



Universidad Autónoma de Querétaro

Facultad de Contaduría y Administración

**LA VIOLACIÓN DE LOS PRINCIPIOS DE EQUIDAD Y
PROPORCIONALIDAD DEL ARTÍCULO OCTAVO TRANSITORIO 2008 LISR**

Tesis

Que como parte de los requisitos para obtener el grado de

Maestro e Impuestos

Presenta

Gustavo Espino Rico

Santiago de Querétaro, Junio, 2022



Universidad Autónoma de Querétaro
Facultad de Contaduría y Administración
Maestría en Impuestos

**LA VIOLACIÓN DE LOS PRINCIPIOS DE EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD DEL
ARTÍCULO OCTAVO TRANSITORIO 2008 LISR**

TESIS

Que como parte de los requisitos para obtener el grado de
Maestro en Impuestos

Presenta:

GUSTAVO ESPINO RICO

Dirigido por:

DR. MARTIN VIVANCO VARGAS

SINODALES

DR. MARTIN VIVANCO VARGAS
Presidente

DR. FRANCISCO SÁNCHEZ RAYAS
Secretario

M. EN I. OMAR BAUTISTA HERNÁNDEZ
Vocal

DRA. MARIA ELENA DÍAZ CALZADA
Suplente

M. EN A. JUAN ALBERTO SOLÍS LOZANO
Suplente

Centro Universitario
Santiago de Querétaro
Junio, 2022
México

RESUMEN

La presente investigación considera cada uno de los diferentes principios tributarios, con la finalidad de tener bases suficientes para el análisis de la problemática de la equidad y proporcionalidad de varios artículos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, tomando como caso, el artículo 8vo. Transitorio relacionado con el Subsidio para el empleo y subsidio para la nivelación del salario mínimo; asimismo se revisan los principios constitucionales como son: el de obligatoriedad, gasto público, el de legalidad, el de proporcionalidad y equidad y algunas opiniones de juristas sobre el principio de proporcionalidad y equidad, esto con la finalidad de tener un conocimiento para poder concluir si en la investigación se viola alguno de estos preceptos y por último se valoran algunos principios como los de: principios Adam Smith, principios Adolfo Wagner, principios Fritz Neumark, principios de Jesús Quintana y Jorge Rojas. La *proporcionalidad* significa que se debe contribuir al Estado en su actividad, la *equidad* es el sentimiento de moderación, relación y armonía. Es el sentimiento que obliga a actuar de acuerdo con el deber o la conciencia, más que por un mandato superior. Se concluye que renta e ingreso no son lo mismo; no obstante, estos términos se equiparen contablemente, jurídicamente no es aceptable puesto que el ingreso constituye una fuente de la renta. el concepto de ingreso incluye todas las entradas que tiene una persona, en cambio, el concepto de renta incluye únicamente los ingresos gravables que son aquellos que reflejan una modificación patrimonial positiva. Renta es la diferencia entre ingresos y egresos que se generan y sobre la utilidad obtenida en la operación o explotación de los bienes o el trabajo.

Palabras Clave: Constitucionalidad, Equidad, Proporcionalidad

SUMMARY

The present investigation considers each of the different tax principles, in order to have sufficient bases for the analysis of the problem of equity and proportionality of several articles of the Income Tax Law, taking as a case, article 8. Transitory related to the Subsidy for employment and subsidy for the equalization of the minimum wage; Likewise, the constitutional principles are reviewed, such as: mandatory, public spending, legality, proportionality and equity and some opinions of jurists on the principle of proportionality and equity, this in order to have knowledge to be able to conclude if in the investigation some of these precepts are violated and finally some principles are valued such as: Adam Smith principles, Adolfo Wagner principles, Fritz Neumark principles, Jesús Quintana and Jorge Rojas principles. Proportionality means that you must contribute to the State in its activity, equity is the feeling of moderation, relationship and harmony. It is the feeling that compels us to act in accordance with duty or conscience, rather than by a superior mandate. It is concluded that rent and income are not the same; however, these terms are equivalent accounting, legally it is not acceptable since the income constitutes a source of income. the concept of income includes all the income that a person has, on the other hand, the concept of income includes only taxable income, which is that which reflects a positive change in equity. Rent is the difference between income and expenses that are generated and on the utility obtained in the operation or exploitation of the goods or work.

Keywords: Constitutionality, Equity, Proportionality

DEDICATORIAS

A mi madre Ascensión Rico Cabello, por su incansable lucha.

A todos mis hermanas; Adelina, Catalina, Bertha, Zenaida, Blanca, mis hermanos; José, Alberto, Gerardo, Javier, Cecilio, Jaime, Isidro, Rigoberto, Heriberto, por creer.

A mis maestros y amigos por su gran enseñanza.

AGRADECIMIENTOS

A mi madre Ascensión Rico Cabello, por su ejemplo de trabajo y perseverancia que con ello me enseñó que la vida es una constante lucha.

A todos mis hermanas y hermanos por el cariño y apoyo demostrado todo el tiempo que me hacían sentir que se puede llegar a donde sea con solo tenerlos.

A mis maestros y amigos que con sus enseñanzas y guía me demostraron que es más fácil llegar.

ÍNDICE

ÍNDICE	v
1. INTRODUCCIÓN	1
2. ASPECTOS TEÓRICOS	3
2.1. Principios Tributarios	3
2.2. Principios Constitucionales.....	8
2.2.1. Principio de obligatoriedad	10
2.2.2. Gasto público	10
2.2.3. Principio de legalidad.....	12
2.2.4 Principio de proporcionalidad y equidad	14
2.2.5. Principio de proporcionalidad tributaria	18
2.2.6. Principio de equidad tributaria	20
2.3. Principio de Capacidad Contributiva	22
2.3.1. Aproximaciones al principio de capacidad contributiva.....	23
2.3.2. Concepto de capacidad contributiva	25
2.4. Principios de algunos tratadistas	26
2.4.1. Principios Adam Smith	26
<i>a) Principio de Justicia</i>	<i>27</i>
<i>b) Principio de Certidumbre</i>	<i>27</i>
2.4.2. Principios Adolfo Wagner.....	28
<i>a) Grupo “Política Financiera”</i>	<i>28</i>
<i>b) Grupo de “Principios de Economía Política”</i>	<i>28</i>
<i>c) Grupo de “Principios de Equidad”</i>	<i>28</i>
<i>d) Grupo de “Principios de Administración Fiscal”</i>	<i>29</i>

2.4.3. Principios Fritz Neumark	29
2.4.4. Principios Jurídicos y Económicos de los Impuestos de Quintana y Rojas.....	30
a) <i>Legalidad</i>	31
b) <i>Limitación</i>	31
c) <i>Generalidad</i>	31
d) <i>Proporcionalidad y Equidad</i>	31
e) <i>Certeza</i>	32
f) <i>Numerario del impuesto</i>	32
g) <i>Relación con el gasto público</i>	32
3. ASPECTOS METODOLOGICOS	34
3.1. Problema de Investigación	34
3.2. Objetivo de la investigación.....	34
3.3. Pregunta de investigación	34
3.4. Hipótesis.....	34
3.5. Variables independiente y dependiente.....	35
3.6. Método	35
4. RESULTADOS.....	36
4.1. Ingresos Acumulables	36
4.1.1. Un punto de partida en la ley del impuesto sobre la renta	36
4.2. Sistema Jurídico Mexicano	38
4.3. Análisis Doctrinario	43
4.4. Análisis Jurídico.....	47
4.5. Reforma a la ley del impuesto sobre la renta	51
4.5.1. Medios de impugnación	52

4.6. Criterio Jurisprudencial.....	53
5. CONCLUSIONES	55
5.1. Criterios Jurisprudenciales	55
5.1.1. Tesis jurisprudencial sala auxiliar SCJN 1969	55
5.1.2. Impuesto principio de legalidad que deben salvaguardarlos.....	58
5.2. Destino de los impuestos, en relación con los obligados a pagarlos. (tesis 541).....	59
5.2.1. Proporcionalidad y equidad, con requisitos de naturaleza distinta con los cuales deben cumplir las leyes fiscales. (Tesis jurisprudencial 4/91).....	60
5.2.2. Tesis jurisprudencial: proporcionalidad y equidad tributaria establecidas en el artículo 31 fracción IV constitucional.....	61
5.2.3. Tesis jurisprudencial CXII/1995: impuesto, principio de equidad tributaria previsto por el artículo 31, fracción IV, constitucional.....	62
5.2.4. Tesis jurisprudencial LXXIX/98: Contribuciones. la potestad para determinar su objeto no se rige por el principio de generalidad, sino por el de capacidad contributiva	64
5.2.5. Capacidad contributiva. consiste en la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos	65
5.3. Un punto de partida del concepto de renta.....	67
5.3.1. Estudio doctrinario del concepto de renta	67
5.3.2. Evolución Doctrinaria	68
<i>Escuela Renta-Producto</i>	69
<i>Escuela Renta es igual a flujo de riqueza desde terceros</i>	70
<i>Escuela Renta como el consumo más el incremento patrimonial</i>	71
5.3.3. Concepto de Renta en la Doctrina Extranjera	72
5.3.4. Concepto de Renta en la Doctrina Mexicana	73

5.4. Estudio del concepto de Ingreso	75
5.4.1. Concepto de ingreso en la doctrina mexicana.....	75
<i>Concepto contable de ingreso</i>	76
<i>Concepto económico de ingreso</i>	77
5.4.2. Criterio Jurisprudencial.....	78
5.5. Diferencia entre renta e ingreso	79
5.6. Criterios jurisprudenciales.....	80
5.6.1. Renta. sociedades mercantiles objeto y momento en que se genera el impuesto	81
5.6.2. Ingresos en crédito y entradas de efectivo. diferencias para efectos de la ley del impuesto sobre la renta.....	82
REFERENCIAS	84

1. INTRODUCCIÓN

Los principios constitucionales buscan el bienestar los ciudadanos, deben proteger su integridad, equidad, proporcionalidad a través de la aplicación justa de las leyes que rijan el orden en el país.

El objetivo de esta investigación es analizar diferentes principios de la Ley del Impuesto sobre la renta y realizar a profundidad una reflexión crítica sobre su apego a la constitución o en su caso la violación de algunos de ellos a la equidad y proporcionalidad constitucionales, en particular se revisa el artículo 8vo. Transitorio de la ley del ISR del 2008 como muestra de la manera en la que las leyes atienden otros objetivos sin cuidar el mayor de los objetivos de la constitución que es el de salvaguardar la seguridad y equidad de los ciudadanos.

No debe permitirse que ninguna ley esté por encima de la constitución en ninguno de sus artículos o capitulado, en esta investigación se presentan los análisis desde el punto de vista de varios autores expertos en el tema y se proponen algunas consideraciones que pudieran tomarse en cuenta para atender el aspecto de la equidad y proporcionalidad.

Entre los aspectos que se revisan está el principio de justicia, de Adam Smith, mismo que contempla a su vez dos principios que son el de generalidad y el de uniformidad

Principio de Generalidad: Esta regla consiste en que todos los gobernados deben de cumplir con la obligación de pagar impuestos, sin embargo, esta obligación debe estar limitada por el concepto de capacidad contributiva, es decir, que todos los sujetos que tengan la capacidad de pagar un impuesto lo deben hacer.

Principio de uniformidad: La uniformidad quiere decir que los datos deben ser iguales frente al impuesto, lo cual significa que las personas, en tanto estén sujetas a cualquier impuesto y se encuentren en iguales o parecidas condiciones relevantes a efectos fiscales deben recibir el mismo trato impositivo en lo que se refiere al impuesto respectivo, este principio viene a ser en el marco constitucional el principio de equidad consignado en el artículo 31 fracción IV de la carta magna: para el estudio de este principio es necesario retomar la postura de Stuart Mill (1985) en relación al principio de igualdad de sacrificio, este elemento subjetivo, es el que fundamentalmente sirve para lograr una repartición equitativa de los impuestos y para señalar las cuotas correctas de los gravámenes, en base al sacrificio que representa cada uno de los sujetos.

No obstante, este principio debe complementarse con el principio del mínimo sacrificio que significa que cada miembro del Estado debe contribuir a los gastos públicos pero dicha contribución debe representar el menor sacrificio posible, podemos concluir que la igualdad en la imposición, según Mill, significa igualdad de Sacrificio.

2. ASPECTOS TEÓRICOS

En este capítulo se estudian cada uno de los diferentes principios tributarios, con la finalidad de conocer y tener bases suficientes para el análisis de la problemática que hoy nos ocupa; así también se revisan los principios constitucionales como son: el de obligatoriedad, gasto público, el de legalidad, el de proporcionalidad y equidad y algunas opiniones de juristas sobre el principio de proporcionalidad y equidad, esto con la finalidad de tener un conocimiento para poder concluir si en nuestra investigación se viola alguno de estos preceptos y por último se valoran algunos principios como los de:

- Principios Adam Smith,
- Principios Adolfo Wagner,
- Principios Fritz Neumark,
- Principios de Jesús Quintana y Jorge Rojas.

2.1. Principios Tributarios

Los principios tributarios son los elementos mínimos con los que deben de cumplir las contribuciones. La existencia de principios tributarios es básica en todo Estado de Derecho.

Dentro de nuestro marco constitucional no existe un fundamento que justifique la existencia de los principios tributarios, si acaso serían los principios generales del derecho los que darían cabida a los mencionados principios tributarios. El artículo 14, último párrafo de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, dispone que

“En los juicios de orden civil, la sentencia definitiva deberá ser conforme a la letra, o a la interpretación jurídica de la Ley a falta de ésta se fundará en los principios generales del derecho” (Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 2003).

Existen varios principios tributarios en la doctrina, estos surgen con el economista inglés Adam Smith, el padre de la economía clásica, quien en su libro “Una investigación sobre la naturaleza y causa de la riqueza de las naciones” estableció 4 principios fundamentales que deben consignarse en todo sistema tributario debidamente organizado de los que han derivado otros.

De acuerdo a Stuart Mill (1859), las máximas o principios que estableció este autor, desde el punto de vista económico son:

Primer Principio. - *De la facultad o capacidad para pagar por el contribuyente o de la justicia.* Los súbditos de cada Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno en una proporción lo más cercana posible a sus respectivas aptitudes, es decir, en proporción al ingreso de que gozan bajo la protección del Estado. Lo fundamental de esta máxima es la afirmación de que los impuestos deben ser justos y equitativos.

Este principio es similar al concedido por Neumark (1994), como el principio de la imposición de acuerdo con la capacidad de pago personal individual, en razón del cual, las cargas fiscales deben fijarse en proporción a los índices de capacidad de pago, tanto los índices básicos (renta, patrimonio) como los complementarios o llamados índices de capacidad presunta (ventas, sucesiones, movimientos de riqueza); constituye, pues, un

principio de fijación y distribución de las cargas tributarias según la capacidad individual de pago de los contribuyentes. Es decir, en lo relativo a la carga de los sujetos pasivos, es de gran relevancia que esta carga que se les impone sea adecuada a su capacidad de pago.

Segundo Principio. - *De la certidumbre:* el impuesto que cada contribuyente está obligado a pagar debe ser justo y no arbitrario y dicho impuesto debe ser claro en cuanto al tiempo, forma y cantidad de pago a efectuar. Para la realización del principio expuesto, se debe procurar que cada una de las leyes que imponen las contribuciones, deben determinar con precisión datos tales como los sujetos, entendiendo por este como el que paga como a quien se le paga, el objeto, la cuota, la base, la forma de pago, las infracciones en que se pueden incurrir, etc. Esto viene a ser lo que constitucionalmente es concebido como el principio de legalidad tributaria.

Gastón Joze (mencionado en Flores, 1993) analizando este principio dice que debe ser desarrollado en la siguiente forma:

1. Las leyes sobre los impuestos deben ser redactadas claramente, de manera que sean comprensibles para todos.
2. Los contribuyentes deben tener los medios de conocer fácilmente las leyes, reglamentos, circulares, etc.
3. Debe precisarse si se trata de impuesto federal, estatal o municipal.
4. La administración debe ser imparcial en el establecimiento del impuesto.

Tercer Principio. - *De la comodidad:* Todo impuesto debe recaudarse en la época y en la forma en las que es más probable que convenga su pago al contribuyente, en otras palabras, un impuesto se recauda precisamente cuando es más conveniente el pago para el contribuyente o cuando es más probable que disponga de los medios para cumplir con dicha obligación.

Cuarto principio. - *De la economía:* Todo impuesto debe plantearse de modo que la diferencia entre lo que se recauda y lo que ingresa en el tesoro público del Estado sea lo más pequeña posible, es decir, que no se tome un impuesto de bolsillo del contribuyente sino en la medida necesaria para subvenir a las necesidades del tesoro público, evitando una transferencia de recursos que tendrían una asignación más productiva en manos del contribuyente.

A su vez, el **principio de justicia**, de Adam Smith, se desarrolla actualmente a través de otros dos principios que son el de *generalidad* y el de *uniformidad* (Flores, 1993).

➤ **Principio de Generalidad:** Esta regla consiste en que todos los gobernados deben de cumplir con la obligación de pagar impuestos, sin embargo, esta obligación debe estar limitada por el concepto de capacidad contributiva, es decir, que todos los sujetos que tengan la capacidad de pagar un impuesto lo deben hacer. Neumark (1994) considera que en virtud del principio de la generalidad de la imposición se exige a todas las personas (físicas y jurídicas) que se sometan al gravamen fiscal en tanto tengan capacidad de pago y queden tipificadas por una de las razones legales que dan nacimiento a la obligación tributaria, sin poderse excluir ninguna de la

obligación tributaria objetiva y subjetiva sino por motivos basados a los fines del estado (Neumark, 1994).

- *Principio de Uniformidad:* La uniformidad quiere decir que datos deben ser iguales frente al impuesto, Neumark (1994) considera esta máxima dentro del principio de igualdad de la imposición el cual significa que las personas, en tanto estén sujetas a cualquier impuesto y se encuentren en iguales o parecidas condiciones relevantes a efectos fiscales deben recibir el mismo trato impositivo en lo que se refiere al impuesto respectivo (Newmark, 1994), este principio viene a ser en nuestro marco constitucional el principio de equidad consignado en el artículo 31 fracción IV de nuestra carta magna: para el estudio de este principio es necesario remitirnos a la postura de Stuart-Mill (1985) en relación al principio de igualdad de sacrificio, este elemento subjetivo, es el que fundamentalmente sirve para lograr una repartición equitativa de los impuestos y para señalar las cuotas correctas de los gravámenes, en base al sacrificio que representa cada uno de los sujetos.

No obstante, este principio debe complementarse con el principio del mínimo sacrificio que significa que cada miembro del Estado debe contribuir a los gastos públicos pero dicha contribución debe representar el menor sacrificio posible, podemos concluir que la igualdad en la imposición, según Stuart Mill (1985), significa igualdad de Sacrificio.

Por su parte Pietro Verri, estableció dos principios sobre la imposición de los tributos, el primero de estos referentes a que los impuestos no deben pesar fuerte e

inmediatamente sobre las clases, es decir, con este tipo de principios lo que se busca era la existencia de un mínimo no imponible que permitiese a los contribuyentes el que goce de una cantidad determinada de ingreso para su existencia, el cual se identifica con el principio del mínimo sacrificio de Stuart Mill (1985); la segunda de estas reglas se refiere a que el tributo no debe seguir inmediatamente al incremento de la riqueza, con esto se trató de que el tributo no recayera en periodos aislados de ejercicios, sino que la carga de impuestos recayera sobre la verdadera capacidad de contribuir de los individuos.¹

Así mismo cabe destacar la postura de Neumark (1994) para el estudio de dichas reglas, él concibe el establecimiento de los principios de la imposición en función de fines predeterminados, que surgen de los presupuestos políticos y económicos a los que la imposición debe servir para luego lograr la realización de dichos principios a través de la estructuración de un sistema tributario determinado.

Otra máxima diferente a las expuestas con anterioridad establecidas por Neumark (1994) es el principio de Redistribución Fiscal de la renta y la riqueza, en virtud del cual la imposición debe alterar la distribución primaria de la renta distribuyendo sus diferencias mediante la progresividad en los gravámenes (Newmark, 1994).

2.2. Principios Constitucionales

¹Horacio GarciaBelsunce. "Temas de derecho Tributario", Editorial AbeledoPerrot, Buenos Aires, P. 66

Los Principios Constitucionales de los impuestos son aquellos que se encuentran establecidos en la propia Constitución, y toda vez que esta, es la Ley fundamental de país, toda actividad tributaria del estado debe sujetarse a dicho lineamiento.

En el Artículo 31 Constitucional en su Fracción IV es la Norma primaria que regula la creación de normas secundarias en materia tributaria, es decir, la potestad tributaria normativa del estado se apoya en dicha disposición constitucional la cual establece:

“Son obligaciones de los mexicanos:

Fracción IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.” (Constitución de los Estados Unidos Mexicano, 2003)

Del contenido del mencionado precepto podemos distinguir cuatro requisitos o circunstancias fundamentales en materia tributaria:

- a) Es una obligación (Principio de Obligatoriedad)
- b) Deben contribuir al gasto público.
- c) Las contribuciones deben ser proporcionales y equitativas.
- d) Las contribuciones deben estar establecidas en la ley (Principio de Legalidad)

Los referidos Principios representan auténticas garantías individuales, (no obstante que los mismos no aparecen en el Capítulo de la Constitución relativo a las garantías

individuales), dichas garantías son para proteger a los gobernados del abuso de los órganos competentes para la creación de normas jurídicas con carácter obligatorio, así como para los órganos encargados de su aplicación.

Cabe destacar que lo más relevante de los Principios Constitucionales dentro del marco de un estado de derecho es que estos denoten justicia tributaria.

2.2.1. Principio de obligatoriedad

Consiste en que el pago de los tributos para cubrir el gasto público es una obligación que tienen todos los mexicanos, constituyéndose así en la obligación general en materia contributiva. La obligatoriedad consiste en el elemento coercitivo de las contribuciones a cargo de sujetos pasivos y cuya fuente deriva de la propia norma jurídica, pues los contribuyentes deben cumplir con esta obligación una vez que caen en la situación o circunstancia que la ley señala como hecho generador del tributo. Es decir, al crear el Artículo 31 en su fracción IV de la Constitución General, la obligación económica de contribuir, al mismo tiempo se configura al sujeto pasivo de la relación tributaria.

2.2.2. Gasto público

Derivado del Artículo 31 Fracción IV de la Constitución, se desprende que otra característica de las contribuciones consiste en el destino de la recaudación debe ser el gasto público; es decir, en cumplimiento a ese mandato constitucional, las contribuciones deben destinarse a satisfacer los gastos previstos en el presupuesto de

egresos. Por lo que se puede decir que si tenemos la obligación de contribuir para la satisfacción del gasto público, toda aquella contribución que se establezca y no este destinada a satisfacer dicho gasto aprobado en el presupuesto, debe reportarse inconstitucional.

Reyes (1982) considera que es constitucionalmente correcto desprender del Artículo 31 fracción IV Constitucional, una teoría del gasto público como una garantía individual del sujeto pasivo de la relación jurídica. Tributaria y social (Reyes, 1982); toda vez que, como ya se mencionó, los principios constitucionales representan garantías individuales que garantizan la seguridad jurídica de los gobernados.

Para Fonrouge, el gasto público es *“toda erogación, generalmente en dinero, que incide sobre las finanzas del estado y se destina al cumplimiento de fines administrativos o económicos sociales”* (De la Garza, 1994).

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, en concreto, la sala auxiliar de la misma, pronuncio en 1969 ejecutorias en las que sostuvo que el gasto público, doctrinaria y constitucionalmente tiene un sentido social y un alcance de interés público, el importe de lo recaudado por las contribuciones debe destinarse a satisfacer las necesidades del estado relacionadas con las necesidades colectivas o sociales por los servicios públicos; así mismo, establece que el concepto del gasto público es aquel determinado en el presupuesto de egresos, materialmente estriba en el destino de las contribuciones y formalmente se refiere a la partida prescrita en el mencionado presupuesto. Esto es que,

no todos de los gastos del estado comprenden el gasto público, sino solo aquellos destinados a satisfacer las funciones y servicios públicos.

Lo anterior quiere decir, no obstante que la Constitución existe la obligación de los mexicanos para contribuir, dicha contribución debe ser destinada a sufragar el gasto público; es decir, la obligación de contribuir va en función de que lo recaudado se destine al gasto público.

2.2.3. Principio de legalidad

El Principio de Legalidad tributaria es una garantía constitucional que consiste en que todos los elementos esenciales de las contribuciones deben encontrarse establecidas en una ley (Pérez, 2001).

En nuestro sistema legal y en virtud de este principio, el poder legislativo es el único órgano con potestad para el establecimiento de los tributos. Flores (1993) señala que los impuestos deben establecerse por medio de disposiciones que tengan carácter de general, abstractas, impersonal y que emanen, como hemos dicho, del propio poder legislativo. (Flores, 1993)

El Principio de Legalidad tiene su sustento en el aforismo latino “*Nullum tributum sine lege*” que significa que no puede existir contribución alguna que no se encuentre contenida en una ley formal y material como apto propio y normal del poder legislativo.

Es decir, como máxima fundamental se requiere que para el establecimiento de cualquier contribución este se haga a través de una ley debidamente creada por el legislador.

No obstante, lo anterior, este principio no se refiere únicamente a que la ley debe establecer las contribuciones, sino que también es necesario se señalen los elementos propios de las mismas, como son sujeto, objeto, base, tasa, época de pago, a fin de que no se queden a arbitrio de la autoridad.

Este criterio ha sido compartido por el pleno de la Suprema Corte De Justicia de la Nación quien en jurisprudencia firme establece: al disponer el Artículo 31 Fracción IV Constitucional, que son obligaciones de los mexicanos “*contribuir para los gastos públicos así de la federación, como del estado y municipios en que residan de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes*”; también exige que los elementos esenciales de los impuestos del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, estén consignados de manera expresa en la ley, 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 imposables.

Es decir, el principio de legalidad exige que no puede existir tributo alguno o prestación patrimonial impuesta a cargo de sujeto alguno que no haya sido creado previamente por una ley, lo que a su vez implica como lo ha manifestado la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el que los elementos propios del tributo deben estar previstos por la norma jurídica; cabe destacar que ante dichos elementos se deben consignar el presupuesto de hecho o hecho imponible que origina el nacimiento de la

obligación tributaria, toda vez que el requisito de legalidad es un requisito de la existencia esencial para la formación de dicho hecho generador, es decir, sin definición en la ley no hay hecho imponible.

2.2.4 Principio de proporcionalidad y equidad

El Principio de Proporcionalidad y Equidad nace en el proyecto de Constitución de 1857, estableciéndose así en la Constitución del mismo año y manteniéndose vigente hasta la Constitución que nos rige actualmente.

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos no define el contenido ni el alcance del principio de proporcionalidad y equidad, por lo que es necesario recurrir a la doctrina y jurisprudencia para lograr una real comprensión de lo mismo.

En relación con estos principios existen dos posturas contrarias en relación a si deben ser considerados como un solo concepto o como dos conceptos; dichas posturas contrarias surgen cuando la Suprema Corte de Justicia de la Nación, decide separarlos en dos principios diferente, toda vez que establece que todo impuesto debe cumplir con los requisitos de proporcionalidad y equidad, por lo que hablar en plural da la impresión de que son dos requisitos diferentes, por un lado la proporcionalidad y por el otro la equidad, lo anterior se observa en la tesis 541 en la cual dispone:

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 fundamental; segundo que sea equitativo y tercero, que se destine al pago de los gastos públicos.

Así mismo en la tesis 3ªJ.4/91 La corte reitera su criterio acerca de que los elementos de proporcionalidad y equidad deben ser entendidos por separado, y en virtud de que su naturaleza es diferente, sus argumentos son los siguientes:

La Proporcionalidad y equidad que deben cumplir las leyes fiscales no deben confundirse pues tienen una naturaleza diversa, ya que mientras el primer requisito significa que las contribuciones deben estar en proporción con la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, el segundo consiste en que las leyes tributarias deben de tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales.

Entre los tratadistas que critican esta separación encontramos a Ernesto Flores Zavala, a Sergio Francisco de la Garza y Servando J Garza, quienes consideran necesario exista unanimidad entre esos principios para poder hablar de justicia tributaria; para la defensa de su postura utilizan los siguientes razonamientos:

Flores (1993) dice que no es posible separar las dos palabras, sino interpretarla expresión “*proporcional y equidad*” como significado de justicia, toda vez que la intención del contribuyente fue la de expresar que los impuestos fuesen justos; es decir, considera que “con la expresión proporcional y equidad solo se busca la justicia de los impuestos” (Flores, 1993, p. 206)

Así mismo, entendiendo la expresión como un solo concepto y criticando la postura de la Suprema Corte de Justicia de la Nación donde se separan los elementos de proporcionalidad y equidad, De la Garza (1994) considera que la existencia de la proporcionalidad y equidad de los impuestos es una justicia tributaria; es decir, la proporcionalidad y equidad deben ser vistos en su conjunto como conceptos coincidentes de justicia tributaria, continua explicando que la justicia imperante en materia tributaria es la llamada justicia distributiva, la cual tiene por objeto directo los bienes comunes y por indirectos las cargas, estando entre ellas los tributos.

En la distribución de estas cargas, la justicia distributiva exige que se trate igual a los iguales y desiguales a los desiguales; sin embargo, tal postulado no se puede cumplir si no es tomado en cuenta las distintas capacidades contributivas de los sujetos pasivos. (De la Garza, 1994)

Es decir, la proporcionalidad y la equidad deben entenderse como un solo concepto ya que denotan justicia tributaria, pues si bien es cierto el principio de equidad consiste en dar trato igual a los iguales y desigual a los desiguales, dicha exigencia solo puede cumplirse tomando en cuenta la actitud contributiva de los propios sujetos pasivos de la obligación tributaria.

En su opinión De la Garza (1994) expone lo siguiente:

“Es preciso examinar los conceptos de proporcionalidad y equidad con el objeto de determinar si son expresiones de contenido coincidente o de conceptos contrarios y

excluyentes. La proporcionalidad se sustenta en un concepto de justicia que coincide con el de equidad... en el precepto constitucional encontramos la exigencia de justicia en materia tributaria acentuada mediante una expresión pleonástica por su idéntico contenido conceptual...si estos conceptos fueran contrarios o excluyentes, ninguna ley podría ajustarse simultáneamente a ambos porque su adecuación a uno implicaría el desajuste al otro, y la fracción constitucional liga los objetivos mediante la conjunción copulativa”. (De la Garza, 1994, p. 70)

Con lo que este autor argumenta, se reafirma lo anterior expuesto en el sentido de que la proporcionalidad y la equidad deben de concebirse como un concepto de justicia fiscal.

Por su parte, y en defensa de posición contraria a la expresada con anterioridad, es decir, argumentando que los principios de proporcionalidad y equidad deben de ser entendidos como dos principios distintos y separados, Reyes (1982) establece que la proporcionalidad, histórica y teóricamente es un concepto diferente al de equidad, esto en virtud de que la equidad no es término sinónimo o equiparable con la proporcionalidad, ya que la equidad es la que constituye la justicia en la norma legislativa tributaria federal (Reyes, 1982). Lo que debemos entender como el hecho de que el principio constitucional encargado de denotar la justicia tributaria es únicamente el principio de equidad. Así mismo tenemos la postura de Emilio Margain quien considera que son conceptos y no uno solo los que contienen las palabras proporcional y equitativa.

Atendiendo a la evolución que ha venido experimentando la legislación tributaria mexicana bien puede sostenerse que son dos conceptos y no uno solo los que contienen las palabras proporcional y equidad. Que un tributo sea proporcional, significa que comprenda por igual, de la misma manera, a todos aquellos individuos que se encuentren colocados en la misma situación o circunstancia; que sean equitativos significa que el impacto del tributo sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación (Margain, 1997).

Se puede concluir al respecto que los principios de proporcionalidad y equidad efectivamente son dos conceptos separados mas no contradictorios, toda vez que estos principios se encuentran íntimamente relacionados, pues, si bien es cierto, el principio de proporcionalidad tributaria se refiere a la valoración de la riqueza propia de los sujetos, y el principio de equidad se refiere a que se dé un trato igual a los objetos que tienen igual potencialidad, es decir, no podemos hablar de una capacidad contributiva general, sino que se debe valorar igual a aquellos sujetos en igualdad de condiciones en lo referente a esa capacidad. En otras palabras, un impuesto debe cumplir con ambos requisitos de proporcionalidad y equidad, ya que se duda mucho existan impuestos proporcionales y no equitativos y viceversa, los que en caso de existir, deben ser declarados inconstitucionales.

2.2.5. Principio de proporcionalidad tributaria

El Principio de Proporcionalidad puede ser considerado como el más amplio de todos, este principio con frecuencia suscita controversias debido a las diversas

interpretaciones que se le han dado por lo que espero sirva de ayuda las opiniones de destacados tratadistas así como la interpretación que sobre este concepto han vertido los tribunales federales y jurisprudencias y tesis.

Calvo (1999) considera que la garantía constitucional de proporcionalidad se requiere que las normas que establece cargas a los particulares atiendan a la capacidad contributiva de los mismos, es decir, que para que un impuesto sea proporcional es necesario que se establezca en función a la aptitud para contribuir que tienen los sujetos pasivos de la relación tributaria; con esta proporcionalidad es que se logra que los impuestos sean justos.

En el mismo sentido del Belsunce expone que un impuesto es proporcional cuando guarda relación con la riqueza o base imponible y la capacidad contributiva (Calvo, 1999); es decir para que se de este principio es necesario que haya una relación proporcional a la riqueza gravada.

El pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación considera que la proporcionalidad radica en que los efectos pasivos deben contribuir a los gastos públicos y a función a su respectiva capacidad económica debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Es decir, para poder determinar la obligación de cada uno de los sujetos, es necesario tomar en consideración las distintas capacidades de contribuir de dichos sujetos.

Por su parte Alvarado (2006) hace el siguiente razonamiento:

Para dar cumplimiento al mandato constitucional de proporcionalidad, es necesario que el impuesto de que se trate recaiga sobre una renta real y disponible, es decir, sobre un ingresos o rendimiento que incorpore un bien o un derecho al patrimonio afectado, y del cual puede disponer realmente el sujeto que lo percibe, reflejando así la aptitud de este para aportar una parte de su riqueza al gasto público.

Lo que puede ser entendido como que la proporcionalidad del impuesto no solo se refiere a los ingresos que se tiene, sino que es necesario que dichos ingresos modifiquen positivamente el patrimonio de la persona, y de esta manera, al haber una verdadera riqueza nueva de la cual se puede disponer, se va a reflejar la real capacidad de los sujetos para cumplir con las obligaciones tributarias de contribuir al gasto público. En este contexto, se interpreta la proporcionalidad como un postulado de la capacidad de pago de los sujetos.

2.2.6. Principio de equidad tributaria

El Principio de Equidad Tributaria consiste, en términos generales, en que se debe gravar igual a todos aquellos individuos cuya situación coincide con lo que la norma señala como hecho generador del tributo.

En relación a lo anterior expuesto, el Poder Judicial Federal en México, se ha proporcionado mediante el siguiente criterio:

En torno al Principio de Equidad Tributaria previsto por el Artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal, se llega a la conclusión de que este principio exige que los contribuyentes que se encuentren en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo establece y regular, lo que la ley implica que las obligaciones tributarias deben de tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual de los sujetos de gravamen en situaciones diversas.

Es decir, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que el principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, es decir, que va definido como el hecho de dar un trato igual a los iguales y desigual a los desiguales; en otras palabras, la actividad tributaria significa que los contribuyentes del mismo impuesto guarden una situación de igualada frente a la norma jurídica.

Reyes (1982) señala que en materia fiscal, la equidad debe referirse al momento último de aplicación al caso concreto, ante la norma impersonal, heterónoma, bilateral, coercible y el sujeto de carne y hueso que la soporta en los rendimientos de capital, del trabajo o de la combinación de ambos, en sus ingresos y en su patrimonio (Reyes, 1982).

Se puede entender lo antes expuesto en el sentido de que la equidad tributaria no debe quedarse únicamente en la creación de la norma, sino que se debe tomar en cuenta las condiciones de los sujetos que van a soportar la carga tributaria, es decir, que los

sujetos deben estar situados en determinadas circunstancias para que, en la hipótesis prevista por la norma, tratándose por igual a los sujetos en condiciones similares.

Calvo (1999) concluye respecto al principio de equidad, de manera similar a lo expresado por el poder judicial, que este se refiere a la exigencia de quererle darse igualdad de tratamiento a aquellas personas que son iguales entre sí, entendiéndolo como una igualdad jurídica y económica.

La igualdad tributaria según Neumark (1994), significa que los individuos han de tener el mismo trato fiscal, siempre que sus circunstancias relevantes a efectos jurídico-fiscales sean las mismas o al menos aproximadamente las mismas; continua argumentando que de esto se deriva una consecuencia lógica, *“Principio de desigualdad en el trato fiscal de las personas que se hayan en condiciones desiguales”* (Newmark, 1994). En otras palabras, se reafirma lo antes expuesto en el sentido de que, el Principio de equidad tributaria se reúne en el trato igual a los sujetos en igualdad de condiciones frente a la norma e impone la carga tributaria.

2.3. Principio de Capacidad Contributiva

El Artículo 31 fracción IV Constitucional no reconoce de manera expresa el principio de capacidad contributiva, pero si lo hace al reconocer la proporcionalidad y equidad de los impuestos.

La capacidad contributiva es uno de los elementos más importantes que deben tener todos los impuestos, entendiendo como la potencialidad que tiene el sujeto pasivo, derivado del hecho imponible de contribuir conforme a su riqueza, liquidez o capacidad de pago; es más, me permito decir que constituye el elemento indispensable para la existencia de un impuesto toda vez que dicho principio debe ser la causa o la justificación que tome el legislador para determinar los hechos imponibles en los impuestos, es decir, el legislador no puede seleccionar la forma arbitraria, los hechos imponibles susceptibles de gravamen, sino que los debe elegir tomando en cuenta aquellas situaciones reveladoras de una auténtica capacidad contributiva.

2.3.1. Aproximaciones al principio de capacidad contributiva

El principio de capacidad contributiva nace con la corriente italiana, siendo Griziotti, y posteriormente Jarach, los creadores de dicho principio; sin embargo, con anterioridad a estos hubo otros autores que comenzaron el tratamiento de la capacidad contributiva.

Como ya se expuso con anterioridad, para entender esta evolución histórica del principio de capacidad contributiva, se puede destacar la primera regla de Adam Smith que consiste en la facultad o capacidad para pagar que tiene el contribuyente dependiendo de sus respectivas aptitudes o ingresos, es decir que los contribuyentes deben servir únicamente como punto de partida para el estudio de la capacidad contributiva y no como principio fundamental en los que se rige la mencionada capacidad.

De igual manera, a pesar de ya haber sido expuesto cabe recordar la postura de Neumark (1994) para efectos de entender las aproximaciones al principio de capacidad contributiva, sólo en lo referente al primer fin, de tipo político-social y ético de la imposición, que se refleja en el postulado de justicia, el cual aspira a regular la distribución interindividual de los impuestos de manera que resulte satisfactoria desde un punto de vista ético; asimismo dentro de este postulado, se debe recordar tanto el principio de generalidad en virtud del cual la carga fiscal va a ser impuesta por igual a los sujetos pasivos, pero sólo a aquellos que tengan capacidad de pago, como el principio de proporcionalidad o principio de la imposición de acuerdo con la capacidad de pago personal e individual por el que se establece que las cargas fiscales deben fijarse en proporción a los índices de capacidad de pago; es decir, en lo relativo a la carga de los sujetos pasivos, es de gran relevancia que esta carga que se les impone sea adecuada a su capacidad de pago.

Dentro de la mencionada corriente italiana, la Capacidad contributiva para Griziotti se manifiesta por riqueza que se gana, la riqueza que se gasta y por los beneficios que se derivan al contribuyente de una obra de interés público (Flores, 1993, p. 140).

Por su parte, Jarach (1982) considera que la capacidad contributiva es la potencialidad de contribuir a los gastos públicos que el legislador atribuye al sujeto particular; así mismo continuó diciendo que en la relación impositiva el criterio justificativo para que se establezcan presupuestos de obligatoriedad tributaria en la ley es la propia capacidad contributiva. Es decir, que al ser la capacidad contributiva la

potencialidad para contribuir que tiene los sujetos pasivos de la relación tributaria, los presupuestos de dicha obligación deben estar basados en la propia capacidad contributiva.

2.3.2. Concepto de capacidad contributiva

Ahora bien, para poder hablar de capacidad contributiva; es necesario explicar con detenimiento como es definida dicha capacidad.

Calvo (2017 p. 414) señala que la capacidad contributiva es la posibilidad real que tiene una persona de compartir sus bienes con el Estado. Es decir, es necesaria la existencia de un movimiento de riqueza en el patrimonio de los sujetos pasivos para que estos puedan dar cumplimiento al mandato constitucional consignado en el artículo 31 fracción IV.

Así mismo, Calvo (2000) manifiesta que la capacidad contributiva debe ser entendida como la posibilidad real que tiene los sujetos frente a la existencia de una obligación dineraria concreta por parte de la Administración Pública, quien actúa como sujeto activo de la relación jurídica tributaria. Esto es, que la capacidad contributiva es la aptitud suficiente de los contribuyentes de cumplir con la exigencia tributaria que le impone el propio Estado; en otras palabras, al hablar de capacidad contributiva en el presente trabajo se refiere a la aptitud de los ciudadanos para enfrentar los impuestos que les están gravando.

Por su parte la Suprema Corte de Justicia de la Nación también ha establecido criterios al respecto, equiparando la proporcionalidad al principio de capacidad contributiva, definiendo esta última, en la tesis jurisprudencial 109/99, como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos.

De igual manera se pronuncia Fernández (2004) y debido a la importancia de sus aportaciones en la materia, me permito reproducir su argumento:

En materia del impuesto sobre la renta se puede (definir, o se puede observar) a la capacidad contributiva como la situación económica que refleja una real capacidad de pago... en un impuesto al ingreso o en uno a la renta se debe atender a la capacidad de pago, no solo a la capacidad económica, ya que esta puede denotar manifestación de riqueza, pero no necesariamente liquidez para pagar, en este orden de ideas habiendo capacidad económica puede no haber capacidad contributiva².

2.4. Principios de algunos tratadistas

2.4.1. Principios Adam Smith

Los principios de los impuestos según Adam Smith, en su libro “La riqueza de las naciones”, formulan cuatro principios fundamentales de la tributación.

² Augusto Fernández Sagardi. Op. Cit. P. 23

a) Principio de Justicia

“Los súbditos de cada Estado, según Adam Smith, deben contribuir al sostenimiento del gobierno, en una proporción a los ingresos de que goza bajo la protección del Estado”.

b) Principio de Certidumbre

“El impuesto que cada individuo está obligado a pagar, debe ser fijo y no arbitrario; así mismo, la fecha de pago, la forma de realizarse, la cantidad a pagar, deben ser claras y patentes para el contribuyente”. Lo anterior debe darse para evitarse actos arbitrarios por parte de la autoridad.

c) Principio de comodidad

“Todo impuesto debe recaudarse en la época y en la forma en las que es más probable que convenga su pago al contribuyente”.

d) Principio de Economía

“Los impuestos pueden sacar o pedir que entre en los bolsillos de la población, una cantidad mucho mayor que la que hace ingresar en el tesoro público”. Lo anterior va encaminado, a que el rendimiento del impuesto debe ser mayor a lo que se invierte para

su recaudación a fin de encontrar los medios de control, recaudación y administración más eficientes y menos onerosos.

2.4.2. Principios Adolfo Wagner

Adolfo Wagner en su libro *“Traité de la Science des Finances”*, formula cuatro grupos de principios.

a) Grupo “Política Financiera”

En éste se incluyen dos principios, la *“Suficiencia de la imposición”*, que nos establece que los impuestos deben ser suficientes para poder cubrir las necesidades financieras en un determinado periodo y la *“Elasticidad de la imposición”* proclama que el sistema fiscal debe estar integrado por diversos impuestos que en un periodo de cambio de tarifas, se permitan al Estado recibir todos los ingresos que necesita.

b) Grupo de “Principios de Economía Política”

Nos dice que debe hacerse una prudente elección entre las tres fuentes de impuestos (capital, renta y medios de consumo.)

c) Grupo de “Principios de Equidad”

Wagner, los impuestos deben tener una finalidad meramente fiscal, y una proporcionalidad de los impuestos, que graven a todos los individuos (sin exención y sin cuotas progresivas).

El principio de Equidad no ha sido acogido por la legislación, puesto que no se gravan a todos los mexicanos, como lo dice la CPEUM en su Art. 31 fracc. IV y mucho menos se utilizan cuotas fijas.

d) Grupo de “Principios de Administración Fiscal”

También llamados principios de lógica en materia de imposición, y son: Fijeza de la imposición (preparación profesional y moral de los encargados de la administración de impuestos, simplicidad del sistema de impuestos, emplear leyes y reglamentos claros y simples, rigor jurídico y utilización de la prensa para dar a conocer las leyes nuevas), la *comodidad de la imposición* no sólo para el contribuyente, sino también para el Fisco y *reducción del costo* en lo mayor posible en los gastos de recaudación de impuestos.

2.4.3. Principios Fritz Neumark

El alemán *Fritz Neumark*, presenta una división más general de los principios a los que debe someterse la política fiscal, para poder calificarse como justa y económicamente racional.

a) Principio Social

Aplicando éste principio, se debe buscar distribuir los gravámenes para que la carga tributaria resulte equilibrada.

b) Principio Económico

Nos manifiesta la libre competencia y el desarrollo normal de los diversos sectores de la economía.

c) Principio Técnico Tributario

Señala que debe de existir una estructura adecuada del sistema y de las normas tributarias, que a través de congruencia, precisión y claridad, faciliten su aplicación a los contribuyentes.

Conforme ha pasado el tiempo, se puede ver que se amplía la visión de los principios de los impuestos y algunas divisiones plasman en mejor medida las características de estos.

Si analizamos los principios de los diferentes autores, podemos ver que la mayoría son aplicables en la actualidad y no han dejado de existir en su forma más pura.

2.4.4. Principios Jurídicos y Económicos de los Impuestos de Quintana y Rojas

Quintana y Rojas (1988), en su libro Derecho Tributario reúnen los principios jurídicos con los económicos, si bien es cierto que no son todos, se ponen a consideración los más importantes.

a) Legalidad

Para que una obligación pueda existir, debe estar contemplada en una Ley. El Estado actúa como una autoridad que impone las leyes. El cumplimiento de estas no se deja al arbitrio de los particulares, ya que el Estado tiene no sólo la facultad, sino la obligación de exigir el pago. Siempre que se impone un impuesto al obligado, deberá forzosamente cubrirlo, y en cambio, el Estado nunca estará obligado a otorgar al contribuyente una concreta contraprestación.

b) Limitación

El Estado es el ente regulador de las tarifas y tasas que deben pagar los individuos que caigan en los supuestos de Ley.

c) Generalidad

Se basa en el hecho que todos deben pagar impuestos. Se puede ver plasmado en el Artículo 31 Fracción IV de la CPEUM.

d) Proporcionalidad y Equidad

La proporcionalidad significa que en la medida de nuestras posibilidades debemos contribuir al Estado en su actividad. La equidad es el sentimiento de moderación, relación y armonía. Es el sentimiento que nos obliga a actuar de acuerdo con el deber o la conciencia, más que por un mandato superior.

Aquí cabría la pregunta. *¿La proporcionalidad puede estar desligada de la equidad?*

La respuesta en la generalidad es no, porque la proporcionalidad no es suficiente; se requiere de una equidad para que la justicia y la razón no hagan más onerosa una carga social, que ya de por sí es de absoluta necesidad.

e) Certeza

La aplicación de la ley debe ser estricta en sus términos y sin que se aplique la analogía. Lo anterior se puede ver en el Art. 5 del CFF. “Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a los mismos, así como las que fijan las infracciones o sanciones, son de aplicación estricta”.

f) Numerario del impuesto

El Estado indica que el impuesto se obtiene sin que implique ninguna contraprestación por parte del Estado.

g) Relación con el gasto público

La finalidad de los impuestos es atender el gasto público.

Si bien es cierto que para comprender lo que son los impuestos, es necesario conocer los puntos de vista de los autores, estudiosos en la materia, también es indispensable conocer donde está reflejada la validez de los impuestos en nuestro sistema.

La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, estableció la tesis de jurisprudencia visible en el Apéndice al tomo LXXVI, p. 794. que versa:

“De acuerdo con el artículo 31, fracción IV si la Carta Magna, para la validez constitucional de un impuesto requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales: 1°. Que sea proporcional; 2°. Que sea equitativo, y 3°. Que se destine al pago de los gastos públicos. Si hace falta dos o cada uno de esos requisitos, el impuesto será contrario a lo estatuido por la Constitución, ya que ésta no concedió una facultad mínima de las acciones que a juicio del Estado fueran convenientes, sino una facultad limitada por estos tres requisitos”

3. ASPECTOS METODOLOGICOS

3.1. Problema de Investigación

Para efectos del estudio de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, tanto el legislador como varios tratadistas confunden estos términos; toda vez que de la lectura de los artículos 10, 17 y 20 de dicho ordenamiento, al parecer lo que se está gravando son los ingresos. El objeto de la Ley del Impuesto Sobre la Renta debe ser como se desprende de su mismo nombre, la renta, ya que de lo contrario debería recibir el nombre de Ley del Impuesto Sobre los Ingresos. Por ello se afirma que el Impuesto Sobre la Renta debe aspirar, al menos en su tendencia, a gravar la renta neta real.

3.2. Objetivo de la investigación

Analizar con sentido crítico y práctico, la repercusión de la ley del impuesto sobre la renta particularmente el artículo 8vo. Transitorio del 2008 en la violación de los principios constitucionales de equidad y proporcionalidad.

3.3. Pregunta de investigación

La pregunta de investigación es ¿El artículo 8vo. Transitorio 2008 de la Ley del Impuesto sobre la renta viola los principios de equidad y proporcionalidad constitucionales?

Y la pregunta secundaria es ¿La proporcionalidad puede estar desligada de la equidad?

3.4. Hipótesis

- 1) El artículo 8vo. Transitorio 2008 de la Ley del Impuesto sobre la renta viola los principios de equidad y proporcionalidad constitucionales

- 2) la proporcionalidad no es suficiente; se requiere de una equidad para que la justicia y la razón no hagan más onerosa una carga social, que ya de por sí es de absoluta necesidad.

3.5. Variables independiente y dependiente

Variable Independiente: Artículo 8vo. Transitorio de la LISR del 2008

Variable dependiente: Violación de los principios de equidad y proporcionalidad constitucionales

3.6. Método

El análisis se realiza sobre una base documental con enfoque crítico y se realizan comparativas de las leyes y demás aspectos legislativos sobre los principios de la equidad y la proporcional contempladas tanto en el contenido como en el fondo de aplicación de las leyes y la constitucionalidad de las mismas, a continuación, se realizan reflexiones por aspecto analizado

4. RESULTADOS

El análisis se realiza sobre una base documental con enfoque crítico y se realizan comparativas de las leyes y demás aspectos legislativos sobre los principios de la equidad y la proporcional contempladas tanto en el contenido como en el fondo de aplicación de las leyes y la constitucionalidad de las mismas, a continuación, se realizan reflexiones por aspecto analizado

4.1. Ingresos Acumulables

4.1.1. Un punto de partida en la ley del impuesto sobre la renta

Una vez que se estudiaron las diferencias entre renta e ingreso, entraremos a analizar el tema concerniente a los ingresos acumulables, toda vez que, como se desprende del artículo 10 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta nos sirven para determinar la utilidad fiscal del ejercicio pues dicho artículo dispone que se obtendrá disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas por ley. En otras palabras, es necesario haber entendido lo que es un ingreso a fin de poder comprender cuales son los ingresos que la ley considera como acumulables, que de conformidad con el artículo 17 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta son los que perciben las empresas ya sea en efectivo, en bienes, en servicio o de cualquier otro tipo que se obtengan en el ejercicio.

Dicha disposición establece la mecánica para determinar el Impuesto Sobre la Renta de las personas morales que tributen bajo el título II de dicha ley, la cual dispone

que se calcule el impuesto a cargo en el ejercicio, aplicando la tasa del 30% a la base gravable.

La citada base gravable se determina en los siguientes términos:

Ingresos Acumulables

-Deducciones Autorizadas

Utilidad Fiscal (los ingresos son mayores a las deducciones)

-Pérdidas fiscales de ejercicios anteriores

Resultado fiscal (la utilidad es mayor a las pérdidas)

El artículo 17 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente, (anterior artículo 15) señala dentro de los conceptos que deben ser considerados como ingresos acumulables, los “ingresos de cualquier tipo” que son aquellos ingresos que no son considerados ingresos no acumulables, este concepto se incluyó en el año 1987 con la finalidad de ampliar la base gravable dando cabida a ingresos tales como la ganancia inflacionaria, hoy ajuste anual por inflación, objeto de estudio de la presente investigación.

El concepto “ingresos de cualquier otro tipo” es muy criticable pues constituye una violación al principio de legalidad consignado en el artículo 31 fracción IV constitucional.

4.2. Sistema Jurídico Mexicano

Como se desprende de los capítulos precedentes, se puede observar que es irónico que una empresa que se encuentra en el estado legal de concurso mercantil, debido a la imposibilidad financiera de cumplir con sus obligaciones líquidas y vencidas, se encuentre obligada a acumular para efectos del Impuesto Sobre la Renta lo concerniente al ajuste anual por inflación, al caer en el hecho imponible del mismo, toda vez que al comparar el Saldo Promedio Anual de las Deudas éste resulta mayor al de los Créditos; esto ocasiona que dos ordenamientos jurídicos tengan finalidades muy distantes dentro del sistema jurídico mexicano puesto que no obstante el beneficio que otorga la Ley de Concursos Mercantiles de que con el concurso se deja de pagar a la totalidad de los acreedores, la Ley del Impuesto Sobre la Renta obliga a cumplir con el pago del impuesto por un ingreso inexistente, ficto, que no mejora la liquidez o capacidad de pago del sujeto pasivo, con lo que se viola el Principio de Capacidad Contributiva y por ende, el principio de proporcionalidad establecido en el artículo 31 fracción IV de nuestra Carta Magna.

Lo anterior significa que la empresa en concurso mercantil, en virtud del artículo 88, fracción I Ley de Concursos Mercantiles obtiene el beneficio de que sus deudas se dan por vencidas en forma anticipada lo cual deriva en un perdón temporal al incumplimiento de dichas obligaciones por habersele reconocido la imposibilidad de hacerlo en forma originalmente pactada; sin embargo, en virtud de esto, el comerciante

cae en el hecho imponible del artículo 46, fracción II Ley del Impuesto Sobre la Renta, pues al comparar las deudas a cargo del comerciante con los créditos, estas son mayores por lo que se configura el supuesto del ajuste anual por inflación acumulable.

Estos artículos disponen lo siguiente:

Artículo 88 Ley de Concursos Mercantiles: para el efecto de determinar la cuantía de los créditos a cargo del Comerciante, a partir de que se dicte la sentencia de declaración de concurso mercantil:

I. Se tendrán por vencidas sus obligaciones pendientes...

Artículo 46 Ley del Impuesto Sobre la Renta: las personas morales determinarán, al cierre de cada ejercicio, el ajuste anual por inflación, como sigue:

I. Determinarán el saldo promedio anual de sus deudas y el saldo promedio anual de sus créditos. El saldo promedio anual de los créditos o deudas será la suma de los saldos al último día de cada uno de los meses del ejercicio, dividida entre el número de meses del ejercicio. No se incluirán en el saldo del último día de cada mes los intereses que se devenguen en el mes.

II. Cuando el saldo promedio anual de las deudas sea mayor que el saldo promedio anual de los créditos, la diferencia se multiplicará por el factor de ajuste anual y el resultado será el ajuste anual por inflación acumulable.

Esto se puede ejemplificar de la siguiente manera:

Saldo Promedio > Saldo Promedio Anual = Ajuste Anual por Inflación
Acumulable

Anual de las Deudas $\text{Anual de los Créditos Acumulable}$

$1,000 > 500 = 500$ Ingreso Acumulable

Esta situación era más evidente con las anteriores figuras de ganancia inflacionaria y suspensión de pagos, puesto que, el artículo 128 de la Ley de Quiebras y Suspensión de Pagos en sus fracciones I y II, señalaban que se tenían por vencidas de forma anticipadas las deudas, lo que se traducía en que el contribuyente en suspensión de pagos cayese en el hecho imponible de la ganancia inflacionaria al no devengar intereses por ese efecto, supuesto contenido en los artículos 7-B, 15 y 17 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente hasta 2001; en otras palabras, no obstante la protección al suspenso con la sentencia de declaración de la suspensión de pagos, dicha persona moral en virtud de la Ley del Impuesto Sobre la Renta se encontraba obligada a la acumulación de la ganancia inflacionaria y al concerniente pago del Impuesto Sobre la Renta; esto es, como beneficio de la suspensión de pagos, establecida en el artículo 128 de la Ley de Quiebras y Suspensión de Pagos, se dejan devengar intereses por virtud de la sentencia que declara al suspenso, por lo que el total del componente inflacionario de las deudas se acumula como ganancia inflacionaria.

Dicha situación queda ejemplificada de la siguiente manera:

Componente Inflacionario de las deudas $>$ Intereses devengados a

cargo $=$ Ganancia Inflacionario

$700 > 0 =$ Ingreso Acumulable

En este sentido, se pronuncia Alvarado (1999) quien señala que:

Los preceptos en los que se consigna la ganancia inflacionaria, llevan al absurdo de gravar empresas que están en situaciones tan críticas como el estado de suspensión de pagos, que es un estado, como se sabe, en el que la situación patrimonial de la empresa no puede hacer frente a las obligaciones contraídas. Se encuentra a punto de liquidarse porque las cargas son más pesadas que sus capacidades económicas. Pues bien, en estos casos vemos como la “ganancia inflacionaria” que para la LISR es un ingreso, no sirve para nada, no permite salvar la empresa, sino al contrario, sirve para aniquilarla de una vez por todas.

En efecto, las deudas en suspenso a cargo de la empresa dejan de devengar intereses por disposición expresa del artículo 128, fracción II, de la LQSP. Sin embargo, las deudas en suspenso al no generar intereses, materializan la hipótesis contemplada en la fracción II del artículo 7-B de la LISR, generando la “ganancia inflacionaria” como un ingreso acumulable que debe pagar el Impuesto Sobre la Renta (Alvarado, 1999)

Volviendo al caso en cuestión, que es el concurso mercantil, una de las consecuencias más importantes para efectos del presente trabajo, es que las deudas contratadas con antelación a la declaración de concurso, se dan por vencidas con la misma automáticamente, lo que se traduce en que el comerciante, una vez que sea declarado mediante sentencia de concurso, tendrá que considerar la totalidad de sus

deudas, las cuales vencieron anticipadamente, para el cálculo del Saldo Promedio Anual de las Deudas, el cual, si es mayor al Saldo Promedio Anual de los Créditos, se traduce en un ingreso acumulable al configurarse la situación jurídica prevista por el artículo 46 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

En efecto, se está en presencia de dos ordenamientos jurídicos uno de carácter fiscal y otro concursal, en los que tienen finalidades y objetos distintos, por un lado, la norma fiscal grava una figura como el ajuste anual por inflación a los contribuyentes que obtengan una diferencia positiva por ser las deudas mayores a los créditos, presupuesto de hecho que hace precisamente que un comerciante que se encuentra en el estado jurídico de concurso mercantil, al dar por vencidas anticipadamente todas sus deudas, éstas sean consideradas para el cálculo del ajuste anual por inflación, provocándose que el comerciante, no obstante se encuentra beneficiado por la declaración de concurso, tenga, sin embargo, que pagar ISR derivado del ingreso acumulable del ajuste anual por inflación.

Las disposiciones de la Ley del Impuesto Sobre la Renta son paradójicas en virtud de que atribuyen a los contribuyentes sujetos a concurso un beneficio económico derivado de la inflación, siendo que este beneficio no es real pues, como hemos dicho, el ajuste anual por inflación es un ingreso ficto que en nada mejora la capacidad de pago de los comerciantes, es más, es muy probable que con la imposición y pago de dicho gravamen, se ocasione que dicho comerciante caiga en el estado jurídico de quiebra, teniendo que liquidar su empresa; pues, no obstante que el comerciante en concurso

mercantil quisiera, no puede pagar el gravamen debido a que no tiene liquidez para hacerlo.

4.3. Análisis Doctrinario

Como ya se expuso, el ajuste anual por inflación tiene como hecho imponible un supuesto beneficio económico (no jurídico ni real) de aquel comerciante declarado en concurso que recibe por pagar pesos con un valor disminuido por la pérdida del poder adquisitivo por el transcurso del tiempo y la inflación; sin embargo, esto no significa que dicho “ingreso” beneficie su riqueza o capacidad contributiva, sino que por el contrario, al tener que pagar dicho gravamen, se complica más su situación económica.

Es decir, el sujeto pasivo efectivamente puede tener una modificación financiera, económica en su patrimonio, pero eso no significa que haya capacidad contributiva, toda vez que el ajuste anual por inflación no tiene un objeto cierto, real, sino que su objeto es ficto con lo cual se aparta del principio de capacidad contributiva y por ende del principio de proporcionalidad, con lo que se viola lo dispuesto por el artículo 31 fracción IV constitucional.

Derivado de lo anterior, se puede decir que existe una inconsistencia dentro del sistema jurídico mexicano pues una de las normas permite mientras que la otra obliga. En otras palabras, estamos en presencia de dos normas dentro de un mismo sistema jurídico, que tienen prescripciones distintas y distantes, esto en virtud de que la norma

fiscal obliga al pago del impuesto y la norma concursal permite dejar de cumplir con las obligaciones temporalmente, a fin de evitar la quiebra, lo que constituye una “antinomia” (Bobbio, 1992).

Bobbio (1992) comenta que *“La antinomia, es la situación en la que se encuentran dos normas incompatibles entre sí, que pertenecen a un mismo ordenamiento, en el mismo ámbito de validez; dicha incompatibilidad se da cuando una de ellas obliga y la otra prohíbe, o cuando una obliga y la otra permite, o cuando una prohíbe y la otra permite un mismo comportamiento”* (p.184).

Dentro de un Ordenamiento Jurídico, entendiéndolo como una unidad, debería haber coherencia entre sus normas, por lo que la teoría general del derecho, intenta eliminar estas situaciones de inconsistencia, contradicción, conocidas como antinomias; para lo cual, se estudiará lo propuesto por Norberto Bobbio en su libro *Teoría General de Derecho Tributario*.(Bobbio, 1992, pp. 184 y 185)

Ahora bien, para poder abordar el estudio de las antinomias a fin de encontrar su posible solución, es necesario conocer ¿Cuándo se dice que dos normas con incompatibles? O ¿En qué consisten las llamadas antinomias jurídicas? De acuerdo a lo expuesto por Bobbio, existen seis relaciones que se pueden dar entre los cuatro tipos de normas jurídicas: el mandato, la prohibición, el permiso positivo y el permiso negativo; estas relaciones son:

- Relación entre obligatorio y prohibido

- Relación entre obligatorio y permiso negativo
- Relación entre prohibición y permiso positivo
- Relación entre obligatorio y permiso positivo
- Relación entre prohibido y permiso negativo
- Relación entre permiso positivo y permiso negativo.

En el caso en estudio, la incompatibilidad de las normas es entre obligatorio y permiso positivo puesto que la norma concursal otorga un beneficio de no cumplir con el pago de las obligaciones al no ser exigibles, mientras que la norma fiscal obliga al pago de un impuesto.

Para solucionar las antinomias, existen tres criterios fundamentales: criterio cronológico, cuando se trata de dos normas incompatibles sucesivas, de las cuales prevalece la norma posterior; el criterio jerárquico, cuando dos normas incompatibles están en diferente nivel, de la cual prevalece la norma jerárquicamente superior, y el criterio de especialidad en el conflicto de una norma general con una especial, donde, la ley especial es la que deroga a la ley más general. Sin embargo, existen conflictos que no se pueden resolver mediante alguno de los mencionados criterios, para lo que existe un cuarto criterio que permite resolver las antinomias cuando la incompatibilidad es en cuanto a su forma, como es el caso en especie, que es el Criterio de las Formas de la Norma.

La solución propuesta por este criterio consiste en establecer un grado de prelación de las normas jurídicas, que según su forma pueden ser imperativas, prohibitivas y permisivas, por lo que este criterio es aplicable cuando dos normas son incompatibles en cuanto a su forma, lo que sucede en la especie, puesto que estamos en presencia de una norma imperativa y una norma permisiva, y de acuerdo a este Criterio de la Forma de la Norma, la norma que debe prevalecer es la permisiva (Bobbio, 1992, pp. 196-197). Esto quiere decir, que la norma que debe prevalecer es la que le otorga facultades a los sujetos y no la que les impone obligaciones: por lo que en el caso en estudio debería de prevalecer el beneficio otorgado por la Ley Concursal, y desaparecer la imposición tributaria de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

En otras palabras, Bobbio (1992) señala que, cuando un conflicto no se puede resolver por alguno de los 3 criterios antes expuestos, su solución se confía mediante el Criterio de la Forma de la norma, a la libertad del intérprete, el cual tiene 3 posibilidades:

- Eliminar una de las normas
- Eliminar las dos
- Conservar las dos.

En el caso en especie, al ser dos normas contradictorias, la solución corresponde al juez, quien deberá aplicar la norma más eficaz y justa para el destinatario de dichas

normas, abrogando en un sentido impropio, puesto que el juzgador no tiene ese poder, aquella norma que considera injusta.

La interpretación la hace el juez y aunque no tiene facultad de abrogar, si puede con su interpretación dejar de aplicar aquella norma que se considera incompatible en el caso concreto, pero no tiene facultad para excluirla del sistema en general; es decir, la norma que debe prevalecer a juicio del juzgador es la consignada en la Ley de Concursos Mercantiles pues es la que otorga el beneficio para el particular y la que se debe abrogar, en sentido impropio, es la Ley del Impuesto Sobre la Renta en sus artículos 15, 20 y 46, en lo concerniente al ingreso acumulable del Ajuste Anual por Inflación. En otras palabras, el juzgador debe observar el aspecto social para el cumplimiento de las obligaciones jurídicas, y especialmente, en el caso de las empresas en Concurso Mercantil, quienes económicamente no pueden cumplir con el pago del Impuesto Sobre la Renta derivado del Ajuste Anual por Inflación, lo que de seguirse aplicando trae como consecuencia que el comerciante desaparezca más rápido.

4.4. Análisis Jurídico

Como se expuso, el Impuesto sobre la Renta tiene como objeto de gravamen la renta de los contribuyentes, entendiendo esta como la modificación al patrimonio de forma positiva, real, no ficta ni aparente. Por lo que se deben adoptar medidas conducentes a excluir del impuesto ingresos tales como el ajuste anual por inflación, el cual constituye un ingreso ficto que aparece como consecuencia de la inflación.

Por lo que, en tributos, no se deben, es más, no se pueden asumir como bases imponibles las rentas fictas, pues esta situación desvirtúa el principio de capacidad contributiva, entendiendo como la capacidad de pago, la liquidez de los contribuyentes para soportar las cargas tributarias impuestas por el Estado; es decir, en un Estado de Derecho, son inaceptables los impuestos que gravan ganancias o ingresos fictos, que, en el caso bajo análisis, queda demostrada dicha ficción en el ajuste anual por inflación que, de conformidad con lo dispuesto por la propia ley en su artículo 17, es el beneficio que obtiene el contribuyente por la disminución real de sus deudas.

El máximo tribunal del país se ha pronunciado al respecto en jurisprudencia referente a la inconstitucionalidad de la ganancia inflacionaria, la cual puede ser aplicada por analogía, toda vez que el ajuste anual por inflación conserva la misma naturaleza de la ganancia inflacionaria. La citada jurisprudencia dispone:

Conforme a este artículo, el procedimiento para determinar la ganancia inflacionaria no toma en cuenta que se haya obtenido un ingreso real o lo que es lo mismo, que exista la disminución real de las deudas, a la que alude el Art. 15 de la ley en comento; esto es así porque la forma de calcular la ganancia inflacionaria es con base en la aplicación del componente inflacionario, que se calcula multiplicando el factor de ajuste mensual, componente que por estar referido a promedios arroja un resultado estimado y no real; lo cual resulta violatorio del artículo 31, fracción IV de La Carta Magna, porque en tales condiciones, es posible que el causante, al efectuar el cálculo que detalla en el indicado 7-B fracción II, obtenga una ganancia real de sus deudas, y pese a ello, estará obligado a pagar el impuesto sobre dicha ganancia inflacionaria, con

lo cual se quebranta los requisitos de equidad y proporcionalidad que debe de cumplir; dicha jurisprudencia se podrá analizar más a detalle al final en el anexo de este capítulo.

Así mismo, es pertinente reproducir el argumento expresado por Fernández (1999), quien manifiesta que la ganancia inflacionaria “es un ingreso ficto, irreal, que no genera capacidad de pago” (p. 27).

Lo anterior sirve para reforzar nuestro argumento acerca de que el ajuste anual por inflación es un ingreso, ficto, irreal, incierto, que no grava la manifestación de riqueza. En este sentido, y, como se ha dicho, este ingreso acumulable se vuelve más evidente para los contribuyentes sujetos al estado legal de concursos mercantil, puesto que, por un lado la Ley de Concursos Mercantiles les otorga el beneficio de dejar pagar temporalmente a la totalidad de sus acreedores, mediante un convenio, y por otra parte debido a esto, se cae en el hecho imponible del ajuste Anual por Inflación, el cual es un ingreso ficto, que vulnera la capacidad contributiva de los sujetos pasivos al no haber una adecuada valoración de su riqueza, lo que a su vez violenta el principio de proporcionalidad tributaria, que al ser un principio constitucional, traduce dicho ingreso ficto en inconstitucional.

Por lo que, es aberrante, irónico, que una empresa en concurso mercantil tenga que soportar dicho gravamen, cuando precisamente está obteniendo un beneficio derivado del concurso, en virtud de su imposibilidad económica de cumplir con sus obligaciones liquidas y exigibles, esto se traduce en que dicho contribuyente no obtiene una verdadera renta, por lo que está en presencia de un ingreso ficto, que en

consecuencia es violatorio de la capacidad contributiva del comerciante y, como dijimos, este tipo de ingresos fictos, deben ser eliminados de nuestros sistemas tributario.

Con relación a los ingresos fictos, se tuvo el mismo problema con el artículo 78-A de la Ley del Impuesto Sobre la Renta referente al ingreso en servicios, lo cual fue resultado por la Suprema corte de justicia en el sentido de declararlo violatorio del principio de proporcionalidad al gravar un ingreso ficto.

Lo anterior sirve por analogía al caso en cuestión; Dicho precepto trasgrede el principio de proporcionalidad tributaria consagrado en el artículo 31 fracción IV, de la Constitución Federal, en razón de que describe como hecho imponible del tributo la recepción por el contribuyente de un servicio de financiamiento al que incorrectamente conceptualizamos como ingreso, cuando en realidad no constituye la incorporación de una renta real y disponible para el sujeto pasivo, resultando ficto ya que no modifica su patrimonio, no tiene existencia verdadera y objetiva para el contribuyente y, por consiguiente, no es indicativo de capacidad contributiva; este criterio se puede consultar más a detalle al final en el anexo a éste capítulo.

Esto es, el ingreso en servicio al igual que el ajuste anual por inflación, son ingresos fictos, los cuales, como menciona la corte son violatorios del principio de proporcionalidad tributaria toda vez que no constituyen la incorporación de una renta real en el patrimonio de los contribuyentes.

4.5. Reforma a la ley del impuesto sobre la renta

Dentro del sistema jurídico mexicano, la opción más viable para corregir la presente situación, corresponde al Poder Legislativo, quien debe reformar algunos dispositivos de la ley fiscal, en especial lo referente a los artículos 17, 20, fracción XI y 46 de la mencionada ley, a fin de desaparecer todo aquello referente a ingresos que afecten la liquidez o capacidad de pago de los contribuyentes.

La primera reforma, y podemos decir la más importantes, no sólo para efectos del presente trabajo sino en general para todo aquello relacionado con el impuesto sobre la renta, es el que referida ley, grave lo que es la verdadera renta y no todos los ingresos, como se hace desde la reforma de 1980 donde se abandona la descripción de la renta pues desapareció el termino de modificación al patrimonio, provocando así que se dejara de gravar la renta para gravar el ingreso, pero en otro error de nuestros legisladores, no se definió al mismo; es decir, se debe señalar con precisión el objeto de gravamen de dicho impuesto a fin de gravar solo aquellos ingresos reales, no fictos ni aparentes.

Derivado de lo anterior, al señalar con claridad el objeto de la LISR, desaparecen ingresos que no revelan capacidad contributiva. Así mismo, debe desaparecer la mención de ingresos de cualquier otro tipo, consignada en el artículo 17 de la referida ley, que, como se observa, es violatorio del principio de legalidad tributaria señalado en el artículo 31 fracción IV constitucional, para que así no tuviesen justificación ingresos tales como el ajuste anual por inflación, el que a su vez viola el principio de capacidad

contributiva de los sujetos pasivos y por ende, el principio de proporcionalidad tributaria.

4.5.1. Medios de impugnación

Otra posible solución, como medio para solucionar la injusticia es buscar la declaración de inconstitucionalidad de ajuste anual por inflación, para esto existen dos caminos, el primero es el juicio de amparo contra la norma regulatoria del ajuste anual por inflación, es decir buscar que se declare vía amparo, la inconstitucionalidad de la normas regulatorias de dicho ingreso.

Esto en, solicitar el amparo y protección de la justicia con el fin de declarar inconstitucional el ajuste anual debido a que viola el artículo 31 fracción IV de la Carta Magna al ignorar el principio de proporcionalidad tributaria, es decir, al ser el ajuste anual un ingreso ficto, que violenta la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, se da la violación al mencionado principio constitucional de proporcionalidad, por lo que procede el juicio de amparo indirecto, en términos de los artículos 103 constitucional y 114 de la ley de amparo.

El segundo camino que, aunque es más largo es más seguro, es esperar el acto de autoridad en el que nos haga requerimiento e imposición del crédito fiscal, para que, una vez que se de este primer acto de aplicación, agotemos los medios de impugnación tales como Recurso de Revocación, Juicio de Nulidad para de ahí interponer juicio de

Amparo Directo impugnando tanto el acto reclamado como la propia ley, provocando así que la propia Suprema Corte de Justicia sea la que entre al estudio de la misma.

4.6. Criterio Jurisprudencial

4.6.1. Renta el artículo 78-a de la ley del impuesto relativo, viola el principio de proporcionalidad tributaria al gravar un ingreso ficto

Dicho precepto al establecer. “Para los efectos de este capítulo los ingresos en servicios por prestamos obtenidos por los trabajadores con motivo de la prestación de un servicio personal subordinado, se determinarán aplicando al importe de dichos prestamos una tasa equivalente a la diferencia entre la tasa pactada y la tasa que se establezca anualmente en la Ley de Ingresos de la Federación.

Los ingresos a que se refiere este artículo se consideran obtenidos mensualmente y se determinarán aplicando al total del préstamo, disminuido con la parte que del mismo se haya reembolsado, la tasa que resulte conforme al párrafo anterior en la parte que corresponda al mes de que se trate”, transgrede el principio de proporcionalidad tributaria consagrado en el artículo 1 fracción IV, de la Constitución Federal, en razón de que describe como hecho imponible del tributo la recepción por el contribuyente de un servicio de financiamiento al que incorrectamente conceptúa como ingreso, cuando en realidad no constituye la incorporación de una renta real y disponible para el sujeto pasivo, resultando ficticio ya que no modifica su patrimonio, no tiene existencia

verdadera y objetiva para el contribuyente y, por consiguiente, no es indicativo de capacidad contributiva.

El tribunal pleno, en su sesión privada celebrada el 17 de mayo del 2001, aprobó, con el número 72/200. la tesis jurisprudencial que antecede México D.F. a 17 de mayo del 2001.

5. CONCLUSIONES

Después de analizar los diferentes principios tributarios y donde se puede entrar en polémica con alguno de ellos, como es el caso del principio de proporcionalidad y equidad, al final también se puede analizar el principio de capacidad contributiva; que es el principal donde se centra la investigación y en el cual puede deducirse que esta existe en un contribuyente que tiene posibilidad real para enfrentar la existencia de una obligación (monetaria) dineraria concreta por parte de la administración pública, es decir, que la capacidad contributiva, es la situación económica que refleja una real capacidad de pago.

En este capítulo se realiza un análisis crítico de los criterios, se analizan las posturas de los diferentes autores y el fondo de aplicación práctica de los principios.

5.1. Criterios Jurisprudenciales

5.1.1. Tesis jurisprudencial sala auxiliar SCJN 1969

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

El gasto público doctrinaria y constitucionalmente tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo; y es y será siempre “gasto público” que el importe de lo recaudado por la Federación a través de los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos, se destine a la satisfacción de las atribuciones del Estado relacionadas con las necesidades colectivas o sociales, o los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos, se destine a la satisfacción de las atribuciones del estado relacionadas con las necesidades colectivas o sociales, o los servicios públicos; sostener otro criterio, o apartarse, en otros términos, de este concepto constitucional, es incidir en el unilateral punto de vista de que el Estado no está capacitado ni tiene competencia para realizar sus atribuciones públicas y atender a las necesidades sociales y colectivas de sus habitantes, en ejercicio y satisfacción del verdadero sentido que debe darse a la expresión constitucional “gastos públicos de la Federación”.

El anterior concepto material de gasto público será comprendido en su cabal integridad, si se le aprecia también a través de su concepto formal. La fracción III del artículo 65 de la Constitución General de la República estatuye que el Congreso de la Unión se reúne el 1 de septiembre de cada año, para discutir y aprobar el presupuesto del año fiscal siguiente y decretar los impuestos necesarios para cumplir, en concordancia con esta norma constitucional, la fracción VII del artículo 73 de la misma carta fundamental de la Nacional prescribe que el Congreso de la Unión tiene facultad para imponer las contribuciones a cubrir el presupuesto, y el texto del artículo 126 de la citada Ley suprema dispone que no podrá hacerse pago alguno que no esté comprendido en el presupuesto o determinado por la Ley posterior.

Estas prescripciones constitucionales fijan el concepto de gasto público, y conforme a su propio sentido, tiene esa calidad de determinado en el presupuesto de Egresos de la Federación, en observancia de lo mandado por las mismas normas constitucionales. El concepto material de gasto público estriba en el destino de un impuesto para la realización de una función pública específica o general, a través de la erogación que realice la federación directamente o por conducto del organismo descentralizado encargado al respecto. Formalmente este concepto de gasto público se da, cuando en el presupuesto de egresos de la nación, esta prescrita la partida, a cuya satisfacción está destinado el impuesto aprobado por el Congreso de la Unión en los términos prescritos por la fracción VII del artículo 73 de la Carta General de la República.

Amparo en revisión 529/62. Transportes de carga modelo s.a 28 de marzo de 1969. Cinco votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza. Secretario: Delfino Solano Yáñez. Amparo en revisión 2494/62. Carlos Maciel Espinosa y coagraviados. 10 de abril de 1969. cinco votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza, secretario: Delfino Solano Yáñez. Amparo en revisión 1528/62. José Cardona Saldaña y coagraviados. 10 de abril de 1969. cinco votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza, secretario: Delfino Solano Yáñez. Amparo en revisión 1553/62.

Auto transportes Orendain, s,a de c,v. 10 de abril de 1969. Cinco votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza, secretario: Delfino Solano Yáñez. Amparo en revisión 1668/61. Enrique Contreras Valladares y coagraviados. 10 de abril de 1969. Cinco

votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza, secretario: Delfino Solano Yáñez. Amparo en revisión 8720/61. Ramón Bascos Olivilla. 28 de marzo de 1969. Cinco votos.

Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza, secretario: Delfino Solano Yáñez. Amparo en revisión 325/60 Auto transportes La Piedad de Cabadas, scl. 10 de abril de 1969.

Unanimidad de cuatro votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza, secretario: Delfino Solano Yáñez. Amparo en revisión 5136/58.

Mariano López Vargas. 10 de abril de 1969. Unanimidad de cuatro votos.

Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza, secretario: José Chanes Nieto. Amparo en revisión 5672/58. Industrias Metálicas Monterrey, s.a de cv. 18 de abril 1969.

Unanimidad de votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza, secretario: José Chanes Nieto. Amparo en revisión 4329/58. Jesús G. Serna Uribe. 6 de mayo de 1969.

Unanimidad de votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza, secretario: Ignacio Magañas Cárdena.

5.1.2. Impuesto principio de legalidad que deben salvaguardarlos

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 de los Estados y municipios en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes*” no sólo establece que para validez constitucional de un tributo es necesario que, primero esté establecido por la ley, segundo, sea proporcional y equitativo, y tercero, sea destinado al pago del gasto público, sino que

también exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago estén constituidos de manera expresa en la ley, para que así no quede margen a la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que a la autoridad no le 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;

Es decir, el principio de legalidad significa que la ley establece el tributo debe definir cuáles son los elementos y supuestos de la obligación tributaria; estos es, los hechos imponibles, los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer, así como el objeto, la base y la cantidad de prestación; por lo que todos estos elementos no deben quedar al arbitrio o discreción de la autoridad administrativa, en resumen, el principio de legalidad en materia tributaria puede anunciarse mediante el aforismo adoptado por analogía del derecho penal, “Nulum Tributum sine lege”.

Jurisprudencia número 1, informe 1976, primera parte, pleno, p. 481, SCJN, 7ª época.

5.2. Destino de los impuestos, en relación con los obligados a pagarlos. (tesis 541)

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 requerimientos

fundamentales: primero, que sea proporcional, segundo que sea equitativo, y tercero, que se destine al pago de los gastos públicos. Si falta alguno de estos requisitos, necesariamente el impuesto será contrario a lo estatuido por la Constitución, ya que esta no concedió una facultad omnímoda para establecer las exacciones que, a juicio del Estado, fueren convenientes, sino una facultad limitada por esos tres requisitos.

Apéndice al semanario Judicial de la Federación 1917-1954. Tesis 541. p. 1000.

5.2.1. Proporcionalidad y equidad, con requisitos de naturaleza distinta con los cuales deben cumplir las leyes fiscales. (Tesis jurisprudencial 4/91)

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

Amparo en revisión 3098/89. Equipos y sistemas para la Empresa S.A de C.V. 13 de agosto de 1990. Cinco votos. Ponente: Mario Azuela y Güitrón. Secretario: Sergio Novales Castro. Amparo en revisión 2825/88. Sanko Industrial S.A de C.V. 8 de octubre de 1990. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Mariano Azuela y Güitrón. Ponente: Salvador Rocha Díaz. Secretario: José Pastor Suárez Turnbull. Amparo en revisión 3813/89. Marta Roció Blandina Villa Mendoza. 8 de octubre de 1990. Unanimidad de

cuatro votos. Ausente: Mario Azuela y Güitrón. Ponente: Salvador Rocha Díaz. Secretario: José Pastor Suarez Turnbull, Amparo en revisión 1825/89.

Rectificaciones Marina S.A de C.V. 23 de noviembre de 1990. Cinco votos. Ponente: Salvador Rocha Díaz. Secretario: José Pastor Suárez Turnbull. Amparo en revisión 1539/9. Marta del Roció Cachafeiro García. 13 de diciembre de 1990. Cinco votos. Ponente: Salvador Rocha Díaz. Secretario: José Pastor Suárez Turnbull. Tesis de jurisprudencia 4/91 aprobado por la tercera sala de este alto Tribunal en sesión privada celebrada el 14 de enero de 1991. Cinco Votos de los señores ministros: Presidente: Salvador Rocha Díaz. Mariano Azuela y Güitrón, Sergio Hugo Chapital Gutiérrez, Ignacio Magaña Cárdenas y José Antonio Llanos Duarte.

5.2.2. Tesis jurisprudencial: proporcionalidad y equidad tributaria establecidas en el artículo 31 fracción IV constitucional.

El artículo 31, fracción IV de la constitución establece los principios de proporcionalidad y equidad de los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su ingreso, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la 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 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 solo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos.

El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, 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.

Semanario Judicial de la federación, Apéndice 1917-1985, Primera parte, Pleno, tesis 98 página 190.

5.2.3. Tesis jurisprudencial CXII/1995: impuesto, principio de equidad tributaria previsto por el artículo 31, fracción 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 conclusión de que, en esencia.

Este principio exige que los contribuyentes que se encuentran en una misma hipótesis de causación, debe 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 tratar de manera igual a quienes se encuentren en una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo establece y regula, lo que a la vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual 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 estas 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 extra fiscales.

Amparo directo en revisión 682/97. Masushita Industrial de Baja California, S.A de C.V. 14 de agosto de 1995. Mayoría de nueve votos. Ponente: Juan Díaz romero. Secretario: Jacinto Figueroa Salmarán. El tribunal pleno en su sesión privada

celebrada el 21 de noviembre en curso, por unanimidad de diez votos de los ministros: presidente en función Juventino v. Castro y Castro, Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Mariano Azuela y Güitrón, Juan Díaz Romero, Genaro David Góngora Pimentel, José de Jesús Gudiño Pelayo, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia, Humberto Ramón Palacios, Olga Marta Sánchez Cordero y Juan N. Silva Meza; aprobó con el número CXII/1995 (9ª) la tesis que antecede; y determino que la votación es idónea para integrar tesis de jurisprudencia. México, Distrito Federal, a 21 de noviembre de 1995.

5.2.4. Tesis jurisprudencial LXXIX/98: Contribuciones. la potestad para determinar su objeto no se rige por el principio de generalidad, sino por el de capacidad contributiva

La potestad tributaria implica para el Estado, a través de las autoridades legislativas competentes, la facultad de determinar el objeto de los tributos, involucrando cualquier actividad de los gobernados que sea reflejo de capacidad contributiva, de ahí que uno de los principios que legitima la imposición de las contribuciones no es precisamente el de generalidad, sino el de la identificación de la capacidad contributiva de los gobernados, por lo que no existe obligación de contribuir si no existe la relativa capacidad contributiva, y consecuentemente, habrá de pagar más quien tiene una capacidad mayor, y menos el que la tiene en menos proporción; todo lo cual descarta la aplicación del principio de generalidad en la elección del objetivo del tributo.

Amparo en revisión 2695/96. Inmobiliaria Firpo Fiesta Coap. S.A de C.V. y coogs. 31 de agosto de 1998. Mayoría de diez votos. Disidente: Sergio Salvador Aguirre

Anguiano. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Armando Cortes Galván. El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el 19 de noviembre en curso, aprobó, con el número LXXIX/1998, la tesis aislada que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis jurisprudencial México, Distrito Federal, a 19 de noviembre 1998.

5.2.5. Capacidad contributiva. consiste en la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos

Esta Suprema corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado, refleja una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida esta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos.

Ahora bien, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos deben tener una naturaleza económica en forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esta riqueza, debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa del impuesto.

Amparo en revisión 1113/95. Servitam de México S.A de C.V 9 de noviembre de 1995. Unanimidad de diez votos ausente: Genaro David Góngora Pimentel. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: Luz Cueto Martínez. Amparo en revisión 2945/97. Inmobiliaria Hotelera El Presidente Chapultepec, S.A de C.V. 4 de febrero de 1999. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Humberto Ramón Palacios. Ponente: Humberto Ramón Palacios, en su ausencia hizo suyo el proyecto Juan N. Silva Meza. Secretario: Teresa Ramos Hernández. Amparo en revisión 2269/98. Arrendamientos Comerciales de la Frontera S.A de C.V. 4 de febrero de 1999. Unanimidad de nueve votos. Ausentes Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Humberto Ramón Palacios. Ponente: Mariano Azuela y Güitrón. Secretaria: Lourdes Ferrer Mac GregorPoisot. Amparo en revisión 69/98. Hotelería Inmobiliaria de Monclava, S.A de C.V. 4 de febrero de 1999. Mayoría de ocho votos. Ausentes: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Humberto Ramón Palacios.

Disidente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: José Vicente Aguiano Alemán. Secretario: Andrés Pérez Lozano. Amparo en revisión 2482/96. Inmobiliaria Bulevares, S.C y coags. 9 de febrero de 1999. Unanimidad de ocho votos. Ausentes: José Vicente Aguinaco Alemán, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Humberto Ramón Palacios. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: José Luís González. El tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el 27 de octubre en curso, aprobó, con el número 109/1999, la tesis jurisprudencial que anteceda. México, Distrito Federal, a veintiséis de octubre de mil novecientos noventa y nueve.

5.3. Un punto de partida del concepto de renta

5.3.1. Estudio doctrinario del concepto de renta

A nivel mundial, los impuestos son la fuente primordial utilizada por el legislador para sufragar los gastos públicos; en particular, el Impuesto sobre la Renta constituye el impuesto más importante en nuestros días al tener un gran peso recaudatorio en los sistemas tributarios. El Impuesto sobre la Renta es un impuesto de naturaleza directa que en teoría grava la riqueza, sin embargo, para poder comprobar lo dicho, es necesario determinar en primer término lo que debe ser considerado como Renta.

El concepto de Renta con el transcurso del tiempo ha ido experimentado una evolución tanto en la doctrina como en la legislación. Para efectos del presente trabajo de investigación es necesario el conocimiento y manejo de los conceptos de renta e ingreso para un mejor entendimiento del objeto de la Ley del Impuesto sobre la Renta; por lo que se abordará el estudio doctrinario del concepto de renta, tanto nacional como extranjero, de los últimos sesenta años, destacando a tributaristas como Esquivel, Sagardi y Flores Zavala en la doctrina mexicana, y a Neumark, De Mita, Fischer, en la doctrina extranjera; por su parte, para el estudio del concepto de ingreso sólo se abordará el análisis de la doctrina nacional para proseguir con el estudio contable y económico del mencionado concepto.

5.3.2. Evolución Doctrinaria

Se considera que el primer Estado donde nace el Impuesto Sobre la Renta es en Inglaterra; sin embargo, algunos autores consideran que con anterioridad a este, en Florencia (durante el Renacimiento) se tenía un impuesto similar que recibía el nombre de “Estima” el cual se aplicó a los comerciantes por los beneficios obtenidos y más adelante se hizo progresivo, recibiendo el nombre de “Scala” y aplicándose a la Industria Textil Florentina. Retomando a Inglaterra, se crea el Impuesto Sobre la Renta aplicable a personas físicas en 1798, el cual se calculaba sobre una relación entre el consumo y la renta de cada contribuyente, con el fin de hacer frente a los gastos de guerra debido a la amenaza napoleónica de invadir la isla, dicho impuesto es derogado al terminar la guerra.

En 1803 al reanudarse la guerra con Napoleón, se vuelve a establecer este impuesto siendo en un principio un impuesto proporcional y más adelante uno progresivo. Por su parte, en Francia la reforma fiscal inicio a raíz de la Revolución de 1848 pero es hasta 1895 cuando entra en vigor una forma del Impuesto sobre la Renta, aunque el actual ISR francés se estableció en 1915. Hacia 1983 en algunas regiones de Alemania se implantó el impuesto con características superiores a las de todos los países europeos, inclusive a Inglaterra, considerada como la cuna del ISR.

La pluralidad de estas leyes del Impuesto Sobre la Renta en relación con las personas morales, gravaban los beneficios a la sociedad estableciendo una relación entre la fuente y los dividendos otorgados a los accionistas. En los Estados Unidos de Norteamérica la importancia del Impuesto Sobre la Renta se dio en tiempos de guerra;

este impuesto aparece con la finalidad de allegarse recursos necesarios para sufragar los gastos derivados de la guerra de sucesión, más adelante se utilizó para financiar la primera guerra mundial y en 1942 volvió a tener gran relevancia financiera como resultado de la guerra y a fin de preservar la paz mundial; finalmente fue en 1954 con la publicación del Código Fiscal que se consagró el ISR como existe en nuestros días. Armando Porrás y López. *Naturaleza del Impuesto Sobre la Renta*. Editorial Manuel Porrúa S.A. México, 1976 pp. 7-11 y Ernesto Flores Zavala. *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas: Los impuestos*. Editorial Porrúa: México, 1993. Pp. 435-436

El estudio del concepto de Renta es muy amplio, este ha pasado por varias etapas o escuelas, pudiendo destacar la escuela Renta igual a Producto, Renta igual a flujo de riqueza desde terceros y Renta igual al consumo más el incremento patrimonial.

Escuela Renta-Producto

Los exponentes de esta escuela consideran a la Renta como una riqueza nueva que proviene de un tercero y que ingresa al patrimonio de un contribuyente. Dicha teoría asimila el concepto de renta al producto neto periódico por lo menos potencialmente de una fuente, deducidos los gastos necesarios para producirlo y conservar intacta la fuente productiva. Esta Escuela no admite cualquier tipo de ingreso, por lo que es necesario conocer sus características.

Características de la Escuela Renta-Producto:

- a) La renta es un producto. - Es una riqueza nueva, que está integrando al patrimonio de una persona. Esa riqueza nueva debe ser de naturaleza material; es decir, debe poder ser contada y medida, así como poder expresarse en dinero.
- b) Proviene de una fuente. - Esa fuente puede ser el capital, el trabajo o la combinación de ambos.
- c) La fuente debe ser relativamente estable o permanente. - Es decir que dicha fuente debe sobrevivir a la producción de la renta.
- d) La renta debe ser periódica.
- e) La fuente debe ser puesta en explotación.
- f) La renta debe ser separada y realizada de su fuente
- g) La renta debe ser neta. - se considera que existe una renta cuando al producto obtenido se le deducen los gastos necesarios para la producción de la renta. A eso se le llama Renta Neta; es decir, es la verdadera ganancia o utilidad.

García Belsunce considera a la renta como un *“conjunto eminentemente funcional, que asume forma y contenido diversos, según la función que está llamada a desempeñar dentro de los objetivos económico-social tenidos en mira por la legislación”*(De la Garza, 1982, p.15); así mismo, continua este actor definiendo a la renta desde el punto de vista de la Escuela Renta-Producto como la *“riqueza nueva material (periódica o susceptible de serlo) que fluye de una fuente productiva durable y que se expresa en términos monetarios”*. (De la Garzo, 1982, p. 22).

Escuela Renta es igual a flujo de riqueza desde terceros

El concepto de Renta en esta escuela es más amplio que el anterior puesto que considera que todos los ingresos que constituyan riqueza nueva que fluye desde terceros al contribuyente tendrán el carácter de Renta, independientemente de la duración y habilitación de su fuente. Admite todas las rentas que reconoce la Escuela Renta-Producto, pero además agrega los siguientes ingresos para la formación de la renta: ganancias de capital, ingresos por actividades accidentales, ingresos eventuales e ingresos a título gratuito.

Escuela Renta como el consumo más el incremento patrimonial

El concepto de renta para esta escuela es el más amplio de los tres, toda vez que considera como Renta a la totalidad del enriquecimiento de una persona dentro de un determinado período. Esta teoría abarca, al igual que la escuela anterior, dentro del concepto de renta, los ingresos de ganancias ocasionales o eventuales y las “*ganancias de capital*” pero, abarca también los aumentos del patrimonio derivados del juego, así como de herencias, legados y donaciones.

Los principales expositores de esta escuela son George Schanz en Alemania, Griziotti en Italia, Henry Simmons y Haig en Estados Unidos. Por su parte, el alemán Schanz define dentro de esta teoría del incremento del patrimonio neto, a la renta como:

“El incremento neto del patrimonio en un período determinado incluyendo los beneficios y rendimientos remunerados por terceros... incluye todos los provechos, beneficios, servicios valiables, regalos, herencias, legados, ganancias de lotería,

anualidades de seguros, ganancias especulativas y todo tipo de intereses por préstamos y ganancias de capital". (De la Garzo, 1982, p. 26).

Otro autor que confirma la idea de renta igual a consumo más el incremento patrimonial es Garelli al definirla como la "riqueza total, producida durante un período de tiempo que representa una acción neta del valor en el patrimonio original del propietario". (De la Garzo, 1982, p. 27).

5.3.3. Concepto de Renta en la Doctrina Extranjera

Existen diversas interpretaciones acerca del concepto de renta dependiendo de la corriente o de la escuela a la que pertenezca o por la que se sienta influido cada autor.

El autor italiano Enrico De Mita en su obra *Appunti di Diritto Tributario* considera a la renta como "aquella riqueza nueva, es decir aquel incremento al patrimonio" (Alvarado, 1999, p. 55). En el mismo sentido de definir a la renta como riqueza encontramos la definición de Giovanni Puoti en el libro "*Riflessioni sulla definizione giurudica di reddito*" quien dice que la renta debe ser entendida como un "bien cuya disponibilidad tiene el sujeto" (Alvarado, 1999, p. 58).

El estadounidense Fischer, define a la renta como el flujo de servicios que los bienes de propiedad de una persona le proporcionan en un determinado período (Jarach, 1996, p. 475). Dentro de esta definición, Fischer deja fuera los montos ingresados al

patrimonio y destinados al consumo, tomando en cuenta únicamente, los destinados al ahorro.

Por su parte, Neumark (1994) establece que hay una estrecha relación entre renta y riqueza, toda vez que la existencia de renta presupone la existencia de riqueza. Esto es, la riqueza consiste preferentemente en inversiones productivas que constituyen la renta; así mismo, las probabilidades de adquisición o de ampliación de la riqueza dependen de la cuantía de la renta, tomada como el producto resultante de la misma y la duración de su percepción. Este autor, considera que la renta expresa la disponibilidad económica-financiera a largo plazo de su titular; así mismo excluye del concepto de Renta a los premios de lotería o similares, o las transferencias interindividuales de riqueza en forma de donaciones y herencia (Newmark, 1994, p. 151 y 214).

En términos generales, estos tratadistas consideran a la Renta, como un bien o riqueza nueva que expresa una disponibilidad para el sujeto.

5.3.4. Concepto de Renta en la Doctrina Mexicana

El autor Ernesto Flores Zavala en su libro “Elementos de las Finanzas Públicas Mexicanas” considera a la renta como el “producto del capital, del trabajo o de la combinación del capital y trabajo” (Zavala, 1993, p. 435). De esta definición podemos destacar el hecho de que ve a la renta como un producto lo cual se identifica con una riqueza nueva, algo nuevo que entra al patrimonio.

Con la intención de dejar más claro el término de Renta en la doctrina mexicana, se considera oportuno hacer mención de las definiciones realizadas por Augusto Fernández Sagardi y Miguel de Jesús Alvarado Esquivel, siendo estos dos grandes tributaristas de nuestros tiempos.

El Dr. Miguel de Jesús Alvarado Esquivel interpreta el concepto de renta de la forma siguiente:

“La renta es la obtención de un rendimiento o una utilidad que se materializa en la percepción de un bien o derecho que se incorpora realmente al patrimonio del sujeto, pudiendo éste disponer de tal ingreso para destinarlo a los fines que estime convenientes: el ahorro, la inversión o el consumo (Alvarado, 1999, p. 60).

Es decir, la renta es considerada como el rendimiento o utilidad que le queda al sujeto pasivo de la obligación tributaria, cuando hay una incorporación positiva de un bien o derecho a su patrimonio.

Por su parte, el Lic. Augusto Fernández Sagardi considera que:

“La renta es la utilidad obtenida en la operación o explotación de los bienes o el trabajo, mediante la fórmula de restar a los ingresos presentes (no futuros) que se generen efectivamente, las erogaciones necesarias, reales y efectivamente pagadas en que se hubiere incurrido” (Fernández, 1999, p. 25).

De la definición antes transcrita podemos entender que la renta es la utilidad proveniente del trabajo o bienes propios de la persona que efectivamente constituyen algo nuevo en el patrimonio de dicha persona; es decir, que realmente está habiendo una modificación positiva pues sólo toma en cuenta lo verdaderamente percibido una vez restados los gastos a los ingresos.

Después de haber estudiado a los diferentes tratadistas tanto nacionales como extranjeros, podemos concluir que el concepto de renta se reduce a todo incremento positivo, registrado en el patrimonio de un sujeto pasivo, en un período de tiempo determinado.

5.4. Estudio del concepto de Ingreso

Existen diversos tratadistas que consideran que el objeto de la Ley del Impuesto Sobre la Renta es la obtención de ingresos, por ello es necesario definir con precisión el concepto de ingreso para de este modo poder dilucidar si el objeto son los ingresos o la renta. De igual manera, cabe recordar que el término ingreso tiene un triple significado: fiscal, económico y contable.

5.4.1. Concepto de ingreso en la doctrina mexicana

El mayor exponente de la corriente que considera a los ingresos como el objeto de la Ley del Impuesto Sobre la Renta es Enrique Calvo Nicolau; él considera al ingreso como toda cantidad que modifique de manera positiva el haber patrimonial de una

persona.³ En este punto podemos apreciar que Calvo Nicolau confunde el concepto de ingreso con el de renta, pues el ingreso no necesariamente significa la modificación positiva del patrimonio, sino que ingreso es todo aquello que entra al patrimonio de los sujetos.

Concepto contable de ingreso

Debido a las diferencias que pueden existir la concepción del concepto de ingreso por los abogados como por los contadores, es necesario tomar en cuenta las principales definiciones contables.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos en el boletín A-11 considera al ingreso como el incremento bruto de activos o disminución de pasivos experimentado por una entidad, con efecto en su utilidad neta, durante un período contable, como resultado de las operaciones que constituyen sus actividades primarias o normales.

Por su parte la Comisión de Normas Internacionales de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos en su Norma Internacional de Contabilidad No. 18 considera como ingreso al importe obtenido en efectivo, cuentas por cobrar u otra contraprestación, que se origine en el curso de la actividad normal de una empresa al realizar operaciones de venta de bienes, de prestación de servicios o la utilización por terceros de activos de la empresa que producen intereses, regalías, dividendos.

³Enrique Calvo Nicolau. Tratado del Impuesto Sobre la Renta. Tomo I. Editorial Themis. México, 1999. p. 399

Contablemente tal vez el concepto de ingresos más adecuados es el que establece el Instituto Americano de Contadores Públicos Titulados que considera que los ingresos son el resultado de la venta de mercancías y de servicios prestados, y son medidos por el cargo hecho a los clientes o tenedores de las mercancías y usuarios de los servicios que se les han suministrado.

Como puede observarse de la lectura de dichos conceptos, el ingreso contable está basado en los incrementos patrimoniales que son consecuencia o que provienen de las operaciones normales de las sociedades. Por lo que una vez más nos encontramos en la disyuntiva entre renta e ingreso puesto que por lo visto en las dos posturas se habla de una modificación positiva al patrimonio del contribuyente.

Concepto económico de ingreso

Económicamente hablando el ingreso es la cantidad que recibe una empresa por la venta de su producción. Es decir: $IT = P \cdot Q$

Donde: IT = Ingreso Total

P = Precio

Q = Cantidad

El beneficio de una empresa se obtiene restando al ingreso total los costes totales (Cantidad que paga una empresa por comprar los factores de producción) (Mankiw, 1998, p. 248)

Como se puede ver el BENEFICIO económico se identifica con lo que los fiscalistas consideramos como RENTA y con lo que los contadores consideran como INGRESO.

5.4.2. Criterio Jurisprudencial

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, también ha manifestado su criterio en relación al objeto de la Ley del Impuesto sobre la Renta en diversas jurisprudencias.

RENTA. SOCIEDADES MERCANTILES OBJETO Y MOMENTO EN QUE SE GENERA EL IMPUESTO.- De conformidad con el artículo 1° de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, el objeto de este impuesto está constituido por los ingresos y no por las utilidades que obtengan los sujetos pasivos del mismo... El impuesto Sobre la Renta se va causando operación tras operación en la medida en que se vayan obteniendo los ingresos... La utilidad fiscal va a constituir la base no el objeto...”

INGRESOS EN CRÉDITO Y ENTRADAS DE EFECTIVO. DIFERENCIAS PARA EFECTOS DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.- Todo ingreso entendido como la modificación positiva registrada en el patrimonio de una persona, susceptible de valoración pecuniaria, produce un derecho de crédito que coloca a quien lo obtiene como sujeto del Impuesto sobre la Renta... Así, toda enajenación de bienes o prestación de servicios que se celebra por personas físicas o morales, constituye un acto jurídico que reporta ingresos en créditos susceptibles de ser gravados por la Ley.

De la lectura de los supra citados criterios se deduce que estos se contraponen toda vez que en la primera tesis el impuesto se causa sobre los ingresos en el momento mismo de su obtención; en cambio, para la segunda tesis el ingreso gravable será el que modifica favorablemente el patrimonio; es decir en estas tesis se trata la diferencia conceptual entre ingreso y renta ya que la primera conceptúa el ingreso y la segunda la renta.

5.5. Diferencia entre renta e ingreso

Uno de los primeros doctrinarios en distinguir el concepto de renta e ingreso fue Roscher quien desde 1869 señaló que el ingreso incluye todos los bienes que entran en la economía de un individuo por un período de tiempo; el término ingreso incluye todas las entradas (coming-in) tales como regalos, ganancias de lotería, ganancias accidentales y herencias. Por su parte señala que la renta incluye solamente aquellos ingresos que proviene como consecuencia de una actividad económica de quien los recibe (Roscher mencionado en Fernández, 1999, p. 23).

De lo ya expuesto podemos concluir que renta e ingreso no son lo mismo; no obstante, estos términos se equiparen contablemente, como ha quedado demostrado por Calvo Nicolau, jurídicamente no es aceptable puesto que el ingreso constituye una fuente de la renta. Es decir, el concepto de ingreso es más amplio, incluye todas las entradas que tiene una persona, en cambio, el concepto de renta incluye únicamente los ingresos gravables que son aquellos que reflejan una modificación patrimonial positiva.

A efecto de dejar mejor precisado el concepto de renta, me permito retomar la definición del Dr. Augusto Fernández Sagardi, quien considera a la renta como: “La utilidad obtenida en la operación o explotación de los bienes o el trabajo, mediante la fórmula de restar a los ingresos presentes (no futuros) que se generan efectivamente, las erogaciones necesarias, reales y efectivamente pagadas en que se hubiere incurrido” (Fernández, 1999).

Ahora bien, para efectos del estudio de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, tanto el legislador como varios tratadistas confunden estos términos; toda vez que de la lectura de los artículos 10, 17 y 20 de dicho ordenamiento, al parecer lo que se está gravando son los ingresos. A mi consideración el objeto de la Ley del Impuesto Sobre la Renta debe ser como se desprende de su mismo nombre, la renta, ya que de lo contrario debería recibir el nombre de Ley del Impuesto Sobre los Ingresos. En apoyo a lo anterior tenemos el argumento de Neumark quien afirma que el Impuesto Sobre la Renta debe aspirar, al menos en su tendencia, a gravar la renta neta real (Newmark, 1994, p. 181).

Por lo que, podemos concluir que, la Ley del Impuesto sobre la Renta, debe consignar en el propio texto de la ley, su objeto, el cual debe ser la renta, entendida esta como la modificación positiva en el patrimonio de los sujetos pasivos de la obligación tributaria.

5.6. Criterios jurisprudenciales

5.6.1. Renta. sociedades mercantiles objeto y momento en que se genera el impuesto

De conformidad con el artículo 1 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, el objeto de este impuesto está constituido por los ingresos y no por las utilidades que obtengan los sujetos pasivos del mismo.

La obligación tributaria a cargo, nace en el momento mismo en que se tienen los ingresos, bien sea en efectivo, en bienes, en servicios o en créditos, como lo establece el artículo 17 del mismo ordenamiento y no como aduce la quejosa, que este impuesto se causa hasta que al término del ejercicio fiscal se determina que hubo utilidades, no es óbice para esta conclusión el hecho de que sean las utilidades las que constituyen la base a la que habrá de aplicarse la tarifa de acuerdo con la cual se determinará el impuesto, así como tampoco la circunstancia de que sean cuando haya ingreso, si no hay utilidad, no se cubrirá impuesto alguno, pues en este caso debe entenderse que esos ingresos, sujetos a las deducciones establecidas por la Ley, no produjeron utilidades, están desgravadas, y lo que es más, que esa pérdida fiscal sufrida en un ejercicio fiscal, será motivo de compensación en ejercicio posterior, no es cierto pues, que el impuesto sobre la renta se causa anualmente, ya que, como se dijo, este se va causando operación tras operación en la medida que se vayan obteniendo los ingresos;

Por ende, no es cierto tampoco, como afirma la recurrente, que al realizar pagos provisionales a cuenta del impuesto, se esté entregando un tributo no causado y que ni siquiera se sabe si se va a causar el impuesto que se ha generado, se va causando

operación tras operación, ingreso tras ingreso, y el hecho de que de conformidad con el artículo 10 de la Ley del ISR sea hasta fin del ejercicio fiscal cuando se haga el cómputo de todos los ingresos acumulables y se reste a estos las deducciones permitidas por la ley, para determinar una utilidad fiscal que va a contribuir la base, no el objeto, a la que se habrá de aplicar la tarifa que la misma ley señale, para obtener así el impuesto definitivo a pagar, no aplica que dicha utilidad sea el objeto del impuesto y que este no hubiese generado con anterioridad.

Amparo en revisión 6003/87. Impulsora de Lubricantes Automotrices e Industriales, s.a de c.v y otras. 10 de noviembre de 1988, unanimidad de 16 votos de los señores ministros de Silva Nava, Rocha Díaz, Alba Leyva, Azuela y Güitrón, Díaz Infante Fernández Doblado, Gordoza Lozano, Moreno Flores, Suárez Torres, Chapital Gutiérrez, Díaz Romero, Scmihll Ordóñez y Presidente del Río Rodríguez, el señor Ministro González Martínez, Retiro de la Sección. Secretario: Filiberto Méndez Gutiérrez.

Amparo en revisión 8456/87. Tecnologías Unidas s.a, 3 de mayo de 1988. mayoría de 18 votos y 1 en contra. Ponente: Ministro Victoria Adato Green de Ibarra. Secretario: Raúl Melgoza Figueroa.

5.6.2. Ingresos en crédito y entradas de efectivo. diferencias para efectos de la ley del impuesto sobre la renta

Todo ingreso atendido como la modificación positiva registrada en el patrimonio de una persona, susceptible de valoración pecuniaria, produce un derecho de crédito, que coloca a quien lo obtiene como sujeto del Impuesto Sobre la Renta, aun cuando no produzca como consecuencia inmediata una entrada de efectivo. Este último supuesto no produce una modificación positiva al patrimonio, aun cuando se produzca al mismo tiempo que la percepción del ingreso. Así toda enajenación de bienes o prestación de servicios que se celebra por personas físicas o morales, constituye un acto jurídico que reporta ingresos en créditos susceptibles de ser gravados por la Ley, pues estos derivan de contratos sinalagmáticos en los que las partes se obligan a satisfacerse prestaciones recíprocas, independientemente de que dicho derecho de crédito se satisface en el momento mismo en que se entrega la cosa o se presta el servicio (operaciones de contado) o se difiere su entrega (operaciones a plazos).

Amparo en revisión 1423/96. Constructora Inmobiliaria del País s,a de c,v 19 de mayo de 1997. Unanimidad de nueve votos ausentes: Mariano Azuela y Güitrón y José Díaz Romero, ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Víctor Francisco Mota Cienfuegos. El tribunal pleno, en su sesión privada celebrada el 10 de junio en curso, aprobó, con el número XCIX/1997, la tesis aislada que antecede, y determinó que la votación es idónea para integrar tesis jurisprudencial México, Distrito Federal, a 10 de junio de 1997.

REFERENCIAS

- Alvarado E. M. J. (2006). *El concepto de ingreso en la LIRS*.
- Alvarado, E. M. J. (1999). *El concepto de Ingreso en la LISR: Análisis exclusivamente constitucional*. Nuevo consultorio Fiscal. Número 223: México.
- Bobbio, N. V. (1992). *Teoría General del Derecho Tributario*. Colombia: Editorial Temis.
- Calvo N. E. (1999). *Tratado de ISR*. Tomo I. México, Ed. Temis.
- Calvo O. R. (2000). *Derecho Tributario*. España: Civitas Ediciones.
- Calvo, N. E. (2017). *Tratado del Impuesto sobre la Renta*. México. Editorial Themis
- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (2003). Editorial Mc Graw Hill.
- De la Garza, S. F. (1983). *Evolución de los Conceptos de Renta y de ganancia de capital en la doctrina y en la legislación mexicana durante el período de 1921-1980*. México: Tribunal Fiscal de la Federación. Primera Edición. Volumen 5. México. P. 15 (1982)
- De la Garza, S. F. (1994). *Derecho Financiero Mexicano*. Porrúa: México, 1994. P. 141
- Fernández, S. A. (1999). *Breves reflexiones para una Reforma del ISR*, Revista El Mercado de Valores, año LIX. México.
- Fernández, S. A. (2004). Código Fiscal de la Federación, comentarios y anotaciones. México, D.F., Gasca Sicco,
- Flores Z. E. (1993). *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanos*. Editorial Porrúa, México.
- García B. H. (1982). *Temas de derecho Tributario*. Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires.
- Jarach, D. (1982). *El hecho imponible. Teoría general del derecho tributario sustantivo*. Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires, Argentina.
- Jarach, D. (1996). *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Buenos Aires, Argentina, Editorial Abeledo Perrot.
- Mankiw, G. (1998). *Principios de Economía*. España: Editorial Mc Graw Hill.

Margain M. E. (1997). *Introducción al estudio del derecho mexicano tributario*. Ed. Porrúa

Neumark, Fritz (1994). *Principios de la imposición*. Institutos Fiscales; Madrid

Pérez B. A. (2001). *Presunciones Tributarias en el Derecho Mexicano*. Ed Porrúa: México.

Quintana V. J. y Rojas, Y. J. (1988). *Derecho Tributario Mexicano*. México, Editorial Trillas.

Reyes V. R. (1982). *La fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal Mexicana*". TFF, 45 años al servicio de México. Tomo I. TFF. México, 1982. P. 444.

Rios G. G. (2006). *La influencia de las nuevas tecnologías en el derecho tributario*. UNAM.

Ruiz, J. C. A. (2016). *Derecho Tributario y Derechos Humanos. Diálogo en México y el Mundo*. México: Ed. Tirant to blanch.

Stuart Mill J. (1985). *Principios de economía política*. Fondo de cultura económica, México,

Otros:

Apéndice al semanario Judicial de la Federación 1917-1954. Tesis 541. p. 1000.

Semanario Judicial de la federación, Apéndice 1917-1985, Primera parte, Pleno, tesis 98 página 190.

Semanario Judicial de la federación, Apéndice 1917-1985, Primera parte, Pleno, tesis 98 página 190.