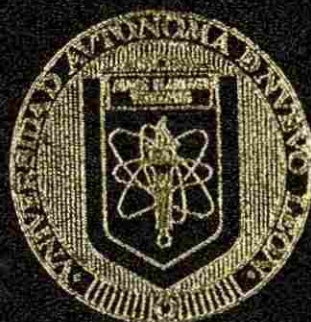


UNIVERSIDAD AUTONOMA DE NUEVO LEON
FACULTAD DE DERECHO Y CRIMINOLOGIA



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

Por

JAVIER EUGENIO QUIJANO FERRARA

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

DICIEMBRE 2002

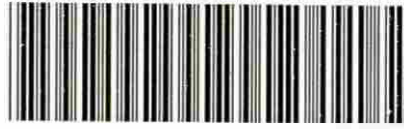
TM

K1

FDYC

2002

.Q9



1020148439



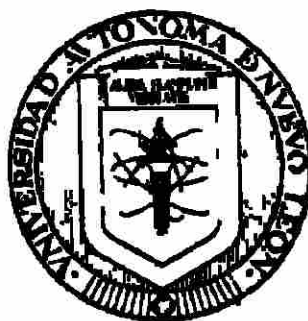
UANL

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE NUEVO LEÓN



DIRECCIÓN GENERAL DE BIBLIOTECAS

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



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

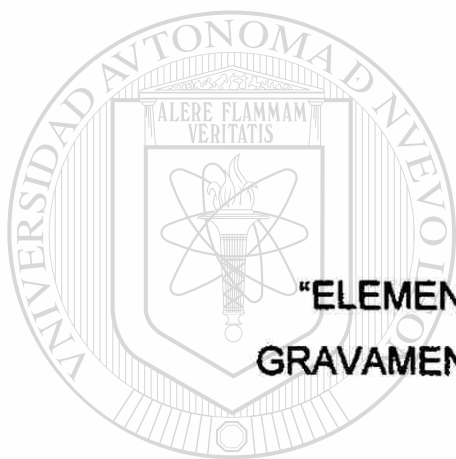
UANL

Por
UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE NUEVO LEÓN
JAVIER EUGENIO QUIJANO FERRARA ®
DIRECCION GENERAL DE BIBLIOTECAS

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

DICIEMBRE 2002

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE NUEVO LEÓN
FACULTAD DE DERECHO Y CRIMINOLOGÍA



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

Por

JAVIER EUGENIO QUIJANO FERRARA

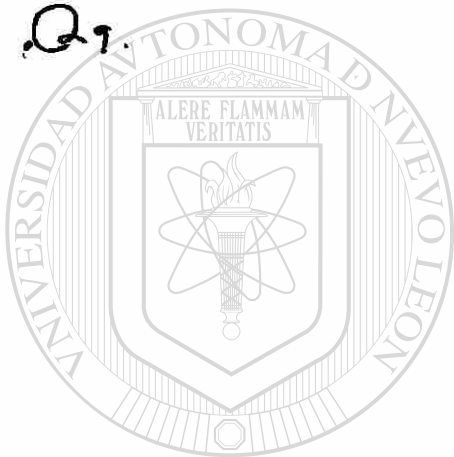
DIRECCIÓN GENERAL DE BIBLIOTECAS

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

Diciembre, 2002

971109

TH
KI
FDYC
2002
Q1.



UANL

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE NUEVO LEÓN



DIRECCIÓN GENERAL DE BIBLIOTECAS



**FONDO
TESIS**

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

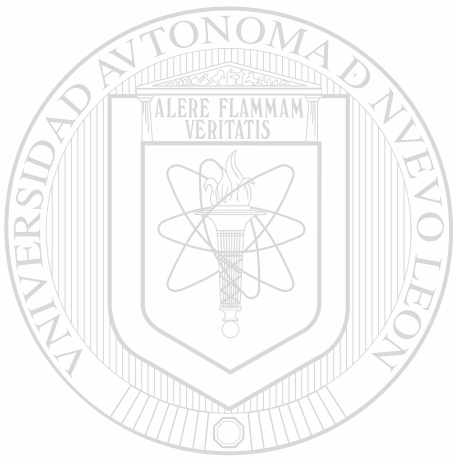
Marcos 12: 16-17

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

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

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

Javier Eugenio Quijano Ferrara



UANL

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE NUEVO LEÓN

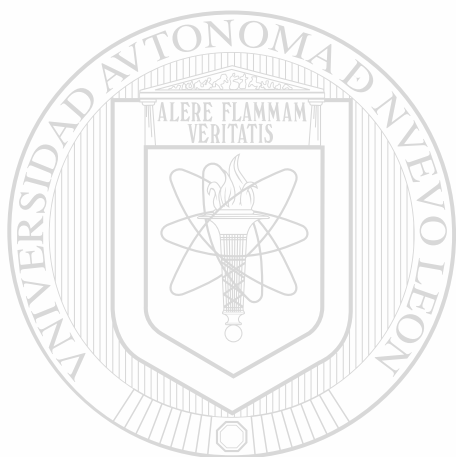


DIRECCIÓN GENERAL DE BIBLIOTECAS

Índice

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

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



UANL

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE NUEVO LEÓN



DIRECCIÓN GENERAL DE BIBLIOTECAS

Introducción

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

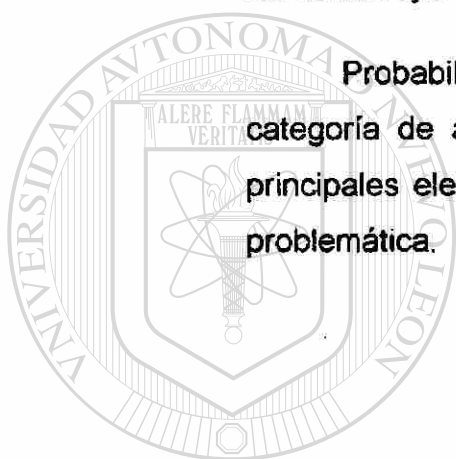
En esta investigación demostraremos que este principio de proporcionalidad tributaria es quebrantado por el sistema que regula la distribución de dividendos previsto en la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente, ya que éste no toma en consideración la modificación patrimonial real de los contribuyentes,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

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

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

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

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



UANL

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE NUEVO LEÓN



DIRECCIÓN GENERAL DE BIBLIOTECAS

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

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

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

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

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

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

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

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

A. El impuesto sobre la renta

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

B. Inglaterra

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

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

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

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

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

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

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

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

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

C. Francia

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

D. Estados Unidos

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

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

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

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

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

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

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

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

E. México

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

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

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

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

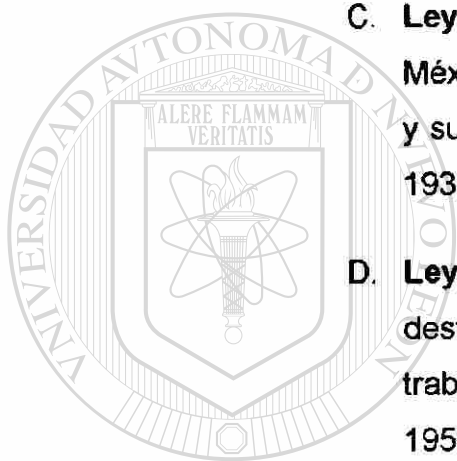
Gravamen que carecía, como acertadamente cita el Instituto de Investigación Jurídica de la Universidad Nacional Autónoma de México, de:

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

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

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

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



UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE NUEVO LEÓN
DIRECCIÓN GENERAL DE BIBLIOTECAS

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

F. El espíritu del impuesto sobre la renta

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

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

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

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

(El énfasis es nuestro)

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

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

¹⁰ Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente.

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

(El énfasis es nuestro)

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

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

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

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

¹¹ Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente.

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

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

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

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

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE NUEVO LEÓN

DIRECCIÓN GENERAL DE BIBLIOTECAS



Capítulo II. Límites constitucionales de los impuestos

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

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

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

(El énfasis es nuestro)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

2. **LA FUNCIÓN ADMINISTRATIVA:** cuando consiste en la ejecución de actos por parte del Poder Ejecutivo que se encuentran encaminados a la ejecución de la ley, se está analizando dicha función desde el punto de vista formal. En cambio, cuando sólo se considera la naturaleza intrínseca del acto jurisdiccional el cual se relaciona con la finalidad que el Estado persigue al realizar en concreto la ejecución de la ley (actividad que se encuentra por una disposición legal, o bien se enciente por tal ejecución la actividad necesaria para dar efectividad o realización práctica a la norma legislativa), nos encontramos apreciándola desde el punto de vista material.

3. **LA FUNCIÓN JURISDICCIONAL:** cuando se habla de aquella actividad que el Estado desarrollado por conducto del Poder Judicial mediante la cual se busca resolver las controversias que se susciten entre los particulares, entre las autoridades y un particular, o entre las mismas autoridades, se esta apreciando desde el punto de vista formal. En cambio, cuando sólo se considera la naturaleza intrínseca del acto jurisdiccional el cual se concreta y exterioriza mediante una sentencia, nos encontramos apreciándola dicha función desde el punto de vista material.

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

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

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

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

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

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

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

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

A. Gobernado – Gobernante (abarcando sus tres niveles de gobierno);

B. Federación - Estado - Municipio.

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

“Los principios que en materia tributaria aparecen consignados en la Constitución representan la guía suprema de todo el orden jurídico-fiscal, debido a que las normas que integran dicha compilación deben reflejarlo y respetarse en todo momento, ya que de lo contrario se puede caer en la inconstitucionalidad de los actos de autoridad, y por lo tanto carecería de validez jurídica, y ante ello los afectados están en su derecho de hacer valer los medios de defensa previstos en la legislación conducente, como son, los recursos administrativos, el juicio contencioso administrativo y el juicio de amparo, para evitar de esta manera la aplicación indebida de la potestad tributaria y la vigencia de las garantías individuales.

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

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

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

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

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

A. Principio de legalidad

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

“Son obligaciones de los mexicanos:

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del estado y municipio en que residan, **de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.**”¹⁷

(El énfasis es nuestro)

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

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

(El énfasis es nuestro)

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

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

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

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

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

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

¹⁷ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos vigente.

¹⁸ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos vigente.

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

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

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

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

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

IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCION FEDERAL.

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

a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante. Esto, por lo demás, es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por disposición general anterior, y está reconocido por el artículo 14 de nuestra Ley Fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscritos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificárseles.

Séptima Época:

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

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

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

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

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

(El énfasis es nuestro)

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

1. La interpretación de la norma jurídica

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

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

La Tercera Sala de nuestro tribunal supremo de justicia ha

formulado el precedente que a continuación se transcribe:

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

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

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

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

Octava Época:

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

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

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

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

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

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

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

(El énfasis es nuestro)

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

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

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

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

Novena Época:

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

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

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

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

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

(El énfasis es nuestro)

2. Excepción al principio de legalidad

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

Artículo 131 de la Constitución Federal dispone lo siguiente:

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

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

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

B. Principio de proporcionalidad y de equidad

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

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

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

²⁵ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos vigente.

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

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

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

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

Atendiendo a la evolución que ha venido experimentando la legislación tributaria mexicana, bien puede sostenerse que son dos conceptos y no uno solo los que contienen las palabras “proporcional y equitativa”. Que un tributo sea proporcional, significa que comprenda por igual, de la misma manera, a todos aquellos individuos que se encuentran colocados en la misma situación o circunstancia; que sea equitativa, significa que el

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

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

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

"Nosotros consideramos que la exigencia de la proporcionalidad y de equidad que establece la fracción IV del Artículo 31 Constitucional es una de justicia tributaria y que en esta materia impera la justicia llamada distributiva, la cual tiene por objeto directo los bienes comunes que hay que repartir y por indirecto solamente las cargas, entre ellas los tributos. En la distribución de las cargas, la justicia distributiva exige tratar a los iguales como iguales y a los desiguales como desiguales. Tal postulado no puede cumplirse si no es tomada en cuenta las distintas capacidades contributivas de los ciudadanos. El sistema más adecuado para medir las capacidades contributivas es el de los impuestos directos, que por su naturaleza pueden ser progresivos. Sin embargo, en los impuestos indirectos, que no pueden eliminarse de ningún sistema tributario, la distribución tiene que hacerse en forma proporcional.

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

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

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

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

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

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

Novena Época.

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

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

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

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

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

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

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

(El énfasis es nuestro)

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

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

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

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

CONSTITUCIONAL. De una revisión a las diversas tesis sustentadas por esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, en torno al principio de equidad tributaria previsto por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, necesariamente se llega a la conclusión de que, en esencia, este principio exige que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula, lo que a la vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa, implicando, además, que para poder cumplir con este principio el legislador no sólo está facultado, sino que tiene obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, o creadas para hostilizar a determinadas clases o universalidades de causantes, esto es, que se sustenten en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría, y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales.

Novena Época:

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

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

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

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

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

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

(El énfasis es nuestro)

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

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

EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS.

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

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

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

Novena Época:

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

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

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

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

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

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

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

(El énfasis es nuestro)

C. Principio de relación con el gasto público

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

4. Impuestos que sólo persiguen fines extrafiscales.”³³

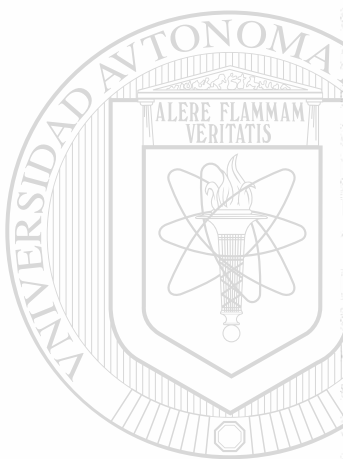
El Poder Judicial ha sostenido el subsiguiente criterio respecto a la naturaleza constitucional del gasto público:

GASTO PUBLICO, NATURALEZA CONSTITUCIONAL

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

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

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



UNIVERSIDAD

DIRECCIÓN

Séptima Época:

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

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

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

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

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

NOTA:

Informe 1969, pág. 25.³⁴

D. Principios de generalidad e igualdad

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

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

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

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

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

³⁵ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos vigente.

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

Sexta Epoca:

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

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

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

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

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

NOTA:

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

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

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

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

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

Novena Época

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

E. La transgresión de los principios

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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



UANL

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE NUEVO LEÓN



DIRECCIÓN GENERAL DE BIBLIOTECAS

Capítulo III. El gravamen previsto al reparto de dividendos

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

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

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

En México, es común oír a las personas vinculadas dentro del medio fiscal utilizar de forma indistinta el término tributo y contribución.

Lo anterior tiene su origen debido a que la legislación fiscal mexicana ignora por completo el concepto de tributo y emplea en su lugar el vocablo de contribución.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

- A. **IMPUESTOS:** los impuestos son contribuciones establecidas en la ley con carácter general, obligatorio e impersonal, exigidas por el Poder Público a las personas físicas y morales cuya situación coincide con el hecho generador de esa prestación, y cuyo destino es cubrir el gasto público. Para su pago no se requiere esperar o recibir una compensación o beneficio personal directo por el contribuyente, ya que es un deber de los súbditos del Estado aportar una parte de sus ganancias, ingresos o capital para atender los altos fines de la colectividad, bajo el principio de legalidad y en congruencia con los alcances de la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal.

- B. **DERECHOS:** conocidos también como tasas, difieren a los impuestos en virtud de los beneficios personales y directos que alcanzan los contribuyentes por los servicios públicos que les presta el Estado o por usar o aprovechar bienes del dominio público, de tal manera que la obligación debe cubrirse en proporción con las ventajas alcanzadas por los sujetos pasivos, y en congruencia con las disposiciones legales que regulan cada caso, respetándose las máximas de proporcionalidad y equidad contributiva. Podemos conceptualizar a los derechos, como las contribuciones que

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

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

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

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

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

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

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

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

A. La actual Ley del Impuesto Sobre la Renta

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

B. Objeto del gravamen al reparto de dividendos

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

⁴⁸ Ley del impuesto Sobre la Renta vigente.

Nuestro punto de partida es el artículo 193 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente. Precepto que señala los supuestos bajo los cuales los ingresos que obtengan las personas jurídicas, tanto físicas como morales (residentes en el extranjero), por dividendo se considerará que su fuente de riqueza se encuentra en el territorio nacional.

Artículo 193 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente:

"En los ingresos por dividendos y en general por las ganancias distribuidas por personas morales, se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional, **cuando la persona que los distribuya resida en el país...**"⁴⁹

(El énfasis es nuestro)

Por su parte, el artículo 11 del mismo ordenamiento jurídico, señala el sistema o procedimiento de cálculo del impuesto generado por motivo de ingresos por el reparto de dividendos. Precepto jurídico que obliga a las sociedades que reparten utilidades a calcular y enterar el monto correspondiente por tal gravamen.

Artículo 11 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente:

"Las personas morales que distribuyan dividendos o utilidades deberán calcular y enterar el impuesto que corresponda a los mismos, aplicando la tasa establecida en el artículo 10 de esta Ley. Para estos efectos, los dividendos o utilidades distribuidos se adicionarán con el impuesto sobre la renta que se deba pagar en los términos de este artículo. **Para determinar el impuesto que se debe adicionar a los dividendos o utilidades, éstos se deberán multiplicar por el factor de 1.4706 y al resultado se le aplicará la tasa establecida en el citado artículo 10 de esta Ley.** El impuesto correspondiente a las utilidades distribuidas a que se refiere el artículo 89 de esta Ley, se calculará en los términos de dicho precepto.

⁴⁹ Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente.

...

No se estará obligado al pago del impuesto a que se refiere este artículo cuando los dividendos o utilidades provengan de la cuenta de utilidad fiscal neta que establece esta Ley.

El impuesto a que se refiere este artículo, se pagará además del impuesto del ejercicio a que se refiere el artículo 10 de esta Ley, tendrá el carácter de pago definitivo y se enterará ante las oficinas autorizadas, a más tardar el día 17 del mes inmediato siguiente a aquél en el que se pagaron los dividendos o utilidades ...⁵⁰

(El énfasis es nuestro)

Del contenido de los anteriores mandatos, podemos desprender los siguientes elementos, mismos que resultan de gran importancia para el desarrollo de nuestra investigación:

1. El objeto del impuesto sobre la renta lo constituyen los ingresos que obtengan los sujetos pasivos de la contribución (los socios o accionistas) por motivo del reparto de dividendos;

2. El deber jurídico que tienen las sociedades mercantiles que distribuyen dividendos, consiste en calcular, determinar y pagar el impuesto generado por los dividendos percibidos **que no provengan de la cuenta de la utilidad fiscal neta.** Obligación que trae consigo explícitamente la responsabilidad solidaria en caso de incumplimiento.

⁵⁰ Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente.

1. Los ingresos de los sujetos pasivos en el reparto de dividendos

La palabra dividendo deriva de la voz dividir que proviene del latín *dividere* que significa separar. Los dividendos, contablemente, representan el capital ganado que se encuentra representado por las ganancias de cualquier tipo acumuladas en la sociedad mercantil. Asimismo, encontramos que el derecho de los accionistas o socios de percibir dividendos es un derecho personal del cual no pueden ser excluidos. Los dividendos generalmente se fijan en dinero y vence de inmediato con la resolución de la asamblea general de accionistas que decreta su reparto.

El *Diccionario Jurídico ESPASA*, define a la voz de dividendos como:

“...parte del beneficio que se destina anualmente a la retribución de las acciones. Determinado el dividendo por la Junta General sobre la propuesta de distribución de beneficios elaborada por los administradores, cada socio ostenta un derecho de crédito propio contra la sociedad por la cifra del dividendo que le corresponda. Sobre el derecho al dividendo pueden establecerse preferencias para determinadas acciones, pero las de la misma serie lo percibirán en proporción al capital desembolsado por cada acción. El dividendo no puede ser determinado y pagado sino a partir de un beneficio neto real; o de reserva expresa de libre disposición, siempre que el activo neto sea superior al capital social; en otro caso se trata de dividendos ficticios, que habrá de ser retomado al menos en ciertos supuestos de haber sido percibido...”⁵¹

En su libro, *Estudio Práctico del Nuevo Régimen Fiscal y Contable de Dividendos Pagados por Personas Morales*, Luis M. Pérez Inda divide en los siguientes grupos las distintas modalidades mediante las cuales una persona moral puede distribuir dividendos:

⁵¹ Diccionario Jurídico ESPASA. Fundación Tomás Moro. Primera Edición. Espasa Calpe, S.A. España. 1998. p. 355.

“• Dividendos ordinarios en efectivos o en bienes.

Son los que se pueden distribuir en cualquier momento, cuando la asamblea general de accionistas acuerde su pago.

• Dividendos en acciones.

Su distribución se produce cuando también por acuerdo de la asamblea se capitalizan parte de las utilidades acumuladas en el patrimonio contable, entregando a los accionistas nuevas acciones de la sociedad.

• Dividendos por disminución de capital.

Son los que corresponden a cada una de las acciones y se le entregan a los accionistas al reembolsárseles el valor de sus títulos por disminución del capital de la sociedad.

• Dividendos por liquidación de la sociedad.

Los que correspondan a cada una de las acciones y se les entregan a los accionistas al reembolsárseles el valor de sus títulos por liquidación de la sociedad.⁵²

Por su parte el artículo 193 del Título V, de los residentes en el extranjero con ingresos provenientes de fuentes de riqueza ubicadas en territorio nacional de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente define lo que se considera como dividendos o utilidades distribuidas por personas morales residentes en México para efectos del impuesto sobre la renta.

Artículo 193 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente:

“ ...

Se considera dividendo o utilidad distribuido por personas morales:

I. Las utilidades en efectivo o en bienes que envíen los establecimientos permanentes de personas morales

⁵²PEREZ INDIA, Luis. *Estudio Práctico del Nuevo Régimen Fiscal y Contable de Dividendos Pagados por Personas Morales*. Ediciones Fiscales ISEF. México. 2001. p. 57.

extranjerías a la oficina central de la sociedad o a otro establecimiento permanente de ésta en el extranjero, que no provengan del saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta o de la cuenta de remesas de capital del residente en el extranjero, respectivamente...

...

II. Los establecimientos permanentes que efectúen reembolsos a su oficina central o a cualquiera de sus establecimientos en el extranjero, considerarán dicho reembolso como utilidad distribuida, incluyendo aquéllos que se deriven de la terminación de sus actividades, en los términos previstos por el artículo 89 de esta Ley. Para estos efectos, se considerará como acción, el valor de las remesas aportadas por la oficina central o de cualquiera de sus establecimientos permanentes en el extranjero, en la proporción que éste represente en el valor total de la cuenta de remesas del establecimiento permanente y como cuenta de capital de aportación la cuenta de remesas de capital prevista en este artículo.

El impuesto que resulte en los términos de esta fracción deberá enterarse conjuntamente con el que, en su caso, resulte conforme a la fracción anterior.

Para los efectos de las fracciones I y II de este artículo se considera que lo último que envía el establecimiento permanente al extranjero son reembolsos de capital.”⁵³

(El énfasis es nuestro)

El artículo 165 del Título IV, *de las personas físicas*, Capítulo VIII, *de los ingresos por dividendos y en general por las ganancias distribuidas por personas morales*, adiciona y amplía el concepto anterior de dividendos.

Artículo 165 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente:

“ ...

⁵³ Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente.

“Para los efectos de este artículo, **también se consideran dividendos o utilidades distribuidos**, los siguientes:

I. Los intereses a que se refiere el artículo 123 de la Ley General de Sociedades Mercantiles y las participaciones en la utilidad que se paguen a favor de obligacionistas u otros, por sociedades mercantiles residentes en México o por sociedades nacionales de crédito.

II. Los préstamos a los socios o accionistas, a excepción de aquéllos que reúnan los siguientes requisitos:

a) **Que sean consecuencia normal de las operaciones de la persona moral.**

b) **Que se pacte a plazo menor de un año.**

c) **Que el interés pactado sea igual o superior a la tasa que fije la Ley de Ingresos de la Federación para la prórroga de créditos fiscales.**

d) **Que efectivamente se cumplan estas condiciones pactadas.**

III. Las erogaciones que no sean deducibles conforme a esta Ley y beneficien a los accionistas de personas morales.

IV. Las omisiones de ingresos o las compras no realizadas e indebidamente registradas.

V. La utilidad fiscal determinada, inclusive presuntivamente, por las autoridades fiscales.

VI. La modificación a la utilidad fiscal derivada de la determinación de los ingresos acumulables y de las deducciones, autorizadas en operaciones celebradas entre partes relacionadas, hecha por dichas autoridades.⁵⁴

(El énfasis es nuestro)

Debido a que el artículo 193 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente emplea el término personas morales, debemos entender

que la ley no restringe el gravamen a las distribuciones de utilidades que efectúen las sociedades mercantiles, sino que hace alusión a toda clase de sociedades, consecuentemente también causan este impuesto las utilidades que distribuyan las sociedades de carácter civil.

Juan Palomar de Miguel en su *Diccionario Para Juristas* define el término utilidad como aquel:

“...provecho, interés, fruto o conveniencia que se saca de una cosa. Ganancia económica susceptible de ser gravada como cargas impositivas...”⁵⁵

Pero, ¿existe alguna diferencia entre la voz dividendos y utilidades? Enrique Dominguez Mota y Enrique Calvo Nicolau en su texto *Impuestos* al respecto establecen:

“Con el nombre de dividendos la Ley General de Sociedades Mercantiles define el rendimiento que perciben los accionistas de una sociedad de capital. Comúnmente se denomina así a las utilidades que las sociedades distribuyen entre sus socios o accionistas, aún cuando legalmente procede denominar distribución de utilidades al ingreso que perciben los socios de una sociedad de personas y dividendos a los ingresos que perciben los accionistas en una sociedad de capital.”⁵⁶

Ahora bien, el origen y justificación del derecho del accionista al dividendo se encuentra en el derecho de accesión, ya que la legislación civil establece que:

“La propiedad de los bienes da derecho a todo lo que ellos producen o se les une o incorpora natural o artificialmente. Este derecho se llama de accesión... La sociedad es, por consiguiente, dueña del fruto producido por ella misma en virtud del derecho de accesión.

Conforme a estas premisas resulta evidente el fundamento del derecho individual del socio a una parte

⁵⁴ Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente.

⁵⁵ PALOMAR DE MIGUEL, Juan. *Diccionario Para Juristas*. Mayo Ediciones S. de R. L. Primera Edición. México. 1987. p.1378.

⁵⁶ DOMINGUEZ MOTA, Enrique y CALVO NICOLAU, Enrique. *Impuestos. Obra Para Cátedra Universitaria*. DOCAL Editores, S.A. Primera Edición. México. 1976. p.225.

alícuota del beneficio total. En efecto, si el ente colectivo llamado sociedad posee un derecho de propiedad sobre lo que él produce, es lógico y palmario que cada uno de los socios que lo forman es, por lo mismo, dueño de una parte alícuota de ese beneficio. Este derecho se denomina derecho al dividendo (que precisamente significa derecho al saldo de la división del beneficio) y que, conforme a la técnica jurídica, se encuentra incorporado en especiales títulos de crédito.⁵⁷

Al respecto, el maestro Walter Frisch Philipp plantea en su obra *Sociedad Anónima Mexicana* que el derecho de los socios de percibir utilidades es un derecho personal del cual no pueden ser excluidos.

“La asamblea general de accionistas aprueba al balance (art. 177 y 181, frac. I, LSM), y decreta en su caso, la distribución de las utilidades a los accionistas para que perciban así su dividendos (art. 181, frac. I, LSM)... Con fundamento en la resolución sobre el reparto de las utilidades a los accionistas, ellos adquieren un derecho crediticio al pago de dividendos resuelto, lo que quiere decir que pueden exigir tal pago como si fueran acreedores de la sociedad anónima y con la misma calidad pueden disponer de este crédito que ya no puede ser afectado en manera alguna por la sociedad anónima, la que no tiene competencia corporativa sobre el crédito referido.”⁵⁸

2. Deber jurídico de las sociedades que distribuyen dividendos

De acuerdo con el artículo 11 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente los efectos fiscales por la distribución de dividendos se generan hasta el momento efectivo de su pago, por lo que el impuesto que en su caso se genere se enterará a más tardar el día 17 del mes inmediato siguiente a aquel en que se pagaron los dividendos o utilidades, siendo obligación de las sociedades que distribuyan dividendos calcular, determinar y pagar el impuesto generado por los

⁵⁷ HERRERA, Mario. *El Dividendo En las Sociedades Industriales y Comerciales. Naturaleza. Determinación. Distribución. Titularidad.* Editorial Cultura. S.A. Primera Edición. México. p. 3.

⁵⁸ FRISCH PHILIPP, Walter. *Sociedad Anónima Mexicana.* Oxford University Press. Cuarta Edición. México. p. 334.

ingresos percibidos por los accionistas. Obligaciones jurídicas que el ordenamiento en trato reitera en sus artículos 165 y 193.

Artículo 165 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente:

“Las personas físicas deberán acumular a sus demás ingresos, los percibidos por dividendos o utilidades. **Asimismo, dichas personas físicas podrán acreditar, contra el impuesto que se determine en su declaración anual, el impuesto sobre la renta pagado por la sociedad que distribuyó los dividendos o utilidades, siempre que quien efectúe el acreditamiento a que se refiere este párrafo considere como ingreso acumulable,** además del dividendo o utilidad percibido, el monto del impuesto sobre la renta pagado por dicha sociedad correspondiente al dividendo o utilidad percibido y además cuenten con la constancia a que se refiere la fracción XIV del artículo 86 de esta Ley. **Para estos efectos, el impuesto pagado por la sociedad se determinará aplicando la tasa del artículo 10 de esta Ley, al resultado de multiplicar el dividendo o utilidad por el factor de 1.4706.**

Se entiende que el ingreso lo percibe el propietario del título valor y, en el caso de partes sociales, la persona que aparezca como titular de las mismas.”⁵⁹

(El énfasis es nuestro)

Artículo 193 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente: ®

“...En este caso, el establecimiento permanente **deberá enterar como impuesto a su cargo el que resulte de aplicar la tasa del primer párrafo del artículo 10 de esta Ley. Para estos efectos, los dividendos o utilidades distribuidos se adicionarán con el impuesto sobre la renta que se deba pagar en los términos de este artículo. Para determinar el impuesto sobre la renta que se debe adicionar a los dividendos o utilidades distribuidos, se multiplicará el monto de dichas utilidades o remesas por el factor de 1.4706 y al resultado se le aplicará la tasa del artículo 10 de la citada Ley.**

⁵⁹ Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente.

II. Los establecimientos permanentes que efectúen reembolsos a su oficina central o a cualquiera de sus establecimientos en el extranjero, considerarán dicho reembolso como utilidad distribuida, incluyendo aquéllos que se deriven de la terminación de sus actividades, en los términos previstos por el artículo 89 de esta Ley. Para estos efectos, se considerará como acción, el valor de las remesas aportadas por la oficina central o de cualquiera de sus establecimientos permanentes en el extranjero, en la proporción que éste represente en el valor total de la cuenta de remesas del establecimiento permanente y como cuenta de capital de aportación la cuenta de remesas de capital prevista en este artículo.

El impuesto que resulte en los términos de esta fracción deberá enterarse conjuntamente con el que, en su caso, resulte conforme a la fracción anterior.

Para los efectos de las fracciones I y II de este artículo se considera que lo último que envía el establecimiento permanente al extranjero son reembolsos de capital.⁶⁰

(El énfasis es nuestro)

Ahora bien, si bien es cierto que las personas morales que distribuyan dividendos tienen a su cargo la determinación y el pago del impuesto relativo, también lo es, que lo efectúan bajo el carácter de retenedores del impuesto y no como contribuyentes directos del mismo.

Figura jurídica que ciertamente al fisco le resulta favorable utilizar, en virtud de que garantiza una recaudación eficiente y segura, ya que el carácter de retenedor trae consigo implícitamente aparejada la figura jurídica de la responsabilidad solidaria; motivo por el cual, en caso de incumplimiento de la obligación tributaria encontramos que las sociedades son responsables solidarias de su cumplimiento en lo

⁶⁰ Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente.

principal. Obligación jurídica que encuentra su fundamento en el Código Fiscal de la Federación.

Artículo 26 del Código Fiscal de la Federación vigente:

“Son responsables solidarios con los contribuyentes:

I. Los *retenedores* y las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudar contribuciones a cargo de los contribuyentes, hasta por el monto de dichas contribuciones.”⁶¹

(El énfasis es nuestro)

En relación con las particularidades de la retención en materia fiscal Flores Zavala indica que,

“Este tipo de responsabilidad sustitutiva, es una figura exclusiva del Derecho Tributario que no tiene analogía con las instituciones de Derecho Privado. Se basa exclusivamente en la necesidad del Estado de garantizar el pago del tributo en la forma más efectiva, como sucede percibiéndolo en su fuente. Es la única justificación de esta clase de responsabilidad, por eso proponemos que se le llame “responsabilidad por control en la fuente de ingresos”.”⁶²

¿Podrían las sociedades que actúan como retenedores interponer algún medio de defensa en contra de dicho gravamen? Injustamente en ningún momento estas empresas gozarían de interés jurídico para promover algún medio de defensa en contra de dicho impuesto, ya que como hemos reiterado el objeto del impuesto sobre la renta es gravar el incremento del patrimonio derivado de los ingresos los cuales en el caso de dividendos son percibidos por los accionistas y no por las personas morales que actúan como simples retenedoras en virtud de un mandato de la ley, por lo consecuente, estas últimas no

⁶¹ Código Fiscal de la Federación vigente.

⁶² FLORES ZAVALA, Ernesto. *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*. Editorial Porrúa, S.A. Decimasexta Edición. México. 1975. pp. 109-110.

gozarían de interés jurídico para promover un juicio de amparo en contra de dicho gravamen, pero, sí lo deben de pagar. Criterios de nuestra Suprema Corte de Justicia que no compartimos y que pensamos se encuentran equivocado.

Al respecto, encontramos que nuestro máximo tribunal ha sentado las siguientes tesis:

IMPUESTOS. RESPONSABILIDAD SOLIDARIA EN EL PAGO DE. La circunstancia de que la ley que establece el impuesto controvertido atribuya el carácter de deudora solidaria a la empresa recurrente, no implica que dicho impuesto sea inconstitucional, en atención a que es facultad del fisco, contenida de manera implícita en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal, la de imponer a terceros, dentro de la relación tributaria compleja que todo impuesto presupone, obligaciones que permitan controlar y hacer más expedita la recaudación.

Séptima Época:

Amparo en revisión 3969/75. Arturo Baltazar Blanco Valenzuela y otros (acumulados). 5 de septiembre de 1978. Unanimidad de quince votos. Ponente: Ernesto Aguilar Alvarez.⁶³

(El énfasis es nuestro)

RESPONSABILIDAD SOLIDARIA. INTERES JURIDICO. Se afectan los intereses jurídicos de una persona en cuanto un precepto previene la responsabilidad solidaria en el pago del impuesto para el caso de que no lo cubra el causante original. La esfera jurídica se afecta en esos casos al prevenirse la obligación de pagar el impuesto si el causante no lo cubre, pues el interés jurídico de una persona surge cuando una disposición reglamenta algún derecho u obligación que le pertenece, y dicho interés jurídico se da para que el órgano competente, en este caso el Poder Judicial Federal, decida si tal afectación transgrede o no algún precepto constitucional.

⁶³ Semanario Judicial de la Federación. Séptima Época. Instancia: Pleno. Tomo: 115-120. Primera Parte. p. 85.

Séptima Época:

Amparo en revisión 1300/75. Automotores Roma, S.A. 4 de mayo de 1976. Unanimidad de dieciséis votos. Ponente: Rafael Rojina Villegas.⁶⁴

(El énfasis es nuestro)

3. Obligaciones adicionales de las personas morales que reparten dividendos

De acuerdo con el 86, fracción XIV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente, son obligaciones de las personas morales que distribuyen dividendos llevar a cabo:

1. El pago de los mismos mediante cheque nominativo no negociable a nombre del socio, o a través de una transferencia de fondos a una cuenta a nombre del accionista;
2. Entregar al perceptor una constancia, en donde se indique su monto y si provienen de la cuenta de utilidad fiscal neta, de la cuenta de dividendos netos que deban llevar las sociedades de inversión de renta variable o de las utilidades que no han pagado el impuesto corporativo;
3. Presentar ante el Servicio de Administración Tributaria una relación en donde se indique detalladamente el nombre, la clave en el registro federal de contribuyentes, el domicilio y el monto del dividendo pagado a cada uno de los perceptores durante el ejercicio inmediato anterior; declaración que se deberá presentar a más tardar el 15 de Febrero de cada año.

⁶⁴ Semanario Judicial de la Federación. Séptima Época. Instancia: Pleno. Tomo: 89. Primera Parte. p. 25.

Artículo 86, fracción XIV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente que literalmente establece:

“Los contribuyentes que obtengan ingresos de los señalados en este Título, **además de las obligaciones establecidas en otros artículos de esta Ley, tendrán las siguientes:**

...

XIV. Tratándose de personas morales que hagan los pagos por concepto de dividendos o utilidades a personas físicas o morales:

a) Efectuar los pagos con cheque nominativo no negociable del contribuyente expedido a nombre del accionista o a través de transferencias de fondos reguladas por el Banco de México a la cuenta de dicho accionista.

b) Proporcionar a las personas a quienes les efectúen pagos por los conceptos a que se refiere esta fracción, constancia en la que se señale su monto, así como si éstos provienen de las cuentas establecidas en los artículos 88 y 100 de esta Ley, según se trate, o si se trata de los dividendos o utilidades a que se refiere el primer párrafo del artículo 11 de la misma. Esta constancia se entregará cuando se pague el dividendo o utilidad.

c) Presentar, a más tardar el día 15 de febrero de cada año, ante el Servicio de Administración Tributaria, la información sobre el nombre, domicilio y Registro Federal de Contribuyentes, de cada una de las personas a quienes les efectuaron los pagos a que se refiere esta fracción, así como el monto pagado en el año de calendario inmediato anterior.”⁶⁵

(El énfasis es nuestro)

Anteriormente, las personas morales tenían la obligación de retener el 5% sobre la cantidad que resulte de multiplicar el dividendo o utilidad distribuida a los accionistas por el factor de 1.5385 (artículo 152, fracción I, último párrafo, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta de

1980 vigente en el 2001). Obligación que desaparece en la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente debido a la disminución de la tasa máxima del impuesto a cargo de dichos accionistas.

C. El sistema del cálculo del tributo en el reparto de dividendos

El sistema de cálculo del gravamen por motivo de ingresos por dividendos se encuentra previsto por los artículos 11, 165 y 193 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente, previamente citados.

Como se estableció en el apartado anterior el principal objeto del impuesto es gravar los ingresos que perciban las personas jurídicas, nacionales o extranjeras, por motivo del reparto del capital ganado (las ganancias de cualquier tipo acumuladas dentro de la sociedad).

Siendo obligación de la sociedad retener y determinar el gravamen mismo de acuerdo con el contenido de los artículos 10 y 193 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente se determina mediante un mecanismo que consiste en multiplicar el monto de los dividendos, que no provengan de la cuenta de la utilidad fiscal neta por el factor de 1.4706 y sobre dicha cantidad aplicar la tasa señalada en el artículo 10 del ordenamiento jurídico en trato.

Cabe señalar que en esta nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta destaca la reducción de la tasa del impuesto corporativo al 32% la cual entrará en vigor hasta el 2005, mientras tanto, se aplicara la tasa del 35% para el 2002, 34% para el 2003 y 33% en el 2004. Situación que a su vez, originó una reducción del factor aplicable al reparto de dividendos siendo de 1.4706 para el ejercicio de 2005, 1.5385 para el

⁶⁵ Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente.

2002, 1.5152 para el 2003 y 1.4925 en el 2004. Motivo por el cual, hemos decidimos limitar esta investigación a la utilización de la tasa del 32% y el factor de 1.4706 aplicables para el 2005, por ser como la vigente Ley del Impuesto Sobre la Renta aparece textualmente redactada.

El artículo 10 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente literalmente cita lo siguiente:

“Las personas morales deberán calcular el impuesto sobre la renta, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 32%.

El impuesto que se haya determinado conforme al párrafo anterior, después de aplicar, en su caso, la reducción a que se refiere el último párrafo del artículo 81 de esta ley, será el que se acreditará contra el impuesto al activo del mismo ejercicio, y será el causado para determinar la diferencia que se podrá acreditar adicionalmente contra el impuesto al activo, en los términos del artículo 9o. de la Ley del Impuesto al Activo.

El resultado fiscal del ejercicio se determinara como sigue:

I. Se obtendrá la utilidad fiscal disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas por este título.

II. A la utilidad fiscal del ejercicio se le disminuirán, en su caso, las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores.

El impuesto del ejercicio se pagara mediante declaración que presentaran ante las oficinas autorizadas, dentro de los tres meses siguientes a la fecha en la que termine el ejercicio fiscal.

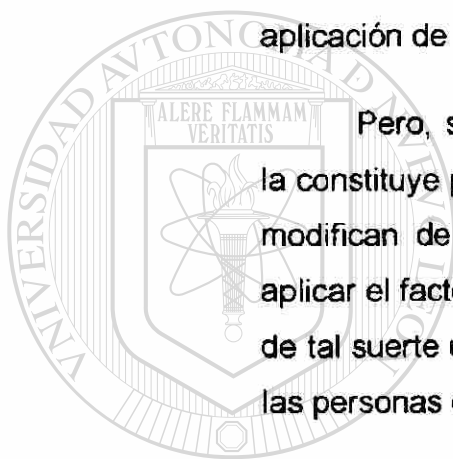
Las personas morales que realicen exclusivamente actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícola, podrán aplicar lo dispuesto en el último párrafo del artículo 81 de esta ley.⁶⁶

⁶⁶ Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente.

(El énfasis es nuestro)

De una interpretación armónica de los artículos en trato podemos desprender, entre otros, que el legislador considera como ingreso por utilidades distribuidas, las ganancias repartidas por las sociedades residentes en México en favor de sus accionistas y que conforme con los artículos 11 y 193 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, cuya constitucionalidad se cuestiona en esta investigación, las personas morales deben retener y calcular el gravamen basándose en la aplicación de un factor de piramidación de 1.4706.

Pero, si la renta gravable tratándose del régimen de dividendos la constituye precisamente el monto de esas utilidades en razón de que modifican de manera positiva el ingreso de quienes las perciban al aplicar el factor de 1.4706, ¿no se modifican los ingresos estableciendo de tal suerte una base gravable que no corresponde al ingreso real que las personas que lo reciben?



UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE NUEVO LEÓN



DIRECCIÓN GENERAL DE BIBLIOTECAS

Capítulo IV. Impugnación del gravamen previsto al reparto de dividendos

El concepto de hecho imponible ha sido a lo largo de los tiempos muy discutido por diversos autores. Dino Jarach progenitor de esta voz, solía definirlo como una conducta económica, una actividad humana contemplada por el derecho fiscal.

De acuerdo con el Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México el hecho imponible es un:

“Concepto que denota la conducta o situación prevista en la ley, que genera una conducta o situación que se ubica en el supuesto previsto por una ley de contenido impositivo, por lo que se aplican las consecuencias establecidas por la norma...”

La causa del impuesto es la ley que lo crea, y que contiene sus características fundamentales. Así, el hecho imponible se identifica con el acto previsto por la norma legal que establece el gravamen. El aseverar que la causa del impuesto es la ley no implica desconocer que sus finalidades son la recaudación de ingresos para el Estado y su carácter instrumental de la política económica.⁶⁷

La *Enciclopedia Jurídica Básica* define dicho término como:

“...el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.”⁶⁸

⁶⁷ UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MEXICO. *Nuevo Diccionario Jurídico Mexicano*. Editorial Porrúa S.A. de C.V. Primera Edición. México. 2001. Tomo II. pp. 1856-1857.

⁶⁸ *Enciclopedia Jurídica Básica*. Editorial Civitas, S.A. Primera Edición. España. 1995. p. 3301.

Del contenido de las anteriores definiciones podemos desprender tres características. La primera versa sobre que el hecho imponible esta constituido por un conjunto de circunstancias que la ley atribuye determinados efectos jurídicos, es decir se trata de hechos cuya realización producen un determinado efecto jurídico en concreto. En segundo lugar encontramos que el hecho imponible sólo puede ser creado por una norma jurídica y la tercera característica consta en los momentos en que se realiza el hecho imponible y comienza a producir sus efectos.

Hugo Carrasco Iriarte en su *Diccionario de Derecho Fiscal* distingue los acontecimientos anteriores definiendo a la conducta prevista en la norma legal como el hecho imponible y a la realización de dicho comportamiento como el hecho generador.

“Hecho imponible: es la situación jurídica o de hecho que el legislador seleccionó y estableció en la ley para que al ser realizada por un sujeto genere la obligación tributaria; en cambio, el hecho generador es la conducta que realiza el particular o sujeto pasivo y del cual se deriva el pago.”⁶⁹

En relación con el tema anterior y siguiendo la misma ideología,

Sergio Francisco de la Garza establece que:

“El hecho imponible tiene un elemento objetivo y otro subjetivo. Algunos autores restringen la expresión “hecho imponible” para referirla únicamente al elemento objetivo o “presupuesto objetivo” de la obligación tributaria, es decir, el elemento puramente material u objetivo del presupuesto de hecho y dejan fuera del mismo al elemento subjetivo. Nosotros usaremos la expresión en el sentido amplio antes descrito.

Por otra parte, debe distinguirse entre ese hecho hipotético, que tiene sólo una existencia ideal en la legislación tributaria, y el hecho concreto, real, que se realiza en la vida social (económica y jurídica) y que es el que, cuando reúne

⁶⁹ CARRASCO IRIARTE, Hugo. *Diccionario de Derecho Fiscal*. Oxford University Press México, S.A. de C.V. Primera Edición. México. 1998. p. 273.

precisamente los elementos contenidos en la hipótesis, genera el crédito tributario. Para distinguir uno de otro llamaremos al segundo: "hecho generador".⁷⁰

Consecuentemente, como acertadamente menciona el licenciado Alfonso Cortina Gutierrez, encontramos que:

"...la determinación de los créditos fiscales tiene como objeto la fijación exacta y efectiva de los hechos que dan lugar al nacimiento del crédito fiscal y la determinación exacta y efectiva de la medida de la deuda del contribuyente..."⁷¹

A. Presupuesto del gravamen al reparto de dividendos

Todas las normas legales tienen una estructura lógica compuesta por una hipótesis, un mandato y una sanción. El conjunto de hipótesis o presupuestos abstractos contenido dentro de la norma jurídica cuya realización depende del hecho generador es lo que comúnmente se conoce como el presupuesto del hecho imponible.

Ingrediente de la relación tributaria que consideramos constituye el punto de partida para cualquier investigación jurídica tributaria, ya que es el centro dentro del cual gira la teoría del tributo.

En virtud de que el presupuesto del hecho imponible se encuentra integrado por todos aquellos elementos que son necesarios para producir efectos fiscales dentro de una relación tributaria, si le llegara a faltar alguno de ellos el resultado de ello sería que no se podría producir efectos jurídicos, ya que el hecho imponible se delimita en función de los efectos y no al revés.

⁷⁰ DE LA GARZA, Sergio Francisco. *Derecho Financiero Mexicano*. Editorial Pomúa, S.A. Séptima Edición. México. 1976. p. 407.

⁷¹ CORTINA GUTIERREZ, Alfonso. *Ciencia Financiera y Derecho Tributario*. Tribunal Fiscal de la Federación. Colección de Estudios Jurídicos. Primera Edición. México. 1981. Volumen I. p. 138.

Del contenido de los artículos 10, 11, 165 y 193 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente, puede advertirse que se consideran ingresos por utilidades distribuidas las ganancias repartidas por una persona moral residentes en México en favor de sus accionistas o socios que conforme con el sistema o mecanismo de cálculo plasmados en los artículos 11, 165 y 193 de la ley en trato dichas personas morales deberán calcular y enterar el impuesto que corresponda a los mismos aplicando la tasa establecida en el artículo 10 a la cantidad que resulte de multiplicar las utilidades distribuidos por el factor de 1.4706.

De un análisis armónico de estos cuatro preceptos (10, 11, 165 y 193) podemos afirmar que la renta gravable, tratándose del régimen de dividendos, lo constituye precisamente el monto de esas utilidades en razón de que modifican de manera positiva el ingreso de quien los percibe.

Siguiente el orden de ideas que antecede, se encuentra una serie de deficiencias dentro del presupuesto del hecho imponible que nos ocupa. Carencias que únicamente podemos traducir como verdaderos agravios en perjuicio de los contribuyentes que están situados dentro del presupuesto tributario y por las cuales el hecho imponible no debería de producir efectos jurídicos.

Cualquier tributo que pretende ser constitucional debe ajustarse a lo dispuesto por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Dicho precepto establece como obligación de todos los mexicanos contribuir al gasto público así de la Federación, como del Distrito Federal, o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Del artículo antes citado se desprende básicamente tres garantías individuales a las que todo gobernado tiene derecho en materia fiscal:

1. Garantía de proporcionalidad;
2. Garantía de Equidad;
3. Garantía de Legalidad.

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

B. Desatención del gravamen al ingreso real del contribuyente

Los artículos 165 y 193 devienen inevitablemente de inconstitucional, toda vez que gravan el ingreso obtenido por la distribución de utilidades, pero no permite deducción alguna. Lo que trae como consecuencia que dicho tributo se aparte de la autentica capacidad contributiva de los sujetos pasivos, al no considerarse el valor real de sus ingresos pues al impedirseles restar de ellos las erogaciones que se efectúan de manera necesaria e imprescindible para obtener el ingreso, es claro que no se está gravando su capacidad contributiva real y auténtica, lo que se traduce en que el impuesto en estudio sea irremediamente inconstitucional por violar la garantía de proporcionalidad tributaria consagrada en el artículo 31, fracción IV constitucional.

En efecto, dicho tributo grava el dividendo distribuido a los socios o accionistas, sin reconocer los gastos que requiere la producción de esta utilidad, lo cual es contrario al principio de proporcionalidad tributaria de los impuestos, tal como lo dispone el artículo 31, fracción IV de nuestra Carta Magna.

Las disposiciones en estudio no cumplen con las garantías de proporcionalidad y equidad tributaria que de todo tributo exige nuestra Constitución Federal, tal como se demuestra a continuación.

1. Violación a la garantía de proporcionalidad

La proporcionalidad en las contribuciones es un concepto complejo, pero en síntesis consiste en gravar a los contribuyentes en función a su auténtica capacidad contributiva, aun cuando esta premisa pueda variar dependiendo del tipo de contribución de que se trate. Todo tributo que pretenda ser justo debe ir en función de la capacidad contributiva.

En nuestro sistema jurídico fiscal, la forma de determinar la capacidad contributiva varía dependiendo del tipo de impuesto, esto es, si se trata de impuestos al ingreso, al gasto o al patrimonio. Los impuestos al ingreso quedan comprendidos en la clasificación de los impuestos indirectos.

En los impuestos al ingreso, como es el impuesto que nos ocupa, por así desprenderse del análisis elaborado en los apartados anteriores de esta investigación, la capacidad contributiva se calcula tomando en consideración el ingreso obtenido, menos el elemento costo que hizo posible la obtención de dicho ingreso, pues de otra manera no se estaría gravando conforme a la auténtica capacidad contributiva del sujeto pasivo y, por ende, el tributo resultaría desproporcional, lo cual

está expresamente prohibido por el artículo 31, fracción IV, constitucional. Es por ello que, tratándose de impuestos que gravan el ingreso, es imprescindible tomar en consideración el elemento costo que hizo posible la obtención del ingreso.

De los anteriores argumentos se advierte que en el sistema fiscal de nuestro país, para que un impuesto directo que grave el ingreso respete las garantías de proporcionalidad tributaria, es imprescindible que el legislador, al establecerlo, desde luego permita al sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria disminuir de la base del impuesto, esto es, de los ingresos brutos obtenidos, todas aquellas erogaciones en que tuvo que incurrir el contribuyente, precisamente para poder obtener los ingresos.

En consecuencia si el legislador no permite que el contribuyente pueda disminuir de sus ingresos brutos los gastos e inversiones en que necesariamente tuvo que incurrir para poder obtener el ingreso, está gravando al sujeto pasivo sin atender a su autentica capacidad contributiva, lo que, desde luego, viola la garantía de proporcionalidad tributaria.

Cabe destacar que el artículo 22 previó la deducción de los ingresos derivados de los dividendos o utilidades distribuidas, pero posteriormente fue derogada por el legislador mediante decreto de fecha 31 de Diciembre de 1998, ya que consideró que las deducciones que deben ser autorizadas por la ley son los egresos que constituyen gastos normales, propios y necesarios para los fines de la actividad del contribuyente, supuesto que tratándose en la inversión de capital con el propósito de obtener dividendos, no se surte ese supuesto, ya que en ese aspecto el contribuyente no realiza más erogaciones que la propia inversión sin que pueda establecerse que existan gastos relacionados con aquella.

2. Violación a la garantía de equidad

La equidad tributaria consiste en que la ley debe dar un trato igual a todos aquellos que se encuentren en una misma situación de hecho, es decir, radica en la igualdad del sujeto pasivo ante la ley fiscal.

Sirve de apoyo a nuestras manifestaciones la jurisprudencia que al efecto nos permitimos transcribir:

PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD. SON REQUISITOS DE NATURALEZA DISTINTA CON LOS CUALES DEBEN CUMPLIR LAS LEYES FISCALES. La proporcionalidad y equidad que deben cumplir las leyes fiscales, conforme a la fracción IV de artículo 31 de la Constitución, no deben confundirse, pues tienen naturaleza diversa, ya que mientras el primer requisito significa que las contribuciones deben estar en proporción con la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, el segundo consiste en que éstos reciban un trato igual, lo que se traduce en que las leyes tributarias deben tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales.

Octava Época:

Amparo en revisión 3098/89. Equipos y Sistemas para la Empresa, S. A. de C. V. 13 de agosto de 1990. Cinco votos.

Amparo en revisión 2825/88. Sanko Industrial, S. A. de C. V. 8 de octubre de 1990. Unanimidad de cuatro votos.

Amparo en revisión 3813/89. María Rocio Blandina Villa Mendoza. 8 de octubre de 1990. Unanimidad de cuatro votos.

Amparo en revisión 1825/89. Rectificaciones Marina, S. A. de C. V. 23 de noviembre de 1990. Cinco votos.

Amparo en revisión 1539/90. María del Rosario Cachafeiro García. 13 de diciembre de 1990. Cinco votos.

NOTA:

Tesis 3a./J.4/91, Gaceta número 38, pág. 15; Semanario Judicial de la Federación, tomo VII-Febrero, pág. 60.⁷²

(El énfasis es nuestro)

Por su parte Adolfo Arrijo Vizcaino en su obra *Derecho Fiscal*, señala que el principio de equidad tiene el alcance de:

“...otorgar un tratamiento igualitario a todos los contribuyentes de un mismo impuesto en todos los aspectos de la relación jurídico-tributaria, con excepción del relativo a las tasas, cuotas o tarifas que deberá encontrarse inspirado en criterios de progresividad”⁷³

De lo anterior se advierte que para que un impuesto sea equitativo y, por ende, constitucional, debe otorgar un trato similar a todos aquellos que se encuentren en una misma situación jurídica.

Aplicando las anteriores consideraciones doctrinales y judiciales al caso en estudio, resulta que el artículo 165 y 193 no cumplen con la invocada garantía de equidad tributaria.

En efecto, el tributo que se estudia deviene irremediablemente en inconstitucional por virtud de que no da un trato igual a sujetos que se encuentran en igualdad de circunstancias.

Del análisis de estos dispositivos, las personas morales residentes en el extranjero que obtengan ingresos por dividendos o utilidades distribuidas se encuentran obligadas al pago del 32% sobre la cantidad que resulte de multiplicar los dividendos o utilidades distribuidas por el factor de 1.4706.

⁷² Apéndice de 1995. Octava Época. Instancia: Tercera Sala. Tomo: I. Parte SCJN. Tesis: 274, p. 255.

⁷³ ARRIJO VIZCAINO, Adolfo. *Derecho Fiscal*. Editorial Themis, Primera Edición. México. 1982. p. 244.

En relación con lo anterior, cabe señalar que por lo que hace a las personas morales residentes en el país, de acuerdo con el contenido del artículo 17 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, no se encuentran obligadas a acumular los ingresos por dividendos o utilidades distribuidas.

Como se puede observar, las personas morales residentes en el extranjero están obligadas al pago del impuesto sobre la renta por los dividendos que perciben de personas morales residentes en el país, mientras que éstas últimas no están obligadas a pagar el impuesto sobre la renta por los dividendos que perciban de otras personas morales.

Tanto las personas morales residentes en el extranjero, como las sociedades residentes en México para efectos fiscales, obtienen ingresos por dividendos o utilidades distribuidas, por lo que debiera darse un trato fiscal igual a los ingresos que obtienen unas y otras.

No obstante ello, aquellos contribuyentes residentes en México que obtengan ingresos por dividendos o utilidades distribuidas, no están obligadas a acumular ni a enterar el impuesto, mientras que las personas morales residentes en el extranjero si se encuentran obligadas al pago del impuesto en trato, lo que evidentemente implica un trato desigual, parcial e inequitativo, violándose en consecuencia la garantía de equidad tributaria.

La situación igual consiste en que tanto aquellas sociedades residentes en México y aquellas sociedades residente en el extranjero, obtienen ingresos por dividendos o utilidades distribuidas.

El trato desigual consiste en que las sociedades residentes en México no están obligadas a acumular o a pagar el impuesto sobre

dividendos, mientras que las residentes en el extranjero sí se encuentran obligadas en términos de los artículos 165 y 193 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, lo que desde luego resulta violatorio de la garantía de equidad tributaria.

Es decir, las personas morales residentes en el extranjero están obligadas a pagar el impuesto sobre la renta por los dividendos que perciben, sólo por el hecho de residir en el extranjero, ya que el artículo 17 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta exime de dicha obligación a las personas morales residente en el país.

Como puede observarse los artículos 165 y 193 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta violan la garantía de equidad tributaria, debido a que otorga un trato desigual a los residentes en el extranjero, en relación con la que se otorga a las personas morales residentes en México.

Son aplicables por analogía, las siguientes jurisprudencias emitidas por nuestro máximo tribunal:

EQUIDAD TRIBUTARIA. IMPLICA QUE LAS NORMAS NO DEN UN TRATO DIVERSO A SITUACIONES ANÁLOGAS O UNO IGUAL A PERSONAS QUE ESTÁN EN SITUACIONES DISPARES. El texto constitucional establece que todos los

hombres son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social; en relación con la materia tributaria, consigna expresamente el principio de equidad para que, con carácter general, los Poderes públicos tengan en cuenta que los particulares que se encuentren en la misma situación deben ser tratados igualmente, sin privilegio ni favor. Conforme a estas bases, el principio de equidad se configura como uno de los valores superiores del ordenamiento jurídico, lo que significa que ha de servir de criterio básico de la producción normativa y de su posterior interpretación y aplicación. La conservación de este principio, sin embargo, no supone que todos los hombres sean iguales, con un patrimonio y necesidades semejantes, ya

que la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos acepta y protege la propiedad privada, la libertad económica, el derecho a la herencia y otros derechos patrimoniales, de donde se reconoce implícitamente la existencia de desigualdades materiales y económicas. **El valor superior que persigue este principio consiste, entonces, en evitar que existan normas que, llamadas a proyectarse sobre situaciones de igualdad de hecho, produzcan como efecto de su aplicación la ruptura de esa igualdad al generar un trato discriminatorio entre situaciones análogas, o bien, propiciar efectos semejantes sobre personas que se encuentran en situaciones dispares, lo que se traduce en desigualdad jurídica.**

Novena Época:

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

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

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

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

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

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el dos de junio en curso, aprobó, con el número 42/1997, la tesis

jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a dos de junio de mil novecientos noventa y siete.⁷⁴

(El énfasis es nuestro)

Como se ha demostrado, las personas morales residentes en el extranjero se encuentran en una situación de desigualdad frente a las personas morales residentes en México que también reciben ingresos por dividendos, debido a que las disposiciones en estudio sólo obliga a las personas morales residentes en el extranjero al pago del impuesto sobre la renta, lo que implica un trato inequitativo prohibido por el artículo 31, fracción IV, Constitucional.

C. La obtención de un ingreso ficticio

Los artículos 165 y 193 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente establecen un impuesto a cargo de las personas (físicas y morales residentes en el extranjero) por concepto de ingresos derivados de dividendos o utilidades distribuidas por personas morales residentes en México, el citado impuesto se determina aplicando la tasa de 32% sobre la cantidad que resulte de multiplicar los dividendos distribuidos por el factor de 1,4706.

Impuesto que se pagará mediante retención que efectúe la persona moral que distribuya los dividendos o utilidades.

Del contenido de los artículos 165 y 193 del ordenamiento legal que nos ocupa, se consideran ingresos por utilidades distribuidas o dividendos entre otros, a las ganancias distribuidas por personas morales residentes en México a favor de sus accionistas o socios.

⁷⁴ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Novena Época. Instancia: Pleno. Tomo: V, Fecha: Junio de 1997 Tesis: P/J. 42/97. p. 36.

Aplicando las anteriores reflexiones jurídicas al caso en estudio, resulta que los dispositivos legales en estudios violan el principio de proporcionalidad tributaria, ya que los impuestos que inciden directamente en el ingreso del sujeto pasivo, para conseguir la proporcionalidad tributaria, es necesario que se grave al sujeto pasivo en debida correspondencia a su capacidad contributiva.

Todo impuesto de esta naturaleza, como el que ahora se estudia, si no cumple con este requisito será inevitablemente inconstitucional. Lo anterior ha sido reconocido por el Poder Judicial de la Federación, mediante reiteradas jurisprudencias que más adelante se transcriben.

De acuerdo a criterios de nuestro máximo tribunal también es necesario que, para que un impuesto sea proporcional, el objeto del tributo debe guardar una íntima e inseparable relación con la base del mismo, y que ambos se refieran a la capacidad contributiva del sujeto pasivo.

Nuestros argumentos tienen sustentos las siguientes jurisprudencias sostenidas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación las cuales son aplicables por analogía:

DIRECCIÓN GENERAL DE BIBLIOTECAS

CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS. Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado, refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos. Ahora bien, tomando en consideración que todos los

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

Novena Época:

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

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

Amparo en revisión 2269/98. Arrendamientos Comerciales de la Frontera, S.A. de C.V. 4 de febrero de 1999. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Humberto Román Palacios. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Lourdes Ferrer Mac Gregor Poisot.

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

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

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el veintiséis de octubre en curso, aprobó, con el número 109/1999,

la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a veintiséis de octubre de mil novecientos noventa y nueve.⁷⁵

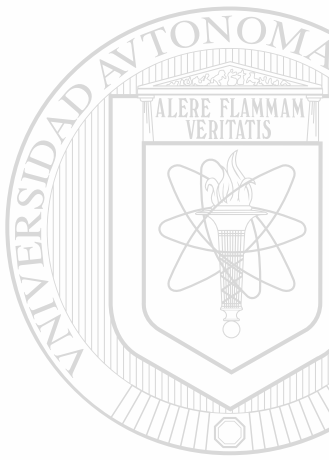
(El énfasis es nuestro)

IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD DE LOS. NATURALEZA. El impuesto requiere ser proporcional y esa proporción, para ser justa, se fundará, en primer término, en el ingreso del contribuyente, punto de partida para aquilatar su capacidad contributiva y poder significarse que si aquel obtiene mayores ingresos, más alto tendrá que ser el impuesto que llegará a satisfacerse, correspondiendo al legislador y a su obra inmediata, esto es, la ley, fijar esa proporción. Es de trascendencia conocer, para poder apreciar

cuando un impuesto es proporcional, cuáles son los antecedentes de la fracción IV del artículo 31 de la Constitución General de la República. La Asamblea Constituyente de Francia, en su nombrada Declaración del año de 1789, consideró que "para el mantenimiento de la fuerza pública y para todos los gastos de la administración, es indispensable una contribución igualmente distribuida entre todos los ciudadanos en atención a sus facultades (artículo 13). Esta teoría constitucional acerca del impuesto está apoyada en el principio de que todos deben contribuir a los gastos públicos, pero, al mismo tiempo, en el supuesto de que la aportación es "en atención a sus facultades" es decir, a lo que modernamente la doctrina tributaria registra como la capacidad contributiva del deudor de la carga fiscal. Se desconoció, así, por vez primera, en un texto constitucional, que el impuesto sea un "sacrificio", tal como sostuvo la teoría económica del siglo XVII y de gran parte del siglo XVIII. La Constitución de Cádiz de 19 de marzo de 1812, recio y directo antecedente, en unión de la Constitución de los Estados Unidos de América del 17 de septiembre de 1787, de las diversas Constituciones que se ha dado México, a partir del año de 1814, estableció, en su artículo 8o. que "todo español está obligado, sin distinción alguna, a contribuir en proporción de sus haberes para los gastos del Estado"; y en sus artículos 339 y 340 estatuyó que las contribuciones se repartirán entre todos los españoles con proporción a sus facultades y serán proporcionadas a los gastos que se decreten por las Cortes para el servicio público en todos los ramos. Estas ideas de la Constitución de Cádiz,

⁷⁵ Semanario Judicial de la Federación. Novena Época. Instancia: Pleno. Tomo: X. Fecha: Noviembre de 1999. Tesis: P./J. 109/99. p. 22.

que en parte están tomadas del artículo 13 de la Declaración de Francia, son el antecedente más directo del artículo 31 de las Constituciones de México de 1857 y de 1917, y su sistematización, en una doctrina del impuesto lleva a estas conclusiones: 1) Todos los habitantes de un Estado están obligados a pagar impuestos. 2) Los impuestos deben ser en proporción a los haberes del obligado a satisfacerlo, o a sus facultades y 3) Las contribuciones serán proporcionadas a los gastos públicos del Estado, y si éstos son mayores, mayores tendrán que ser también esas contribuciones. La antes mencionada Constitución de Apatzingán regula (artículos 36 y 41) todo lo relativo a la situación constitucional del impuesto en México, cuando decreta que "las contribuciones públicas no son extorsiones de la sociedad", por lo que "es obligación del ciudadano contribuir prontamente a los gastos públicos". Evidentemente, esta postura constitucional abandona la vieja teoría de que el impuesto sea un "sacrificio" que deben satisfacer todos por igual. La Primera, de las Siete Leyes Constitucionales de 1836, arguye en su artículo 3o., fracción II, que "es obligación del mexicano cooperar a los gastos del Estado con las contribuciones que establezcan las leyes y le comprendan", principio constitucional que ha de repetirse en el artículo 14 de las Bases de la Organización Política de la República Mexicana, del 12 de junio de 1843, y en el artículo 4o. del Estatuto Orgánico Provisional expedido por Don Ignacio Comonfort, el 15 de mayo de 1856. Desde hace más de siglo y medio, concretamente, a partir de la aplicación de la Constitución de Cádiz y de la Constitución Mexicana de 1857, es presupuesto constitucional del derecho tributario en México que el impuesto reúna los requisitos de proporcionalidad y equidad. El Proyecto de Constitución que la Comisión integrada por Ponciano Arriaga, Mariano Yáñez y León Guzmán, sometió a la consideración del Congreso Constituyente de 1856-1857, estableció, en su artículo 36, que "Es obligación de todo mexicano: defender la independencia, el territorio, el honor, los derechos y justos intereses de su patria y contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes". El 26 de agosto de 1856 se aprobó por unanimidad de 79 votos y con la única modificación sugerida por el Diputado Constituyente Espiridión Moreno, a fin de sustituir la expresión "justos intereses de la patria" por la de "intereses de la patria", el artículo 36 del Proyecto de Constitución, que la Comisión de estilo dispuso redactar con dos fracciones y quedó, definitivamente, como artículo 31 de la



UNIVERSIDAD

DIRECCIÓN

Constitución de 1857. Este mismo artículo 31 fue reformado, años después mediante Decreto del 10 de junio de 1898, y al adicionársele con una fracción más, pasó a ser su antigua fracción II la tercera, para resultar concebido como sigue: "Art. 31.- Es obligación de todo mexicano: I. Defender la independencia, el territorio, el honor, los derechos e intereses de su patria. II. Prestar sus servicios en el ejército o Guardia Nacional, conforme a las leyes orgánicas respectivas. III. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes". El Proyecto de Constitución presentado por Don Venustiano Carranza, al Congreso Constituyente de 1916-1917, conservó en sus propios términos la fracción III del artículo 31 de la Constitución de 1857. Al incluirla como la fracción IV del mismo artículo 31 y discurrir que es obligación del mexicano contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, la Comisión integrada por los Diputados Constituyentes Francisco J. Múgica, Alberto Román, Luis G. Monzón, Enrique Recio y Enrique Colunga, no introdujo ninguna modificación a las fracciones III y IV del artículo 31 del Proyecto, aunque sí a las dos primeras y el Congreso Constituyente aprobó en su sesión del 19 de enero de 1917; por 139 votos, esa cláusula constitucional que se ciñó, en todo, incluso en su expresión literal, a lo dispuesto por el antiguo artículo 31 de la Constitución de 1857, y cuya trayectoria respeta el principio de que la justicia impositiva en México está fundamentada en la proporcionalidad y equidad del impuesto. Esta proporcionalidad exigida para el impuesto por la fracción IV del vigente artículo 31 de la Constitución de 1917, está concorde con sus antecedentes constitucionales ya examinados y con la doctrina económico-política en que se inspiró la declaración francesa de 1789 (artículo 13) y la Constitución de Cádiz de 1812 (artículos 8o., 339 y 340). Y su verdadero sentido está directamente vinculado a la capacidad contributiva del deudor fiscal y a los tributos requeridos para cubrir los gastos públicos de la Federación Mexicana, pues el impuesto debe ser "en atención a sus facultades" (posibilidades), como propuso dicha declaración, o "en proporción a los gastos decretados y a los haberes o facultades" del obligado, como quiso e instituyó la misma Constitución de Cádiz. Estos principios constitucionales del impuesto en Francia y en México han tenido tal proyección para la teoría de la Constitución, que Italia los procura en su vigente Ley Fundamental del 31 de

diciembre de 1947, cuando en su artículo 53 afirma que "todos son llamados a concurrir a los gastos públicos, en razón de su capacidad contributiva y el sistema tributario se inspira en criterios de progresividad". Estos "criterios de progresividad" son con justeza la proporcionalidad de que trata la fracción IV del artículo 31 de la Constitución de México, si se tiene en cuenta que la proporción impositiva es en relación inmediata con la capacidad contributiva del obligado a satisfacer el tributo y a las necesidades requeridas para solventar los gastos públicos de la nación, **de modo que si mayor es la capacidad contributiva, mayor será también la cuota a cubrir, que en su progresividad encuentra su justa realización tributaria y su adecuada proporción.**

Séptima Época:

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

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

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

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

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

NOTA:

Informe 1969, pág. 45.⁷⁶

(El énfasis es nuestro)

Cabe hacer notar que el objeto de un impuesto ha sido definido por la doctrina de la siguiente manera:

"El objeto del tributo, en cambio, es el presupuesto de hecho que la ley establece como determinante del gravamen; la posesión de riqueza (capital o renta), realización de un acto,

⁷⁶ Apéndice de 1995. Séptima Época. Instancia: Sala Auxiliar. Tomo: I, Parte HO. Tesis: 387. p. 358.

condición de las personas mismas, la que el legislador elija como susceptible de generar un tributo⁷⁷

De lo anterior se advierte que el legislador al observar en la realidad una riqueza, decide gravarla, estableciendo en una ley supuestos normativos determinantes del impuesto, lo cual constituye el objeto del mismo.

Por su parte podemos definir a la base imponible como una magnitud cuantificadora del hecho imponible, establecida por la ley, que en concurrencia con el tipo de gravamen fija la cuantía de la cuota tributaria.

De lo anterior definición fácilmente se desprende las cuatro funciones fundamentales que cumple la base imponible, esto es:

- A. Construir un elemento de mediación o cuantificación del hecho imponible;
- B. Que lo que se mide o cuantifica es la capacidad económica puesta de manifiesto en el aspecto objetivo del hecho imponible;
- C. En concurrencia con el tipo de gravamen fija la cuantía de la prestación tributaria;
- D. En los tributos en que el tipo (tarifa) es progresiva la cuantía de la base determina el tipo aplicable.

Como se puede observar, el objeto de un gravamen es la riqueza gravada por el legislador establecida en un supuesto normativo que debe indicar una capacidad contributiva. La base es la medida

⁷⁷ GIULIANI FONROUGE, Carlos. *Derecho Financiero*. De Palma, Tercera Edición. Buenos Aires. 1978. Volumen I. p. 422.

económica que establece el legislador y que cuantifica dicha capacidad contributiva. En esta tesitura, la base del gravamen siempre debe atender a la riqueza, es decir, a la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, pues en ella encuentra su razón de ser.

De lo anterior se sigue que, en el caso en estudio, la capacidad contributiva del impuesto sobre dividendo o utilidades distribuidas se debe mediar conforme al propio dividendo o utilidad, debido a que resulta el único elemento del objeto del gravamen susceptible de ser cuantificado.

Así las cosas, la base del impuesto en estudio, debe consistir en el monto del dividendo o utilidad distribuida, al ser la riqueza o capacidad contributiva imputada con la carga tributaria.

No obstante ello, los artículos 165 y 193 del ordenamiento en trato, establece además, que la base del impuesto impugnado se determine multiplicando los dividendos o utilidades por el factor de 1.4706.

Como se puede apreciar, la base del impuesto no es el ingreso que obtenga el accionista derivado de las utilidades que se le distribuyan por parte de la persona moral, sino que la base del tributo la constituye el resultado de multiplicar, el ingreso obtenido por el factor de 1.4706.

Lo anterior desatiende el principio de proporcionalidad tributaria, en virtud de que el haber patrimonial del socio o accionista se incrementa en la cantidad obtenida por conceptos de dividendo, y no como de manera irreal se establece en los artículos en estudio mediante la multiplicación del ingreso por el factor referido, con lo cual se determina la base del tributo.

En el caso a estudio el Congreso de la Unión responsable, de manera arbitraria y sin ninguna justificación, establece una base irreal y ficticia para determinar la base del impuesto sobre utilidades distribuidas, desatendiendo el principio de proporcionalidad tributaria, toda vez que la base del impuesto no se determina en función de la autentica capacidad contributiva del sujeto pasivo.

A fin de que el impuesto en trato cumpla con la referida garantía de proporcionalidad tributaria, es necesario que la base gravable del mismo sea el dividendo repartido a favor del accionista o socio, es decir la riqueza gravable.

Los vigentes artículos 165 y 193 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, encuentran sus antecedentes más cercano en el artículo 152, fracción I último párrafo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en el año 2000; ordenamiento jurídico que a su vez encuentra su origen en el artículo 122 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en el año de 1990.

El artículo 122 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en el año de 1990 básicamente establecía la posibilidad de que las personas físicas que obtuvieran ingresos por concepto de dividendos o utilidades, pudieran optar acumularlos a sus demás ingresos la cantidad que resultara de multiplicar el dividendo o utilidad percibida por el factor de 1.82, o bien por el factor que resultara de dividir el resultado fiscal del ejercicio de que se tratara de la empresa que los repartiera entre la cantidad que se obtuviera de disminuir del resultado fiscal referido, la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, el impuesto sobre la renta pagado por la persona moral y el importe de las partidas no deducibles para efectos de dicho impuesto correspondientes al mismo ejercicio.

El Artículo 122 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, vigente en el año de 1990 textualmente establecía lo siguiente:

“Las personas físicas que obtengan ingresos por concepto de dividendos o utilidades, podrán optar por acumularlos a los demás ingresos. En este caso, acumularán la cantidad que resulte de multiplicar el dividendo o utilidad percibida por 1.82, o bien, por el factor que al efecto determine la persona moral que lo distribuya... El factor a que se refiere el párrafo anterior será que resulte de dividir el resultado fiscal del ejercicio de que se trate, entre la cantidad que se obtenga de disminuir del resultado fiscal referido, la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, el impuesto sobre la renta pagado por la persona moral y el importe de las partidas no deducibles para efectos de dicho impuesto, excepto las señaladas en las fracciones IX y X del artículo 25 de esta Ley, correspondientes al mismo ejercicio. Las personas morales que distribuya los dividendos o utilidades deberá proporcionar a las personas físicas accionistas que lo soliciten, constancia en la que se señale el factor que se hubiere determinado conforme a lo anterior...”⁷⁸

En el año de 1991 el legislador reformó este artículo 122 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, modificando el factor de 1.82 por uno de 1.54, mismo que posteriormente en el año de 1998 cambió a 1.5385; cantidad que se mantuvo vigente en el artículo 152 de la Ley del Impuesto Sobre la Rente de 2000, y que no sufrió cambio hasta la entrada en vigor del artículo 193 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta que abrogó la anterior Ley y que estableció el factor de 1.4706.

Independientemente de lo anterior, encontramos que la diferencia más trascendente entre la disposición que dio origen (artículo 122 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en 1990), la que posteriormente siguió (artículo 152 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en 2001) y la que ahora se encuentra en estudio (artículo 193, fracción I, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en 2002),

⁷⁸ Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en 1990

es que en la primera, su aplicación se estableció como una opción que tenían las personas físicas residentes en el país que quisieran acumular los ingresos derivados por dividendos a sus demás ingresos, situación que posteriormente se estableció su aplicación como una obligación a cargo de las personas morales residentes en México que distribuyen dividendos, y que continua al día de hoy vigente.

Ahora bien, en torno a las razones jurídicas que se tomaron en consideración por parte del legislador, en ningún momento se expresan las razones jurídicas que le sirvieron de base para la fijación de dicho factor o los lineamientos conforme a los cuales fijó el factor, según deriva de la transcripción que sobre la parte conducente de ellas se hace a continuación:

1. Exposición de motivos de diciembre de 1989

“Las modificaciones que se han llevado a cabo en los últimos dos años a la Ley de Impuestos Sobre la Renta, han permitido adecuar su funcionamiento al entorno económico actual. Así, se revirtió la tendencia decreciente que mostraba su recaudación y se establecieron medidas para sanear la estructura financiera de las empresas y para incentivar la reinversión de utilidades...”

Los ajustes y modificaciones principales se destacan a continuación:...

En materia de dividendos, acorde con las modificaciones efectuadas a la tarifa de personas físicas, se elimina el gravamen adicional sobre las utilidades que perciban las personas físicas, cuando provengan de la cuenta de utilidad fiscal neta y se reduce a 35% la tasa sobre los dividendos que reciban y que no provengan de dicha cuenta. Además, se establece la opción para que los contribuyentes personas físicas puedan acumular los dividendos que reciban a sus demás ingresos...

Por otra parte, se reforma el artículo 152 para hacerlo congruente con las reformas al régimen general de dividendos contenido en la ley, para lo cual se propone

reducir la tasa de retención del 40% al 35% del total de los dividendos o remesas que se paguen o envíen al extranjero, que no provengan de la cuenta de utilidad fiscal neta, mientras que las que provengan del saldo de dicha cuenta no estarán sujetas a gravamen adicional alguno.⁷⁹

(El énfasis es nuestro)

2. Exposición de motivos del 31 de diciembre de 1991

"El Ejecutivo a mi cargo somete a consideración de esa H. Cámara, diversas adecuaciones a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, con el objeto de perfeccionar la estructura de este impuesto, fortalecer las disposiciones relativas al control del cumplimiento de las obligaciones y adoptar las medidas convenientes para la incorporación de México en el contexto internacional... **se propone que en el Título II, referente a las personas morales, se incluya la regulación del impuesto corporativo a los dividendos o utilidades distribuidas, con el objeto de otorgar una mayor precisión a este supuesto.**

La búsqueda de esquemas más congruentes que otorguen una mayor facilidad tributaria, lleva a implementar la propuesta de precisar el régimen de ingresos por dividendos y ganancias distribuidas por personas morales.

En tal sentido, se somete a consideración de esa Soberanía, la reestructuración de los supuestos de causación; de los ingresos que no serán acumulables y de los conceptos que incidirán en la determinación de la utilidad fiscal neta del ejercicio de la sociedad que distribuya dichos dividendos...

Dentro del conjunto de propuestas que el Ejecutivo a mi cargo presenta a esa Soberanía, las relativas al tratamiento de los residentes en el extranjero pretenden alentar la participación de éstos para el desarrollo nacional.

Con el objeto de enfrentar el reto que representa el mayor vínculo comercial, tecnológico y de inversión con el resto del mundo, así como para precisar las figuras aplicables a los inversionistas extranjeros y adecuar los esquemas fiscales a los tratamientos establecidos en los convenios para evitar la doble tributación, se hacen necesarios algunos ajustes a la Ley.

⁷⁹ Exposición de motivos de Diciembre 1989.

Por lo anterior, se amplía el concepto de establecimiento permanente, para incluir dentro del mismo la transformación de bienes o mercancías mediante la utilización de activos proporcionados por un residente en el extranjero y la actividad de un residente en el extranjero a través de un agente independiente que actúe como dependiente. Asimismo, se introduce la figura de la base fija para aquellas personas físicas residentes en el extranjero que presten en el país servicios personales independientes.

Con el objeto de que la contabilidad de un establecimiento permanente o base fija de un residente en el extranjero refleje en forma adecuada su utilidad, se propone una mecánica que considera las utilidades totales de dicho residente.

Adicionalmente, se proponen precisiones al concepto de fuente de riqueza de los ingresos de los residentes en el extranjero en materia de regalías, intereses, arrendamiento financiero, y enajenación de inmuebles, entre otros.

Por último, se sugieren ajustes a las tasas de retención aplicables a los ingresos por operaciones de arrendamiento financiero, enajenación de inmuebles y de acciones o títulos valor.⁸⁰

(El énfasis es nuestro)

3. Exposición de motivos del 31 de diciembre de 1998

“El Ejecutivo Federal a mi cargo, por su digno conducto, somete a la consideración del H Congreso de la Unión, la presente iniciativa del Decreto que modifica Diversas Leyes Fiscales y otros Ordenamientos Federales.

El sistema fiscal es el instrumento con que cuenta el Estado para obtener los recursos necesarios para financiar los servicios públicos. Por mandato constitucional este instrumento debe cumplir con los principios de generalidad, equidad y proporcionalidad Asimismo, debe buscar que la estructura impositiva provoque las menores trabas al desarrollo de las actividades productivas de individuos y empresas evitando con ello afectar las

⁸⁰ Exposición de motivos de Diciembre de 1991.

posibilidades de crecimiento económico y la generación de empleos.

Las reformas efectuadas en las últimas dos décadas han permitido consolidar al sistema fiscal mexicano como eficiente, moderno y competitivo en el marco de una economía más abierta. No obstante, dicha transformación no fue acompañada en todos los casos con medidas tendientes a lograr los niveles recaudatorios requeridos por el país. En el periodo que va de 1980 a 1997, los ingresos tributarios del Gobierno Federal se redujeron en 0.72% del PIB.

Esta reducción de ingresos tributarios contrasta con los requerimientos de mayor gasto público tanto en lo social, derivado del incremento poblacional de cincuenta por ciento en el periodo señalado, como en lo relativo a infraestructura pública, producto de la transición hacia una economía abierta.

Si bien se ha avanzado en mejorar la eficiencia y equidad de nuestra estructura tributaria es posible avanzar aun más en estos aspectos corrigiendo algunas deficiencias. **es prioritario avanzar en el fortalecimiento de la recaudación. Es claro que la función fundamental del Gobierno, es la de proveer servicios e infraestructura pública y que ello sólo se puede realizar adecuadamente en la medida en que se cuenten con los recursos suficientes.**

La iniciativa de modificaciones fiscales que se presenta a la consideración de ese H. Congreso plasma los resultados del análisis de nuestro sistema fiscal, constituyendo un paso importante en la dirección de mejorar la equidad y la eficiencia del sistema fiscal y particularmente, en el fortalecimiento de su capacidad recaudatoria.

Las propuestas que contiene la iniciativa se dividen en cinco grupos.

- Medidas para fortalecer la capacidad recaudatoria del sistema tributario

Fortalecimiento de los impuestos especiales

Combate a la evasión y elusión fiscal

- Medidas para promover la inversión

- Medidas para mejorar la equidad
- Medidas para fortalecer el federalismo fiscal
- Adecuaciones complementarias

I. Medidas para fortalecer la capacidad recaudatoria del Sistema tributario...

A. Ley del Impuesto Sobre la Renta...

4. Intereses considerados como dividendos

Con el objeto de combatir con mayor efectividad las prácticas de elusión fiscal, se sugiere modificar la Ley del impuesto sobre la renta para que los contribuyentes consideren como dividendos los intereses derivados de algunos créditos, aun cuando las autoridades fiscales no hayan ejercido sus facultades de comprobación.

Las nuevas modalidades bajo las que se efectúan créditos respaldados no se contemplan actualmente en la ley, por lo que se propone incorporarlas a este supuesto. Tal es el caso de las operaciones financieras derivadas, así como de los préstamos obtenidos por la adquisición de títulos, con los que se pueden generar efectos similares a los que resulta de dichos créditos.

5. Residentes en el extranjero

A efecto de precisar disposiciones o cerrar lagunas que han producido elusión fiscal en materia de residentes en el extranjero, se propone: ...

b) Incorporar un nuevo supuesto de fuente de riqueza para gravar algunos tipos de ingresos, que actualmente no se sujetan al impuesto sobre la renta aplicado a residentes en el extranjero, basado en el criterio de fuente pagadora

A. Ley de Impuesto Sobre la Renta

1. Reducción de la tasa impositiva para reinversión de utilidades

Con el fin de mantener la tasa impositiva a la renta empresarial en niveles competitivos y así fomentar la inversión y la generación de empleos, se propone a esa

Soberanía reducir la tasa del impuesto sobre la renta empresarial, de 34 a 30%. Esta reducción, sin embargo, aplicaría únicamente a las utilidades que se mantengan en la empresa para ser reinvertidas, ya que ello fomenta el crecimiento económico y la generación de empleos. Este esquema de diferimiento de impuesto por reinversión de utilidades se realiza a petición de los diversos sectores empresariales de la iniciativa privada.

Asimismo, **se propone aplicar una tasa de 35% para las utilidades que se extraen de la empresa, lo que en conjunto con la tasa de retención propuesta para el pago de dividendos, refuerza el objetivo de promover la reinversión de utilidades.** La estructura planteada evita además ceder recaudación al extranjero.

Para hacer operativo ese esquema **se propone la creación de la cuenta de utilidad fiscal neta reinvertida, cuenta receptora de la utilidad fiscal neta reinvertida generada a partir de 1999.** Con base en una mecánica de aplicación idéntica a la de la que se aplica para la actual cuenta de utilidad fiscal neta, al momento de efectuarse la distribución de dividendos o utilidades se deberá hacer con cargo al saldo de dicha cuenta y pagar el impuesto sobre la renta que corresponda.

Asimismo, **con objeto de que el nuevo esquema cumpla con el propósito de promover la reinversión de utilidades, se propone a esa H. Cámara que se establezca la obligación de las empresas que distribuyan dividendos o utilidades, para que éstos se apliquen en primera instancia contra la cuenta de utilidad fiscal neta reinvertida, cubriendo en ese momento la parte del gravamen que corresponda, y sólo una vez cuando el saldo de la misma, se puedan distribuir los dividendos o utilidades de la cuenta de utilidad fiscal neta a que se refiere el artículo 124 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.**

III. Medidas para mejorar la equidad...

Ley del Impuesto Sobre la Renta

Actualmente México aplica una tasa marginal máxima en el impuesto sobre la renta personal de 35%, mientras que los países de la OCDE aplican en promedio una de 44%. La menor tasa de nuestro país implica un traslado de

recaudación a esos países, ya que lo que no se le cobra al residente en el extranjero por los ingresos que obtiene por fuente de riqueza en territorio nacional, lo debe pagar en el país de residencia.

Aumentar moderadamente la tasa marginal máxima para altos ingresos de personas físicas llevaría la tasa aplicable en México a niveles similares al promedio internacional, manteniéndose todavía la posibilidad de acreditar en el extranjero la totalidad del impuesto pagado en México particularmente tratándose de los países de donde procede aproximadamente el 90% de la inversión extranjera. Además, ello tendría un beneficio recaudatorio por los recursos que hoy se trasladan a fiscos del extranjero.

Por lo anterior, se proponen a esa Soberanía las siguientes medidas en el impuesto sobre la renta personal.

2. Gravamen sobre utilidades o dividendos distribuidos

Gravar las utilidades o dividendos percibidos por las personas físicas mediante una retención en el ámbito de la empresa de 5% manteniendo el esquema de integración entre el impuesto sobre la renta empresarial y el impuesto sobre la renta de las personas físicas. Para ello, se propone establecer la opción para las personas físicas de acumular a sus demás ingresos las utilidades o dividendos percibidos, pudiendo acreditar dicha retención al momento de efectuar el pago de su impuesto sobre la renta anual.

3. Tasas de retención

Las medidas anteriores motivan la adecuación de diversas disposiciones para evitar distorsiones en las decisiones de inversión de las empresas entre emplear deuda o capital.

b) Aplicable a los ingresos que perciben residentes en el extranjero

En congruencia con los aumentos efectuados a las tasas del impuesto sobre la renta de personas físicas se propone adecuar las tasas de retención en el impuesto sobre la renta para residentes en el extranjero.

4. Utilidades o dividendos distribuidos

Para dar neutralidad al nuevo gravamen sobre dividendos y asegurar que en todos los casos en que corresponda se pague el impuesto sobre la renta retenido por ganancias o utilidades, se propone establecer que se considerarán como utilidades distribuidas las erogaciones no deducibles en el impuesto sobre la renta, la omisión de ingresos o las compras no realizadas e indebidamente registradas, la utilidad fiscal determinada incluso presuntivamente por la autoridad fiscal, las modificaciones a la utilidad derivada de la determinación de ingresos acumulables y deducciones autorizadas en operaciones realizadas entre partes relacionadas.⁸¹

(El énfasis es nuestro)

4. Exposición de motivos del 30 de diciembre de 2001

“En ejercicio de la facultad constitucional concedida al Ejecutivo Federal, se somete a la consideración del Honorable Congreso de la Unión, por el digno conducto de usted, la presente Iniciativa de Decreto que Establece, Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales.

Con la llegada al gobierno de esta nueva Administración, se han puesto en marcha una serie de acciones cuya finalidad es lograr un país que tenga entre sus ejes principales, una Nueva Hacienda Pública Distributiva, con la cual, sin duda, se podrá construir un México de menos contrastes y más justo. Este reto, se propone sea un compromiso compartido con la sociedad.

Desde esta perspectiva, las contribuciones más que una carga para el contribuyente, son un compromiso que el gobierno contrae para ofrecer servicios en la cantidad y calidad que demandan los mexicanos.

El impulso a la Nueva Hacienda Pública Distributiva permitirá sobre una base más amplia captar más recursos recurrentes e impulsar y fortalecer los programas sociales. De esta manera, un México de menos contrastes se construirá en la medida en que se generalice la contribución al gasto público, lo que posibilitará ampliar los programas para combatir la pobreza, mismos que hoy en día son insuficientes al cubrir

⁸¹ Exposición de motivos de Diciembre de 1998.

sólo 3.2 millones de hogares (13.3% de la población) que viven en pobreza extrema; apoyar a los jóvenes que hoy se quedan sin concluir su proyecto educativo para que tengan la posibilidad de terminarlo y puedan acceder a un nivel mejor de vida; atender las crecientes necesidades de infraestructura y conservarla en un estado óptimo de utilización mediante adecuados programas de mantenimiento de la misma; y depender menos del endeudamiento del país. Para ganar esta lucha, es condición necesaria eliminar la competencia desleal que produce la existencia de la economía informal y apoyar a la micro, pequeña y mediana empresa.

La Nueva Hacienda Pública Distributiva que se propone a esta Soberanía, se basa en criterios de estabilidad macroeconómica y flexibilidad microeconómica, creando compromisos compartidos entre gobierno y sociedad como una fórmula imprescindible para lograr un país más próspero, en donde el primero se compromete a ofrecer un sistema tributario eficiente, equitativo, moderno, competitivo y transparente, que reduzca los costos de cumplimiento y otorgue seguridad jurídica a los contribuyentes; en tanto que la sociedad se responsabiliza a desarrollar una nueva cultura de cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

El nuevo sistema tributario que se propone a esta Soberanía consiste en:

Una nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Una nueva Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Reformas, Adiciones y Derogaciones al Código Fiscal de la Federación y a las Leyes del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos.

Reformas y Adiciones a la Ley del Servicio de Administración Tributaria.

Esta reforma fiscal que hoy se somete a la consideración del Honorable Congreso de la Unión, representa una oportunidad impostergable de mantener la congruencia en nuestras aspiraciones de alcanzar un México mejor para todos, especialmente para aquellos que tradicionalmente han carecido de lo más elemental y que hoy reclaman su derecho.

I. Nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta

A lo largo de los últimos veinte años, el impuesto sobre la renta sufrió una importante transformación, sin que la misma haya reflejado un crecimiento equitativo y estable en la recaudación de dicho gravamen ni en la simplificación en el cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de los contribuyentes.

Se puede afirmar que el impuesto sobre la renta a cargo de las empresas cuenta con una estructura con cierto nivel de eficiencia, al no generar grandes distorsiones en la toma de decisiones de los agentes económicos. Sin embargo, su estructura no ha permitido estimular el ahorro y la inversión productiva, la generación de empleos, ni mecanismos de equilibrio para el desarrollo regional de nuestro país, al tiempo que no ha brindado al erario público recursos acordes a su potencial recaudatorio.

La explicación de lo anterior se encuentra, en buena medida, en la incorporación paulatina de una serie de distorsiones en la estructura de este gravamen que, por su magnitud, han mermado los efectos positivos que resultan de un sistema impositivo de base amplia, armónicamente vinculado entre las empresas y sus accionistas.

Además, el asignarle a los impuestos funciones que no les son propias y establecer multiplicidad de mecanismos de excepción, lejos de tener un impacto favorable en el desarrollo de las empresas y en la economía familiar, ha incrementado la inequidad del sistema y su complejidad administrativa.

Para corregir las distorsiones en el funcionamiento del sistema, se requiere que el mismo contenga instrumentos bien orientados para fortalecer la inversión de las empresas en activos productivos, para acrecentar la planta productiva y para fomentar el desarrollo regional equilibrado de nuestro país.

En materia de extranjeros la actual Ley del Impuesto Sobre la Renta contiene una gran dispersión de tasas, atendiendo al tipo de ingreso, al tipo de beneficiario efectivo o al país de residencia del extranjero de que se trate.

En este sentido, en el impuesto sobre la renta, como en cualquier otro gravamen, la dispersión en las tasas de

retención genera incentivos claros a la elusión fiscal e incrementan las cargas administrativas y los costos de cumplimiento. En tal virtud, se requiere establecer una tasa general de retención para los extranjeros, aplicable para la mayoría de los ingresos que éstos perciban, dejando únicamente tasas de retención especial en aquellos ingresos que por su naturaleza así lo requieren.

Lo anterior no inhibiría la inversión en México, toda vez que las tasas a aplicar resultarían totalmente acreditables en el extranjero, por lo que no se causaría doble tributación.

Las anteriores razones han motivado al Ejecutivo Federal a mi cargo para proponer a esa Soberanía, una Iniciativa de Nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta, cuyas principales características se detallan a continuación:

B) Impuesto sobre la renta de las personas físicas

Otros ingresos de las personas físicas

La Ley del Impuesto Sobre la Renta actualmente vigente establece un gravamen a cargo de las personas físicas equivalente al 5% del monto de los dividendos percibidos, incrementados con el impuesto sobre la renta pagado por la persona moral al generar la utilidad que se transforma en dividendo.

Dicho gravamen se incorporó en el año de 1999 con el objetivo fundamental de crear un mecanismo indirecto para fomentar la reinversión de utilidades al incrementar el costo fiscal del consumo de los dividendos.

Considerando que la reforma hacendaria brinda la posibilidad de obtener mayores ingresos sin imponer un grado de presión fiscal que desincentive los flujos de inversión en nuestro país, el Ejecutivo Federal a mi cargo ha estimado conveniente proponer a esa Soberanía que la Iniciativa de Nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta no contenga gravamen alguno sobre los dividendos.

De esta manera el impuesto pagado por las empresas a la tasa del 32% sobre las utilidades percibidas se constituye en pago definitivo del ingreso obtenido por la persona física, salvo que el nivel de ingresos totales de esta última implique que, al aplicar la tarifa correspondiente

le corresponda un impuesto sobre la renta con una tasa efectiva menor, caso en el cual la persona física podrá acumular los dividendos a sus demás ingresos, acreditar el impuesto pagado por la empresa y obtener del Fisco Federal la devolución correspondiente.⁸²

(El énfasis es nuestro)

Como resumen y compendio de cuanto antecede, cabe destacar que en ninguna de las exposiciones de motivos previamente citadas, el legislador hace referencia de las razones jurídicas que tomo en cuenta para establecer o determinar la aplicación de dicho factor de piramidación, ya que su aplicación en ningún momento ayuda a evitar la elusión fiscal, aumentar la recaudación tributaria o estimular la reinversión de utilidades a través de la cuenta de utilidad fiscal reinvertida; finalidades que el legislador claramente manifiesta seguir.

¿Son inconstitucionales las leyes por que se aparten de la exposición de motivos que le dio origen?

La siguiente jurisprudencia sustentada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación puede ayudar a resolver la anterior interrogante:

LEYES. NO SON INCONSTITUCIONALES PORQUE SE APARTEN DE LA EXPOSICION DE MOTIVOS DE LAS INICIATIVAS QUE LES DAN ORIGEN. La Constitución de la República no instituye la necesaria correspondencia entre las leyes emanadas del Congreso de la Unión y las exposiciones de motivos que acompañan a las iniciativas que les dieron origen. El Constituyente no consideró a las exposiciones de motivos como elementos determinantes de la validez de las leyes, ni tampoco calificó la función que habrían de desempeñar en alguna de las fases de creación de las leyes. De ahí que **el Congreso de la Unión puede apartarse de las razones o motivos considerados en la iniciativa, modificar los textos propuestos y formular los que en su lugar formarán parte**

⁸² Exposición de motivos de Diciembre de 2001

de la ley, aunque éstos tengan alcances o efectos distintos o incluso contrarios a los expresados en la exposición de motivos por el autor de tal iniciativa. Por ello, desde el punto de vista constitucional, las exposiciones de motivos no condicionan en modo alguno las facultades del Congreso de la Unión para decidir y establecer las normas legislativas de acuerdo con su competencia.

Octava Época:

Amparo en revisión 5880/90. EPN Reyco, S.A. de C.V. 14 de enero de 1992. Mayoría de dieciséis votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretaria: Adriana Campuzano de Ortiz.

Amparo en revisión 1360/90. Mueblería El Dorado, S.A. de C.V. 19 de marzo de 1992. Mayoría de catorce votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretaria: María del Refugio Covarrubias de Martín.

Amparo en revisión 1553/90. Muebles y Motos Rincón, S. A. de C. V. 19 de marzo de 1992. Mayoría de catorce votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretaria: María del Refugio Covarrubias de Martín.

Amparo en revisión 1571/90. Maquinaria Agrícola Industrial y Refacciones, S.A. de C.V. 19 de marzo de 1992. Mayoría de catorce votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretaria: María del Refugio Covarrubias de Martín.

Amparo en revisión 1611/90. Almacenes Zaragoza, S.A. 19 de marzo de 1992. Mayoría de catorce votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretaria: María del Refugio Covarrubias de Martín.

El Tribunal Pleno en su Sesión Privada celebrada el martes treinta y uno de marzo próximo pasado, por unanimidad de diecinueve votos de los señores ministros Presidente Ulises Schmill Ordóñez, Carlos de Silva Nava, José Trinidad Lanz Cárdenas, Samuel Alba Leyva, Noé Castañón León, Felipe López Contreras, Luis Fernández Doblado, Victoria Adato Green, Ignacio Moisés Cal y Mayor Gutiérrez, Clementina Gil de Lester, Atanasio González Martínez, José Manuel Villagordoa Lozano, Fausta Moreno Flores, Carlos García Vázquez, Mariano Azuela Güitrón, Juan Díaz Romero, José Antonio Llanos Duarte, Sergio Hugo Chapital Gutiérrez e Ignacio Magaña Cárdenas: aprobó, con el número 15/92, la tesis de

jurisprudencia que antecede; y determinó que las votaciones de los precedentes son idóneas para integrarla. Ausente: Santiago Rodríguez Roldán. México, D. F., a 10 de abril de 1992.⁸³

(El énfasis es nuestro)

Criterio de nuestra Suprema Corte de Justicia que no compartimos y que pensamos se encuentran equivocado, ya que entonces ¿cual es la finalidad de tener una exposiciones de motivos, si el Congreso de la Unión puede arbitrariamente apartarse de las razones o motivos que dieron iniciativa a dicho ordenamiento jurídico?

5. Transgresión del principio de proporcionalidad tributaria

Independientemente de que en el contenido de las exposiciones de motivos supracitadas no se advierta o se haga alusión a la razón jurídica que tuvo el legislador para establecer el sistema adoptado en los numerales que se cuestionan, encontramos que dicho sistema resulta a todas luces ser una violación al principio de proporcionalidad tributaria,

El multiplicar el dividendo decretado por el factor de 1.4706 [®] implica aumentar la base gravable. Lo anterior implica una grave violación a la garantía de proporcionalidad tributaria, debido a que el patrimonio del socio o accionista únicamente se incrementa en la cantidad del dividendo decretado y no como ficticiamente se estableció en la disposición legal que se tilda de inconstitucional.

De lo anterior se sigue que los artículos 165 y 193 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, violan la garantía de proporcionalidad tributaria. En virtud de que no atienden a la capacidad contributiva de

⁸³ Gaceta del Seminario Judicial de la Federación. Octava Época. Instancia: Pleno. Tomo 52. Abril de 1992. Tesis: P/J. 15/1992. p. 11.

los sujetos pasivos, toda vez que la base del gravamen no se determina en función a la riqueza susceptible de ser gravada, que en el caso la constituye el dividendo o utilidad distribuida, sino en una ficción establecida por el legislador.

Es decir, por ejemplo: si una sociedad genera y distribuye utilidades, por la cantidad de \$1,000.00 Pesos, ésta se encuentra obligada a efectuar, de acuerdo con el contenido de los artículos 165 y 193 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la siguiente operación:

1. Multiplicar \$1,000.00 por el factor de 1.4706, lo que da como resultado \$ 1,470.60.
2. Aplicar la tasa de 32 % (tasa fija) sobre esa cantidad, lo que da como resultado la cantidad de \$ 470.59.

Ahora bien, si en vez de multiplicar el dividendo por el factor previsto por el legislador, la sociedad se limitara aplicar la tasa fija del artículo 10 del 32% sobre la utilidad de \$1,000.00 se tendría como resultado la cantidad de \$320.00

Lo anterior pone de manifiesto que en el primero supuesto, esto es en la aplicación del mecanismo previsto en los artículos 165 y 193 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta en vigor, el sujeto pasivo de la contribución no aplica la tasa fija del 32% sobre el dividendo percibido, ya que al multiplicar éste por el factor que se prevé aumenta el impuesto a pagar a \$470.59, cantidad que no corresponde a la renta real conforme a la cual se modifica el patrimonio del contribuyente.

Como resumen y compendio de cuanto antecede del contenido de los artículos 165 y 193 se advierte que lo que grava el legislador en materia de dividendos es la modificación positiva en el patrimonio del accionista con motivo del dividendo percibido, ya sea en efectivo o en

crédito, de tal manera que es en la medida en que aquél se percibe en la que se esta obligado al pago de la contribución, sin que se justifique el que a través de un factor se pretenda elevar la base gravable del tributo.

El hecho de que la reforma no tome en consideración la modificación patrimonial real del contribuyente y que determine un aumento en la base gravable del tributo sin justificación jurídica para ello, como podría ser la actualización del ingreso percibido, trastorna el monto de la contribución que por vía de retención la sociedad que los distribuye debe enterar y que es resultado de una fantasía jurídica, ya que dicha cantidad no toma en cuenta la capacidad contributiva real del socio.

Consecuentemente, es evidente que dicho precepto no satisface el principio de proporcionalidad tributaria por que no atiende a la capacidad contributiva del sujeto pasivo.

Sirven de ilustración a las anteriores reflexiones la siguiente jurisprudencia sustentadas por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación la cual a la letra dice:

CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS. Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado, refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos. Ahora bien, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos deben tener una

naturaleza económica en forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esta riqueza, debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto.

Novena Época:

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

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

Amparo en revisión 2269/98. Arrendamientos Comerciales de la Frontera, S.A. de C.V. 4 de febrero de 1999. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Humberto Román Palacios. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Lourdes Ferrer Mac Gregor Poisot.

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

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

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el veintiséis de octubre en curso, aprobó, con el número 109/1999,

la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a veintiséis de octubre de mil novecientos noventa y nueve.⁸⁴

(El énfasis es nuestro)

Es más que evidente que el establecimiento del factor de 1.4706 es opuesto a la garantía de proporcionalidad, en razón de que altera, sin justificación jurídica, el ingreso obtenido por las utilidades distribuidas. Por lo cual y de acuerdo con los criterios que ha sostenido la Suprema Corte de Justicia de la Nación en los últimos años si se llegará a impugnar dicha falla legislativa es probable que la autoridad lo declare fundado para el único efecto de que se omita la aplicación del factor de 1.4706 previsto en el referido numeral para el cálculo del gravamen lo que representaría un ahorro considerable para los socios y accionistas.

La siguiente tesis sustentada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación robustece y sustenta nuestros argumentos:

DIVIDENDOS DISTRIBUIDOS A SOCIEDADES RESIDENTES EN EL EXTRANJERO. EL ARTÍCULO 152, FRACCIÓN I, ÚLTIMO PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA QUE ESTABLECE LA OBLIGACIÓN DE RETENER EL IMPUESTO QUE SE OBTENGA DE APLICAR LA TASA DEL 5% SOBRE LA CANTIDAD QUE RESULTE DE MULTIPLICAR AQUÉLLOS POR EL FACTOR PREVISTO EN EL PROPIO ARTÍCULO, TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. Si se toma en consideración que el principio de proporcionalidad tributaria consagrado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos consiste en que las personas tributen de conformidad con su auténtica capacidad contributiva, de manera tal que la base gravable atienda a la renta o ingreso efectivamente percibido por el sujeto pasivo de la contribución, pues de acuerdo con el criterio sostenido por el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de

⁸⁴ Seminario Judicial de la Federación. Novena Época. Instancia: Pleno. Tomo: X. Noviembre de 1999. Tesis: P./J. 109/99. p. 22.

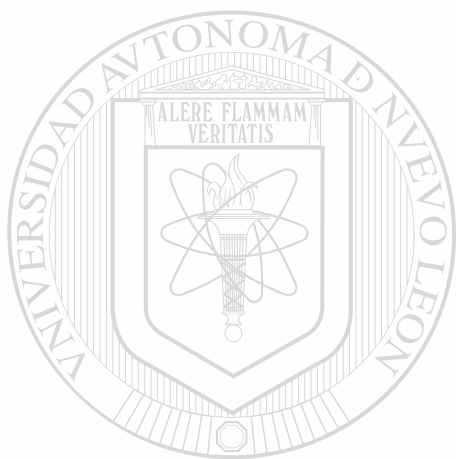
Justicia de la Nación, en la tesis de jurisprudencia P./J. 109/99, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo X, noviembre de 1999, página 22, la capacidad contributiva debe entenderse como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos, resulta inconcuso que el artículo 152, fracción I, último párrafo, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que regula la distribución de dividendos a sociedades residentes en el extranjero, estableciendo que las sociedades residentes en México que distribuyan los dividendos o utilidades a que se refiere la propia fracción, deberán retener el impuesto que se obtenga de aplicar la tasa del 5% sobre la cantidad que resulte de multiplicar aquéllos por el factor de 1.5385, transgrede el mencionado principio constitucional. Ello es así, porque, por un lado, del contenido de las exposiciones de motivos de los decretos que reformaron la mencionada ley en materia de dividendos, no se desprenden las razones jurídicas que tomó en cuenta el legislador para el establecimiento del aludido factor ni los lineamientos conforme a los cuales se fijó y, por otro, porque el sistema previsto en el referido artículo 152, fracción I, último párrafo, no toma en consideración la modificación patrimonial real del contribuyente, sino que determina un aumento en la base gravable del tributo a través de la aplicación del citado factor, sin justificación jurídica para ello, es decir, altera el monto de la contribución que por vía de retención de la sociedad que los distribuye debe enterar a las oficinas recaudadoras, sin que haya operado en la realidad un cambio en el patrimonio de los causantes que los afecte en forma positiva, sino como resultado de una mera ficción, o lo que es lo mismo, sin atender a la capacidad contributiva real de los contribuyentes sujetos al régimen de dividendos, por lo que el socio o accionista tributa en una proporción mayor a la renta real efectivamente percibida. **Atento lo anterior, la concesión del amparo cuando se reclame el mencionado precepto, tendrá por efecto la inaplicabilidad del aludido factor para el cálculo del impuesto correspondiente, de tal manera que para la determinación del monto de la contribución debe considerarse exclusivamente la tasa del 5% sobre los ingresos derivados de la distribución de dividendos.**

Novena Época:

Amparo en revisión 1109/2000. Eli Lilly and Company. 30 de marzo de 2001. Cinco votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretaria: Maura Angélica Sanabria Martínez.

Nota: La tesis citada aparece publicada con el rubro:
"CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA
POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS
PÚBLICOS."⁸⁵

(El énfasis es nuestro)



UANL

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE NUEVO LEÓN

®

DIRECCIÓN GENERAL DE BIBLIOTECAS

⁸⁵ Seminario Judicial de la Federación. Novena Época. Instancia: Segunda Sala. Tomo: XIII Mayo de 1999. Tesis: 2a. LXIX/2001, p. 447.

Conclusiones

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

Segunda. La fórmula de imposición de la renta comúnmente varía de un país a otro, ya que ésta busca satisfacer necesidades sociales, políticas y económicas. Conjunción de factores que utópicamente podrían presentarse en la misma magnitud en dos Estados distintos, por lo que Ley del Impuesto Sobre la Renta de un país es un reflejo de su evolución y maduración política, económica y social.

Tercera. El espíritu del impuesto sobre la renta es gravar todos los ingresos que obtengan las personas jurídicas, es decir las personas físicas y morales. Consecuentemente, son objeto del impuesto sobre la renta los ingresos de naturaleza civil como los derivados por actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, silvícolas o de pesca, así como los ingresos de derecho público, como es el caso de los estímulos fiscales. Lo anterior, en el derecho mexicano, deriva del contenido del artículo 1 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente.

Cuarta. No obstante que los ingresos constituye el objeto del impuesto sobre la renta nuestra Ley del Impuesto Sobre la Renta, o algún otro ordenamiento jurídico mexicano, contienen una definición para esta voz. Nuestra visión de la palabra ingreso es que por él debe

de comprenderse toda cantidad que modifique de manera positiva y real el haber patrimonial de una persona y que en materia de dividendos radica precisamente en la modificación positivas del patrimonio del accionista con motivo de las utilidades percibidas, ya sea en efectivo o en crédito.

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

Sexta. El ejercicio de la potestad normativa tributaria de la cual nace la obligación contributiva debe ser congruente con el marco constitucional previamente establecido, ajustándose a una serie de principios constitucionales que en su conjunto constituyen parte de lo que la doctrina jurídica clasifica como derechos subjetivos públicos de los gobernados. A través de los cuales el Estado logra crear un punto de equilibrio dentro de la fragil relación: A. Gobernado – Gobernante (abarcando sus tres niveles de gobierno) y B. Federación - Estado - Municipio.

Séptima. Estos principios tan importantes en materia tributaria, por su vinculación con el ejercicio de la potestad normativa tributaria, son: A. El principio de legalidad, B. El principio de proporcionalidad y equidad, C. El principio de relación con el gasto público y D. El principio de generalidad, igualdad y prohibición de leyes privativas.

Octava. La omisión de cualquiera de estos principios genera un grave perjuicio en contra de los gobernados, ya que los particulares quedan prácticamente a la arbitrariedad de la autoridad. El acatamiento

del Estado al ordenamiento jurídico implica que el ejercicio del poder público necesariamente se realice conforme a las disposiciones legales que lo regulan, por lo que cuando los actos de autoridad se formulen en contravención al mandato legal, deben ser corregidos procediendo la revocación, la declaración de nulidad, o el otorgamiento del amparo contra tal acto, dependiendo de la vía intentada por el gobernado para impugnar el acto administrativo que ilegalmente afecta la esfera de sus derechos.

Novena. La nueva Ley del Ingreso Sobre la Renta, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 1 de Enero de 2002, contempla importantes cambios en la mayoría de sus rubros, a pesar de que continúa utilizando la misma estructura que la Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1980.

Décima. De entrada, encontramos que el legislador cumple de manera satisfactoria con el principio de legalidad plasmado en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal, pero sorprendentemente el legislador abandona por completo su técnica jurídica al momento de redactar el contenido de varios de los sus preceptos que forman el cuerpo de la ley, creando un estado de inseguridad jurídica y de arbitrariedad, como es en el caso del sistema que grava la distribución de dividendos.

Décima primera. Nuestro punto de partida para demostrar lo anterior es el artículo 193 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente. Precepto que señala los supuestos bajo los cuales los ingresos que obtengan las personas jurídicas, tanto físicas como morales, por dividendo y en general por cualquier ganancia distribuida por una persona moral se considerará que su fuente de riqueza se encuentra en el territorio nacional.

Décima segunda. Por su parte, el artículo 11 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente, señala el sistema o procedimiento de cálculo del impuesto generado por motivo de ingresos por el reparto de dividendos, destacando el hecho que obliga a las sociedades mercantiles que reparten utilidades a calcular y enterar el monto correspondiente por tal gravamen.

Décima tercera. De la lectura de los dos anteriores preceptos, podemos desprender los dos siguientes elementos del gravamen: A. El objeto del impuesto sobre la renta lo constituyen los ingresos que obtengan los sujetos pasivos de la contribución (los socios o accionistas) por motivo del reparto de dividendos y B. El deber jurídico que tienen las sociedades mercantiles que distribuyen dividendos, consiste en calcular, determinar y pagar el impuesto generado por los dividendos percibidos que no provengan de la cuenta de la utilidad fiscal neta. Obligación que trae consigo explícitamente la responsabilidad solidaria en caso de incumplimiento.

Décima cuarta. Dividendo deriva de la voz dividir que proviene del latín *dividere* que significa separar. Los dividendos, contablemente, representan el capital ganado que se encuentra representado por las ganancias de cualquier tipo acumuladas en la sociedad mercantil. Asimismo, encontramos que el derecho de los accionistas de percibir dividendos es un derecho personal del cual no pueden ser excluidos. Los dividendos generalmente se fijan en dinero y vence de inmediato con la resolución de la asamblea general de accionistas que decreta su reparto

Décima quinta. Las distintas modalidades mediante las cuales una persona moral puede distribuir dividendos son: A. Dividendos ordinarios en efectivos o en bienes, B. Dividendos en acciones, C.

Dividendos por disminución de capital y D. Dividendos por liquidación de la sociedad.

Décima sexta. Los artículos 165 y 193 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente definen lo que se considera como dividendos o utilidades distribuidas por personas morales residentes en México para efectos del impuesto sobre la renta.

Décima séptima. Debido a que los artículos 165 y 193 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente emplean el término personas morales, debemos entender que la ley no restringe el gravamen a las distribuciones de utilidades que efectúen las sociedades mercantiles, sino que hace alusión a toda clase de sociedades, consecuentemente también causan este impuesto las utilidades que distribuyan las sociedades de carácter civil.

Décima octava. Existe diferencia entre la voz dividendos y utilidades, ya que legalmente procede denominar distribución de utilidades al ingreso que perciben los socios de una sociedad de personas y dividendos a los ingresos que perciben los accionistas en una sociedad de capital.

Décima novena. De acuerdo con los artículos 11 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente los efectos fiscales por la distribución de dividendos se generan hasta el momento efectivo de su pago por parte de la persona moral residente en el territorio nacional, por lo que el impuesto que en su caso se genere se enterará a más tardar el día 17 del mes inmediato siguiente a aquel en que se pagaron los dividendos o utilidades, siendo obligación de las sociedades mercantiles que distribuyan dividendos calcular, determinar y pagar el impuesto generado por los ingresos percibidos por los accionistas. Obligaciones

jurídicas que la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente reitera en el contenido de sus artículos 165 y 193.

Vigésima. Si bien es cierto que las personas morales que distribuyan dividendos tienen a su cargo la determinación y el pago del impuesto relativo, también lo es, que lo efectúan bajo el carácter de retenedores del impuesto y no como contribuyentes directos del mismo. Figura jurídica que ciertamente al fisco le resulta favorable utilizar, en virtud de que garantiza una recaudación eficiente y segura, ya que el carácter de retenedor trae consigo implícitamente aparejada la figura jurídica de la responsabilidad solidaria; motivo por el cual, en caso de incumplimiento de la obligación tributaria encontramos que las sociedades mercantiles son responsables solidarias de su cumplimiento en lo principal. Obligación jurídica que encuentra su fundamento en el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación.

Vigésima primera. De acuerdo con el 86, fracción XIV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente, también son obligaciones de las personas morales que distribuyen dividendos llevar a cabo el pago de los mismos mediante cheque nominativo no negociable a nombre del socio, o a través de una transferencia de fondos a una cuenta a nombre del accionista. Adicionalmente, al efectuarse el pago de dividendos la persona moral deberá entregar al perceptor una constancia, en donde se indique su monto y si provienen de la cuenta de utilidad fiscal neta, de la cuenta de dividendos netos que deban llevar las sociedades de inversión de renta variable o de las utilidades que no han pagado el impuesto corporativo.

Vigésima segunda. El sistema o procedimiento de cálculo del gravamen por motivo de ingresos por dividendos se encuentra previsto por los artículos 11, 165 y 193 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente y consiste en multiplicar el monto de los dividendos, que no

proviengan de la cuenta de la utilidad fiscal neta por el factor de 1.4706 y sobre dicha cantidad aplicar la tasa señalada en el artículo 10 del ordenamiento jurídico en trato.

Vigésima tercera. Los artículos 165 y 193 devienen inevitablemente de inconstitucional, toda vez que gravan el ingreso obtenido por la distribución de utilidades, pero no permite deducción alguna. Lo que trae como consecuencia que dicho tributo se aparte de la auténtica capacidad contributiva de los sujetos pasivos, al no considerarse el valor real de sus ingresos pues al impedirseles restar de ellos las erogaciones que se efectúan de manera necesaria e imprescindible para obtener el ingreso, es claro que no se está gravando su capacidad contributiva real y auténtica, lo que se traduce en que el impuesto en estudio sea irremediablemente inconstitucional por violar la garantía de proporcionalidad tributaria consagrada en el artículo 31, fracción IV constitucional.

Vigésima cuarta. La proporcionalidad en las contribuciones es un concepto complejo, pero en síntesis consiste en gravar a los contribuyentes en función a su auténtica capacidad contributiva, aun cuando esta premisa pueda variar dependiendo del tipo de contribución de que se trate. Todo tributo que pretenda ser justo debe ir en función de la capacidad contributiva. De los anteriores argumentos se advierte que en el sistema fiscal de nuestro país, para que un impuesto directo que grave el ingreso respete las garantías de proporcionalidad tributaria, es imprescindible que el legislador, al establecerlo, desde luego permita al sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria disminuir de la base del impuesto, esto es, de los ingresos brutos obtenidos, todas aquellas erogaciones en que tuvo que incurrir el contribuyente, precisamente para poder obtener los ingresos.

Vigésima quinta. La equidad tributaria consiste en que la ley debe dar un trato igual a todos aquellos que se encuentren en una misma situación de hecho, es decir, consiste en la igualdad del sujeto pasivo ante la ley fiscal. Aplicando las anteriores consideraciones doctrinales y judiciales al caso en estudio, resulta que el artículo 165 y 193 no cumplen con la invocada garantía de equidad tributaria.

Vigésima sexta. El tributo que se estudia deviene irremediabilmente en inconstitucional por virtud de que no da un trato igual a sujetos que se encuentran en igualdad de circunstancias. Del análisis de estos dispositivos, las personas morales residentes en el extranjero que obtengan ingresos por dividendos o utilidades distribuidas se encuentran obligadas al pago del 32% sobre la cantidad que resulte de multiplicar los dividendos o utilidades distribuidas por el factor de 1.4706, mientras que las personas morales residentes en el país, de acuerdo con el contenido del artículo 17 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, no se encuentran obligadas a acumular los ingresos por dividendos o utilidades distribuidas.

Vigésima séptima. De una interpretación armónica de los artículos en trato podemos desprender, entre otros, que el legislador considera como ingreso por utilidades distribuidas, las ganancias repartidas por las sociedades residentes en México en favor de sus accionistas, pero, si la renta gravable tratándose del régimen de dividendos la constituye precisamente el monto de esas utilidades en razón de que modifican de manera positiva el ingreso de quienes las perciban al aplicar el factor de 1.4706 se modifican los ingresos, estableciendo de tal suerte una base gravable que no corresponde al ingreso real que las personas que lo reciben.

Vigésima octava. La capacidad contributiva del impuesto sobre dividendo o utilidades distribuidas se debe mediar conforme al propio dividendo o utilidad, debido a que resulta el único elemento del objeto del gravamen susceptible de ser cuantificado. Así las cosas, la base del impuesto en estudio, debe consistir en el monto del dividendo o utilidad distribuida, al ser la riqueza o capacidad contributiva imputada con la carga tributaria.

Vigésima novena. Los artículos 165 y 193 del ordenamiento en trato, establece que la base del impuesto impugnado se determine multiplicando los dividendos o utilidades por el factor de 1.4706. Como se puede apreciar, la base del impuesto no es el ingreso que obtenga el accionista derivado de las utilidades que se le distribuyan por parte de la persona moral, sino que la base del tributo la constituye el resultado de multiplicar, el ingreso obtenido por el factor de 1.4706. Lo anterior desatiende el principio de proporcionalidad tributaria, en virtud de que el haber patrimonial del socio o accionista se incrementa en la cantidad obtenida por conceptos de dividendo, y no como de manera irreal se establece en los artículos en estudio mediante la multiplicación del ingreso por el factor referido, con lo cual se determina la base del tributo.

Trigésima. En ninguna de las exposiciones de motivos el legislador hace referencia de las razones jurídicas que tomo en cuenta para establecer o determinar la aplicación de dicho factor de piramidación, ya que su aplicación en ningún momento ayuda a evitar la elusión fiscal, aumentar la recaudación tributaria o estimular la reinversión de utilidades a través de la cuenta de utilidad fiscal reinvertida; finalidades que el legislador claramente manifiesta seguir

Trigésima primera. Independientemente de que en el contenido de las exposiciones de motivos no se advierta o se haga alusión a la razón jurídica que tuvo el legislador para establecer el sistema adoptado (consistente en multiplicar el ingreso derivado de la distribución de utilidades por el factor de 1.4706 y sobre dicha cantidad aplicar la tasa señalada en el artículo 10 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta) dicho factor o sistema resulta a todas luces ser una violación al principio de proporcionalidad tributaria.

Trigésima segunda. Al efectuar la aplicación del mecanismo previsto en los artículos 165 y 193 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta en vigor, el sujeto pasivo de la contribución no aplica la tasa fija del 32% sobre el dividendo percibido, ya que al multiplicar éste por el factor que se prevé aumenta el impuesto a pagar a una cantidad que no corresponde a la renta real conforme a la cual se modifica el patrimonio del contribuyente (Lo anterior tomando en cuenta que el objeto del tributo como ya se ha visto, lo constituyen los ingresos en términos del artículo 165 y 193 del ordenamiento en trato).

Trigésima tercera. El hecho de que la reforma no tome en consideración la modificación patrimonial real del contribuyente y que determine un aumento en la base gravable del tributo sin justificación jurídica para ello, como podría ser la actualización del ingreso percibido, trastorna el monto de la contribución que por vía de retención la sociedad mercantil que los distribuye debe enterar y que es resultado de una fantasía jurídica, ya que dicha cantidad no toma en cuenta la capacidad contributiva real del socio.

Trigésima cuarta. Es evidente que dicho mecanismo no satisface el principio de proporcionalidad tributaria consagrado en el artículo 31

fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos por que no atiende a la capacidad contributiva del sujeto pasivo.



UANL

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE NUEVO LEÓN



DIRECCIÓN GENERAL DE BIBLIOTECAS

Bibliografía

A. Doctrina

1. ACOSTA ROMERO, Miguel. *Tratado De Sociedades Mercantiles Con Énfasis En La Sociedad Anónima*. Editorial Porrúa. Primera Edición. México. 2001.
2. ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo. *Derecho Fiscal*. Editorial Themis, Primera Edición. México. 1982.
3. BRISEÑO SIERRA, Humberto. *Derecho Procesal Fiscal. El Regimen Federal Mexicano*. Antigua Librería Robredo. Primera Edición. México. 1964.
4. CABANELLAS, Guillermo. *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual*. Editorial Heliasta, S.R.L. Vigésimaprimer Edición. Argentina. 1989.
5. CALVO NICOLAU, Enrique. *Tratado del Impuesto Sobre la Renta*. Themis. Primera Edición. México. 1995.
6. CARRASCO IRIARTE, Hugo. *Diccionario de Derecho Fiscal*. Oxford University Press México, S.A. de C.V. Primera Edición. México. 1998.
7. CARRASCO IRIARTE, Hugo. *Derecho Fiscal Constitucional*. Oxford University Press. Cuarta Edición. México. 2000.

8. CORTINA GUTIERREZ, Alfonso. *Ciencia Financiera y Derecho Tributario*. Tribunal Fiscal de la Federación. Colección de Estudios Jurídicos. Primera Edición. México. 1981.
9. DE LA GARZA, Sergio Francisco. *Derecho Financiero Mexicano*. Editorial Porrúa, S.A. Séptima Edición. México. 1976.
10. DICCIONARIO JURÍDICO ESPASA. Fundación Tomás Moro. Primera Edición. Espasa Calpe, S.A. España. 1998.
11. DOMINGUEZ MOTA, Enrique y CALVO NICOLAU, Enrique. *Impuestos. Obra Para Cátedra Universitaria*. DOCAL Editores, S.A. Primera Edición. México. 1976.
12. ENCICLOPEDIA JURÍDICA BÁSICA. Editorial Civitas, S.A. Primera Edición. España. 1995.
13. ESCORZA LEDESMA, Juan. *Tratado Práctico Del Impuesto Sobre la Renta*. Cárdenas Editor y Distribuidor. Primera Edición. México. 1971.
14. FLORES ZAVALA, Ernesto. *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*. Editorial Porrúa, S.A. Decimasexta Edición. México. 1975.
15. FRAGA, Gabino. *Derecho Administrativo*. Editorial Porrúa, S.A. Treintava Edición. México. 1994.
16. FRISCH PHILIPP, Walter. *Sociedad Anónima Mexicana*. Oxford University Press, Cuarta Edición. México. 1996.
17. GARCÍA MAYNEZ, Eduardo. *Introducción al Estudio del Derecho*. Editorial Porrúa, S.A. Cuadragésimo Sexta Edición. México. 1994.

18. GRIZIOTTI, Benvenuto. *Principio de las Ciencias de las Finanzas*. Roque de Palma Editor, Primera Edición. Buenos Aires. 1959.
19. GIULIANI FONROUGE, Carlos. *Derecho Financiero*. De Palma, Tercera Edición. Buenos Aires. 1978.
20. HERRERA, Mario. *El Dividendo En las Sociedades Industriales y Comerciales. Naturaleza. Determinación. Distribución. Titularidad*. Editorial Cultura. S.A. Primera Edición. México.
21. LUCERO ESPINOSA, Manuel. *Teoría y Práctica del Contencioso Administrativo Ante el Tribunal Fiscal de la Federación*. Editorial Porrúa, S.A. Sexta Edición. México. 2000.
22. MARGÁIN MANAUTOU, Emilio. *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*. Editorial Porrúa, S.A. Decimacuarta Edición. México. 1999.
23. NAVA NEGRETE, Alfonso. *Derecho Administrativo*. F.C.E., Colección Popular 513. Primera Edición. México. 1995.
24. OLIVERA TORO, Jorge. *Manual de Derecho Administrativo*. Editorial Porrúa, S.A. Segunda Edición. México. 1967.
25. PALOMAR DE MIGUEL, Juan. *Diccionario Para Juristas*. Mayo Ediciones S. de R. L., Primera Edición. México. 1987.
26. PEREZ INDIA, Luis. *Estudio Práctico del Nuevo Régimen Fiscal y Contable de Dividendos Pagados por Personas Morales*. Ediciones Fiscales ISEF. Primera Edición. México. 2001.
27. SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. *Derecho Fiscal Mexicano*. Editorial Porrúa, S.A. Segunda Edición. México. 2001.

28. SÁNCHEZ PICHARDO, Alberto. *Los Medios de Impugnación en Materia Administrativa*. Editorial Porrúa, S.A. Segunda Edición. México. 1999.
29. RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. *Derecho Fiscal*. Oxford University Press. Segunda Edición. México. 2000.
30. UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MEXICO. *Nuevo Diccionario Jurídico Mexicano*. Editorial Porrúa S.A. de C.V. Primera Edición. México. 2001.

B. Leyes, reglamentos y decretos

1. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos vigente.
2. Código Fiscal de la Federación vigente.
3. Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente.
4. Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en 1990.
5. Exposición de motivos de Diciembre 1989.
6. Exposición de motivos de Diciembre de 1991.
7. Exposición de motivos de Diciembre de 1998.
8. Exposición de motivos de Diciembre de 2001.

C. Jurisprudencias y tesis

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

2. Semanario Judicial de la Federación. Novena Época. Instancia: Primer Tribunal Colegiado del Cuarto Circuito. Tomo: V. Febrero de 1997. Tesis: IV.1o. J/1. p. 665.
3. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Novena Época. Instancia: Pleno. Fuente: Tomo: X. Noviembre de 1999. Tesis: P./J. 109/99. p. 22.
4. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Novena Época. Instancia: Pleno. Fuente: Tomo: XI. Marzo de 2000. Tesis: P./J. 24/2000. p. 35.
5. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Novena Época. Instancia: Pleno. Tomo: V. Junio de 1997. Tesis: P./J. 41/97. p. 43.
6. Apéndice de 1995. Séptima Época. Instancia: Sala Auxiliar. Tomo: Tomo I. Parte HO. Tesis: 367. p. 339.
7. Apéndice de 1995. Sexta Época. Instancia: Pleno. Tomo: I. Parte SCJN. Tesis: 222. p. 211.
8. Seminario Judicial de la Federación. Séptima Época. Instancia: Pleno. Tomo: 91-96. Primera Parte. p. 173.
9. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Novena Época. Instancia: Pleno. Tomo: VII. Marzo de 1998. Tesis: P./J. 18/98. p. 7.
10. Semanario Judicial de la Federación. Séptima Época. Instancia: Pleno. Tomo: 115-120. Primera Parte. p. 85.
11. Semanario Judicial de la Federación. Séptima Época. Instancia: Pleno. Tomo: 89. Primera Parte. p. 25.

12. Semanario Judicial de la Federación. Séptima Época. Instancia: Pleno. Tomo: I. Parte SCJN. Tesis: 170. p. 171.
13. Apéndice de 1995. Séptima Época. Instancia: Pleno. Tomo: I. Parte SCJN. Tesis: 275. p. 256.
14. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Novena Época. Instancia: Pleno. Tomo: V, Fecha: Junio de 1997 Tesis: P./J. 42/97. p. 36.
15. Semanario Judicial de la Federación. Novena Época. Instancia: Pleno. Tomo: X. Fecha: Noviembre de 1999. Tesis: P./J. 109/99. p. 22.
16. Apéndice de 1995. Séptima Época. Instancia: Sala Auxiliar. Tomo: I, Parte HO. Tesis: 387. p. 358.
17. Gaceta del Seminario Judicial de la Federación. Octava Época. Instancia: Pleno. Tomo 52. Abril de 1992. Tesis: P./J. 15/1992. p. 11.
18. Seminario Judicial de la Federación. Novena Época. Instancia: Pleno. Tomo: X. Noviembre de 1999. Tesis: P./J. 109/99. p. 22.

