

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE BAJA CALIFORNIA

FACULTAD DE CIENCIAS ADMINISTRATIVAS Y SOCIALES



**INCONSTITUCIONALIDAD DE LA TASA ADICIONAL DE
IMPUESTO A LOS DIVIDENDOS EN MÉXICO**

**TRABAJO TERMINAL
PARA OBTENER EL GRADO DE:
MAESTRO EN IMPUESTOS**

PRESENTA

ERNESTO HERNÁNDEZ SOTO

Ensenada, Baja California, Septiembre de 2017.

CONSTANCIA DE APROBACIÓN

Por este conducto doy mi voto aprobatorio para que el **C. ERNESTO HERNANDEZ SOTO** con el tema **“INCONSTITUCIONALIDAD DEL IMPUESTO ADICIONAL A LOS DIVIDENDOS EN MÉXICO.”** para obtener el **GRADO de Maestro en Impuestos.**

Sin otro particular por el momento, agradezco de antemano las atenciones que se sirva brindar al presente, quedando de usted.

Ensenada B.C., a 18 de septiembre de 2017.

Director del trabajo terminal:


DRA. LIZZETTE VELASCO AULCY
PRESIDENTE

Sínodo


M.I. SANTIAGO ALEJANDRO ARELLANO ZEPEDA
SECRETARIO

Sínodo


M.C. MARIA DEL MAR OBREGON ANGULO
VOCAL

DEDICATORIA

A mi amada Esposa Yolanda quien, con su tenacidad, fuerza, empuje e incondicional apoyo, me ha complementado sabiamente para evolucionar positivamente en los azares de la vida.

A mis hijos Jennifer, José Ernesto y Christian, quienes constituyen mi ilusión de éxito.

A mis nietas, Sophia y Aliah Nicole, quienes se han convertido en la alegría de mi vida.

A mis padres Ernesto y Mayra, por haber forjado la educación cimiento de mi vida, y la ambición para seguir escalando en mi diario desempeño.

Sinceramente:
Ernesto Hernández Soto

AGRADECIMIENTOS

A mi Alma Mater, la Universidad Autónoma de Baja California.

A mis Maestros, por su dedicación y empeño en transformarnos en mejores profesionistas.

A mis compañeros, por haberse convertido en parte de mi familia.

A mis queridas Maestras, Clementina García Martínez y Lizzette Velasco Aulcy, por su incondicional apoyo, paciencia y dedicación por enseñarme las bondades de la investigación, y por haberme dado una gran lección de vida.

RESUMEN

En México, durante la reforma fiscal de 2014 se estableció una sobretasa de 10% de impuesto adicional a las personas físicas que perciban dividendos, lo cual demerita el rendimiento y se percibe como un disuasivo de nuevas inversiones, amén de la contradicción entre la política de promoción de inversión privada y la política fiscal.

En esta investigación se analizó la constitucionalidad de esta sobretasa conforme a los principios de legalidad, proporcionalidad y equidad, mediante la implementación de un método cualitativo de carácter explicativo, con un procedimiento inductivo, deductivo, analítico, y sintético; se recolectó y analizó abundante material doctrinal, jurisprudencial e investigaciones previas que versan sobre los citados principios constitucionales.

Los resultados muestran que ésta sobretasa cumple con el principio de legalidad, por emanar dicha norma de un proceso legislativo e incorporar los elementos esenciales del tributo; pero respecto de los principios de proporcionalidad y equidad, ésta norma no cumple con ellos por gravar discriminadamente y diferenciar sin base objetiva alguna a los socios o accionistas de personas morales solamente, situación que los distingue sin motivo justificado de otros contribuyentes que también generan riqueza.

Se concluye que la sobretasa en comento es inconstitucional conforme a los principios de proporcionalidad y equidad.

Tabla de Contenido

INTRODUCCIÓN	1
1.1 Presentación del Tema.....	1
1.2 Planteamiento del Problema.....	6
1.3 Premisa	7
1.4 Objetivos	8
1.4.1 Objetivo General.....	8
1.4.2 Objetivos Específicos	8
1.5 Importancia del Estudio	9
1.6 Delimitación del Estudio	11
CAPÍTULO I	
MARCO TEÓRICO	12
2.1 Marco Jurídico de las Contribuciones en México.....	13
2.1.1 Antecedentes Históricos de las Contribuciones.....	13
2.1.2 Principios Doctrinales Incorporados en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.	23
2.1.3 Criterios Jurisprudenciales Aplicables sobre los Principios Constitucionales.	29
2.2 Investigaciones Previas Aplicables.....	44
2.2.1 Principio de Legalidad.....	44
2.2.2 Principio de Proporcionalidad.....	45
2.2.3 Principio de Equidad.....	46
2.3 Exposición de Motivos para la Incorporación del Párrafo Segundo del Artículo 140 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.	48
2.4 Análisis de opiniones y efectos derivados de la Reforma al Artículo 140 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.	52
CAPÍTULO II	
METODOLOGÍA	57
3.1 Tipo de Investigación.....	58
3.2 Procedimiento de Investigación.	61
CAPÍTULO III	
DESCRIPCIÓN E INTERPRETACIÓN DE LOS RESULTADOS	65
4.1 Principio de Legalidad.....	65

4.2 Principio de Proporcionalidad.....	69
4.3 Principio de Equidad.....	73
4.4 Resumen de Resultados.....	76
CAPÍTULO IV	
CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.....	77
5.1 Conclusiones Obtenidas.....	77
5.2 Aportaciones.....	78
5.3 Recomendaciones.....	79
REFERENCIAS.....	80

INTRODUCCIÓN

1.1 Presentación del Tema.

Dentro del amplio y complejo mundo de los negocios, existen innumerables formas mediante las cuales se pueden llevar a cabo operaciones productivas y sociales, esto debido a que tanto la Legislación Civil como la Legislación Mercantil mexicana son ambas de naturaleza liberal, amplia e incluyente, otorgando desde una perspectiva empresarial una amplia gama de opciones para llevar a cabo los fines comerciales y sociales.

Como ejemplos se citan los siguientes tipos de formas: asociaciones civiles, sociedades civiles, sociedades mercantiles, sociedades cooperativas, fideicomisos empresariales, asociación en participación, grupos de sociedades, sociedades e instituciones de crédito, contratos de coinversión, etc.

Esta flexibilidad les proporciona a los inversionistas un amplio abanico de opciones y herramientas que mejor les permitan adaptar su especial necesidad a los parámetros legales y organizacionales establecidos. Esta diversidad facilita de sobremanera el realizar un verdadero traje a la medida de los requerimientos de los inversionistas, lográndose, por ende, una estructura mucho más robusta, adaptada especialmente a los objetivos planteados, y con la suficiente versatilidad y flexibilidad para modificarla conforme su evolución lo demande.

En contrario a la amplitud y diversidad de formas contenidas en la Legislación Civil y Mercantil, para efectos fiscales, y muy en particular para efectos del Impuesto Sobre la Renta, se considera solamente a dos grandes grupos de sujetos pasivos de naturaleza homogénea: Personas Físicas y Personas Morales.

En México, uno de los vehículos predilectos por los inversionistas y empresarios es el de fundar sociedades mercantiles, para que a través de ellas se realicen las

operaciones lucrativas, convirtiéndose estas sociedades en el instrumento mediante el cual los inversionistas y empresarios aportan bienes y capitales en un afán de obtener un mejor rendimiento sobre su inversión; esto es el concepto básico del negocio, invertir para que los rendimientos sean mayores a los que se pudieran obtener mediante una inversión directa en instrumentos bancarios y bursátiles (J.F. Weston, E.F. Brigham, 1997).

La diferencia entre los esquemas de inversión anteriormente descritos, estriba en que, en la inversión a través de instrumentos bancarios y bursátiles, no se crean fuentes de trabajos directos, ni cadenas de valor o suministro, ya que estas inversiones son exclusivamente en capitales especulativos de carácter temporal. A diferencia de lo anterior, la inversión a través de la creación de sociedades mercantiles sí crea fuentes de trabajos directos e indirectos, genera canales de suministro de bienes y servicios, cubre necesidades sociales, y por ende genera derrama económica positiva en el entorno en donde se llevan a cabo las actividades productivas y comerciales.

Por lo anterior, se considera desde una perspectiva económica, la labor e inversión empresarial privada representa una fuente de bienestar social, ya que dichas labores cubren necesidades y generan derrama económica a favor de las comunidades en donde operan. Esto es parte de lo que genera crecimiento en la economía del País, ya que la otra parte se realiza a través de la actividad gubernamental.

Esto último ha cobrado especial relevancia en los últimos tiempos, ya que en franco reconocimiento a las bondades que aportan las inversiones privadas, también debe de existir un compromiso de responsabilidad hacia la sociedad y medio ambiente en que se desenvuelven sus actividades, esto último ha sido conceptualizado como Responsabilidad Social Empresarial (RSE), y bajo ciertos parámetros se evalúan sus operaciones (Fundación Seres, 2015).

A medida que la sociedad mercantil avanza en el desarrollo de su objeto social, y una vez que se generan ganancias y utilidades, el mecanismo mediante el cual éstas son

transferidas a los inversionistas y empresarios, para que éstos perciban efectivamente el rendimiento de sus inversiones, es la percepción de dividendos o utilidades (J.F. Weston et al, 1997).

Para poder transferir a los inversionistas sus rendimientos generados, es menester que se cumplan con algunas formalidades establecidas en las Leyes que en específico regulen la sociedad de que trate, formalidades que en términos generales no implican mayor complejidad ni tardados procesos para lograrlo; básicamente se trata de formalidades de sentido común.

En contraparte, el pagar dividendos o utilidades a los socios o accionistas de una Persona Moral, desde una postura de la Legislación Fiscal actual, representa una serie de requisitos, condiciones y formalidades excesivas, aunado a una posible causación de Impuesto Sobre la Renta (ISR) a una tasa igualmente excesiva, la cual demerita en perjuicio de los beneficiarios de esos conceptos su percepción líquida (Noemi Levy Orlik, 2016).

Esto ocasiona, por una parte, que un gran número de socios y accionistas no ejerzan este derecho, ya que es posible que el ISR que se ocasione minimice de manera importante el rendimiento de la inversión, así como su percepción líquida. Por la otra parte, esto desalienta la inversión empresarial, ya que, por sentido común, nadie invierte para perder, y si el impuesto que se causaría impacta de manera importante los rendimientos de la inversión, ¿para qué arriesgar el patrimonio?; esto impacta de sobremanera a las nuevas inversiones productivas y, por ende, se dejan de generar nuevas fuentes de empleo y derrama económica positiva (Noemi Levy Orlik, 2016).

En concordancia con lo anterior, en el presente caso de investigación se estará analizando a detalle el contenido del segundo párrafo del Artículo 140 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR) vigente, el cual a la letra dice:

“Artículo 140. [...]”

No obstante, lo dispuesto en el párrafo anterior, las personas físicas estarán sujetas a una tasa adicional del 10% sobre los dividendos o utilidades distribuidos por las personas morales residentes en México. Estas últimas, estarán obligadas a retener el impuesto cuando distribuyan dichos dividendos o utilidades, y lo enterarán conjuntamente con el pago provisional del periodo que corresponda. El pago realizado conforme a este párrafo será definitivo.”

[...]

El presente caso de investigación versará sobre la naturaleza y los fines de esta disposición, así como la determinación de si cumple o no, con los extremos establecidos en el Artículo 31, Fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM) vigente en 2016.

El artículo anteriormente citado dispone:

“Artículo 31. *Son obligaciones de los mexicanos:*

[...]

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

Este artículo, que es integrante de la parte dogmática de la Carta Magna, establece los principios tributarios bajo los cuales el sujeto activo de las contribuciones debe de ejercer y observar en el desempeño de su poder tributario: i) el destino del gasto público; ii) los sujetos activos; iii) contribuciones proporcionales; iv) contribuciones equitativas y; v) legalidad.

En efecto, en México el poder tributario se ejerce tanto por la Federación, el Distrito Federal, los Estados libres y soberanos integrantes de la Federación, y los Municipios integrantes de los Estados, y esta facultad se establece a través de los dispositivos

legales que emanan del Congreso de la Unión y de las Legislaturas Estatales; no obstante, ese poder tributario no es absoluto, sino que se encuentra sujeto a las limitaciones contenidas en la anteriormente transcrita Fracción IV, del Artículo 31 de la CPEUM vigente en 2016.

Estas limitaciones, denominadas Principios Tributarios Constitucionales, tienen el carácter de derechos subjetivos públicos que acotan el poder de actuación del Estado o el sujeto activo, en su aspecto legislativo y ejecutivo, que hacen que el Estado Mexicano se establezca como un Estado de Derecho.

En el presente caso de estudio se analizará si la disposición contenida en el Segundo Párrafo del Artículo 140 de la LISR observa a cabalidad los principios tributarios constitucionales de Legalidad, Proporcionalidad y Equidad, y no se fundamenta en investigación previa realizada para este propósito.

En esta investigación se plantea demostrar que la disposición de referencia no cumple con los requisitos señalados por la Carta Magna, específicamente por los principios tributarios constitucionales establecidos en el anteriormente transcrito Artículo 31, Fracción IV.

La presente investigación es de carácter explicativo, por virtud de que se acreditará que la disposición en comento no cumple con los principios tributarios constituciones.

Es relevante el citar que el presente trabajo de investigación se realiza mediante la implementación de un método cualitativo, ya que éste permite concluir en un determinado resultado, en profundizar en los datos estudiados e interpretarlos, y permite flexibilidad en el desarrollo del tema de investigación (Hernández, Fernández y Baptista, 2010).

1.2 Planteamiento del Problema.

Los Estados Unidos Mexicanos, como país integrante de la comunidad internacional, requiere de recursos financieros para poder funcionar y llevar a cabo sus labores; esos recursos provienen de diversas fuentes, siendo la principal el cobro de contribuciones, labor potestativa del Estado Mexicano.

Así mismo, para que el bienestar de la población sea general, el estado se auxilia de la iniciativa privada para que ésta a su vez realice inversiones en infraestructura, fuentes de trabajo, aprovechamiento de recursos naturales, etc.

Como consecuencia, la relación entre el estado y la iniciativa privada se integra como una relación simbiótica en donde uno depende del otro, y es por esto que muy comúnmente se establecen mecanismos de promoción de inversiones, ya que el estado busca que exista un debido equilibrio entre los diversos factores de la producción, para con esto lograr que las diversas regiones del país se desarrollen de una manera armónica, en beneficio de la población en general (Noemi Levy Orlik, 2016).

No obstante, llama la atención que dentro de la reforma fiscal de 2014 se haya incorporado el segundo párrafo al artículo 140 de la LISR, ya que se percibe como un claro atentado a la promoción de la inversión privada al establecer una sobretasa de impuesto a la percepción de dividendos o utilidades, sin ningún tipo de justificación legal respecto del porqué de la distinción contra otros ingresos (Noemi Levi Orlik, 2016).

Por lo antes expuesto, la presente investigación se desarrolla bajo la siguiente pregunta de investigación: ¿Es constitucional la obligación establecida en el segundo párrafo del artículo 140 de la LISR?

1.3 Premisa

Por las consideraciones de hecho y derecho vertidas en el planteamiento del problema, se infiere que la obligación establecida en el segundo párrafo del artículo 140 de la LISR vigente, es una obligación que no cumple a cabalidad con los principios elementales de las contribuciones establecidos en el artículo 31 fracción IV de la CPEUM vigente.

Bajo los lineamientos establecidos en el citado artículo constitucional, la norma que en este trabajo de investigación se está evaluando, no cumple con el principio de proporcionalidad, y no cumple con el principio de equidad.

De igual manera, esta norma se percibe como un elemento de disuasión a las actividades productivas de la inversión privada, ya que demerita el retorno de los rendimientos logrados en perjuicio de los inversionistas.

1.4 Objetivos

1.4.1 Objetivo General

Evaluar, desde un método cualitativo la constitucionalidad del contenido del segundo párrafo del artículo 140 de la LISR, bajo los principios que protegen a los gobernados en contra de las Leyes Fiscales, establecidos en la Fracción IV, del Artículo 31 de la CPEUM, para concluir si la disposición en comento es violatoria de los citados principios.

1.4.2 Objetivos Específicos

- a) Establecer si el segundo párrafo del artículo 140 de la LISR violenta el principio tributario constitucional de Legalidad.
- b) Establecer si el segundo párrafo del artículo 140 de la LISR violenta el principio tributario constitucional de Proporcionalidad.
- c) Establecer si el segundo párrafo del artículo 140 de la LISR violenta el principio tributario constitucional de Equidad.

1.5 Importancia del Estudio

Los resultados que en esta investigación se presentan, serán útiles para diversos interesados y usuarios, tales como:

1. Grupos y Cámaras Empresariales: Los resultados contribuirán en establecer la inconstitucionalidad de la norma aquí investigada, proponiendo las posibles medidas de defensa legal contra ella, así como el establecer posibles escenarios que coadyuven a delimitar e identificar los efectos negativos y sus medidas de mitigación.
2. Autoridades Gubernamentales: Los resultados identificarán la inconstitucionalidad de la norma aquí investigada, y, por ende, les proporcionará a las autoridades una visión más amplia sobre el efecto negativo de la aplicación de esa norma en la promoción de la inversión productiva.
3. Congreso de la Unión: Los resultados identificarán los vicios de la norma emanada de un proceso legislativo, estableciéndose la responsabilidad del Congreso al aprobar una norma contraria a derecho sin la debida evaluación.
4. Autoridades Jurisdiccionales: Los resultados identificarán los elementos de inconstitucionalidad de la norma aquí investigada, en estricto apego a las diversas tesis jurisprudenciales que en esta investigación y por analogía se estarán referenciando, con el objetivo de proporcionarle a los diversos tribunales mejores elementos de juicio ante su eventual impugnación.
5. Colegios de Profesionistas, Asesores y Consultores: Los resultados aportarán mejores elementos de juicio con el objeto de facilitar la comprensión de la norma aquí investigada, así como los efectos de su aplicación, estableciéndose por ende un elemento de estrategia empresarial.
6. Universidades, Estudiantes y Demás Interesados: Los resultados en esta investigación obtenidos, proporcionarán una visión más amplia y completa sobre los elementos de constitucionalidad que las normas fiscales deben de cumplir, facilitando por ende su comprensión y aplicación en el campo material, así como

servir de pilar para otras normas que pudiesen adolecer de esos elementos, por lo que esta investigación bien pudiera servir de guía para ese objeto.

1.6 Delimitación del Estudio

Debido a que esta investigación se desarrolló en un área geográfica circunscrita al Municipio de Ensenada, Baja California, México, y por virtud de que la norma aquí investigada es de aplicación nacional, no se tiene acceso a consultar a una muestra de Empresas e Inversionistas representativa que pudieran proveer mayores elementos de convicción sobre los efectos negativos de la norma desde un enfoque de disuasión de inversiones productivas, por lo que esta limitante acota el entendimiento pleno del efecto.

También, la norma aquí investigada es de reciente incorporación en la LISR vigente, por lo que no existe doctrina, tesis jurisprudenciales, o cualquier tipo de criterio que en específico aborde este tema, por lo que se utilizarán otras fuentes que por analogía son aplicables al caso concreto.

CAPÍTULO I

MARCO TEÓRICO.

En el presente Capítulo se analizará desde una perspectiva histórica, cómo las normas tributarias han evolucionado desde sus orígenes hasta lo que se tiene hoy en día, ya que en ese largo camino se han establecido valores y conceptos básicos que permiten el establecer de una manera más clara y sencilla los cimientos del sistema tributario moderno, y por ende facilitar enormemente las bases sobre las cuales se realiza esta investigación; así pues, se considera prudente él repasar de manera general y conceptual cómo se ha llegado a esta realidad.

En base a lo anterior, se analizaron a detalle esos valores, conceptos y principios fundamentales sobre los que descansan los sistemas tributarios modernos, haciendo especial énfasis en el mexicano, para así poder tener un marco de referencia actual y completo que permita y facilite el análisis aquí realizado.

Una vez determinado el marco de referencia, se obtuvieron los debidos elementos doctrinales y conceptuales aplicables a esta investigación, que permitan el entrar a detalle en el objeto y objetivos de la misma, y, por ende, se considera que no es prudente él realizar un análisis de naturaleza constitucional sin un entendimiento de los valores, conceptos y principios en ella contenidos, entendimiento que nos empuja a remontarnos a sus orígenes históricos y doctrinales correspondientes.

En este orden, en el presente Capítulo se establecerán los criterios doctrinales y jurisprudenciales actuales que definen, interpretan, delimitan y articulan los principios establecidos en el Artículo 31, Fracción IV de la CPEUM, los cuales gozan ya del status de Derechos Humanos.

2.1 Marco Jurídico de las Contribuciones en México.

2.1.1 Antecedentes Históricos de las Contribuciones.

Los tributos, diezmos, alcabalas, aportaciones, cánones, gravámenes, aranceles, cargas, impuestos, o contribuciones, como a través del tiempo se les ha denominado a toda aquella transmisión de riqueza a efectuar de manera obligatoria a los Gobernantes, son tan antiguos como el hombre, ya que desde tiempos inmemoriales los clanes, grupos, tribus o sociedades de humanos se han visto en la necesidad de organizarse de manera tal que colectivamente se pudieran satisfacer las necesidades sociales de todos por igual, ya que desde un punto de vista individual es extremadamente difícil – o imposible tal vez – el cumplir con todos los requerimientos, tales como: alimentación, seguridad, habitación, educación, entre otros.

Dice el Maestro Gregorio Sánchez León (2003) en su obra intitulada “Derecho Fiscal Mexicano” que:

“Es fácil de suponer que, antiguamente, por lo regular, los impuestos se cargaban a capricho de los soberanos, y que tuvieran una triste secuela de atrocidades...; aunque también de golpes de inventiva del ingenio humano.”

En efecto, la historia ha sido testigo de que, en este largo camino recorrido por la humanidad, los impuestos han sido un elemento importante en la organización y prosperidad de las sociedades, pero de igual manera han sido objeto de una práctica despótica e indiscriminada de Reyes, Señores Feudales, Clero, y Emperadores.

Efectivamente, desde los albores de la humanidad siempre ha sido necesario el contar con un liderazgo eficaz, ya que se requiere de alguien capaz de canalizar los esfuerzos, virtudes y capacidades de la población hacia la consecución de objetivos de bienestar común (Gutierrez Tibón, 1983).

Muy posiblemente, la primera necesidad de organizarse de las sociedades fue la de la guerra ya que, en todos los tiempos y épocas de la humanidad, la amenaza de ser atacados, conquistados o colonizados por sociedades externas ha estado siempre presente, por lo que a efectos de contar con un ejército (desde el cavernícola hasta los modernos), implica el dotarlos de elementos que permitan su funcionamiento y sostenimiento (Gutierre Tibón, 1983).

Esto fue lo que en la época prehistórica determinaba quién era elegido como el líder del clan, lo que comúnmente recaía en el más fuerte, y a él estaban sometidos todos los demás integrantes del clan, y por ende le tenían que pagar tributo para que éste pudiera funcionar, dicho tributo consistía principalmente en una parte de la caza para que el líder se pudiera alimentar y subsistir.

Conforme fue avanzando la sociedad, el elemento divino fue también un precursor del pago de impuestos, ya que, siguiendo el pensamiento en esa época establecido, las personas daban tributo a sus Dioses ante el temor de que, de no hacerlo, enfermedades, epidemias o catástrofes serían liberadas en su contra, por lo que ese tributo básicamente consistía en sacrificios de animales, humanos, o en una parte de sus cosechas (Federico Lara Peinado, 1982).

En este recorrido histórico, juega también un elemento fundamental el acuñamiento de monedas, principalmente de oro, ya que estas monedas representaban riqueza a la vista y al portador o tenedor, y por ende con capacidad económica determinada, por lo que los impuestos fueron dejando paulatinamente de ser determinados en especie (cosechas, pesca, caza, pieles, hombres y mujeres, etc.), y pasaron a ser determinados en monedas y equivalentes (talentos, florines, libras de oro o plata, joyas, piedras preciosas, obras de arte, entre otros). (Gregorio Sánchez León, 2003).

Federico Lara Peinado (1982), cita en su obra intitulada “Código Hammurabi” lo siguiente:

“En el siglo XII A.C., cuando ya hacía cinco siglos que Hammurabi había desaparecido de la historia, un Rey Elamita, Shutruknakhunte, realizó una victoriosa incursión por tierras mesopotámicas (1155 A.C.) aprovechando la decadencia de la dinastía Cassita, y a la que no pudo hacer frente el último Cassita, Zabada-shumaidina. Aparte del cuantioso botín y de los pesados tributos que tal Rey impuso a ciudades y pueblos realizó también un brutal saqueo de obras de arte, llevándose a su capital, Susa, las que consideró de mayor interés, colocándolas allí como preciados trofeos de guerra.”

Este hecho histórico ejemplifica claramente cómo los tributos eran cuantificados a simple capricho de los soberanos y, más aún, el despojo que se detonaba para las sociedades vencidas.

En México, los antiguos imperios azteca, tolteca, maya y demás, establecían tributos de manera muy similar a los antiguos pueblos y civilizaciones del resto del mundo, a este respecto el Maestro Armando Porras y López (1967), en su obra intitulada “Derecho Fiscal” comenta:

“En la época precortesiana, es bien sabido que el poderoso Imperio Azteca imponía fuertes tributos a los pueblos vencidos. En los códices pre y post-cortesianos constan interminables listas de objetos de algodón, telas de varias especies de fibras, productos naturales y aun metales preciosos que los pueblos vencidos debían enviar como tributo a la Gran Tenochtitlan.”

En ese tenor, el Maestro Gutierre Tibón (1985), en su obra intitulada “Aventuras en México” comenta:

“Los antiguos morelenses tuvieron que ser muy industriosos, porque los emperadores Aztecas les exigían tributos enormes. Cada año debían

entregar al Señor de México dieciséis mil cargas de ropa (vestidos de algodón y de fibra de maguey para los capitalinos de entonces), y treinta y dos mil resmas de papel. Cada resma constaba de 20 hojas; ¡seiscientas mil hojas de papel! Cantidad asombrosa, que habla a favor del desarrollo de la industria en aquellos días prehispánicos.”

En este orden de ideas, y como evidencia de que los sistemas tributarios evolucionaron en su determinación líquida, es que *“el tributo azteca en especie fue cambiado al tributo en monedas que cobraban los Españoles”* (Gregorio Sánchez León, 2003).

Ante un abuso generalizado de los soberanos en la edad media, los cuales imponían los tributos sin ningún ápice de consideración a la situación particular de sus súbditos, lo que trajo como consecuencia una desigualdad social en extremo opuesta, fue que nacieron pensadores liberales que intentaron de aportar elementos que permitieran el restablecer ese delicado balance.

“Antes que nada, sobre el sistema fiscal que imperaba en la Edad Media, debemos decir que era anárquico, arbitrario e injusto, llegando hasta el grado de ser inhumano e infamante. Sin embargo, se dieron pensamientos avanzados como el de Colbert, ministro de finanzas del “Rey Sol”, que reconoció que el sistema fiscal debía estar tan sencillamente organizado, que todos lo pudieran entender y pocos dirigir” (Gregorio Sánchez León, 2003).

Otro ilustre pensador liberal fue Jhon Locke (1632 – 1704), precursor del liberalismo político inglés, quien en su obra intitulada “Dos Ensayos Sobre el Gobierno Civil”, cuestionó severamente el derecho divino de los Reyes y propuso en consecuencia el derecho del pueblo a elegir a sus representantes (José Moisés Vergara Tejada, 2005).

Con esto, la revolución tributaria había iniciado, la cual continuó con Montesquieu en su obra “Espíritu de las Leyes” (1748), luego con Rousseau en su obra “Contrato Social”

(1762), y posteriormente con Abate Sieyes con su obra “¿Qué es el tercer Estado?” (1789). En este grupo de pensadores liberales, especial lugar y mención merece Adam Smith, a quien se le considera el padre de la Economía como disciplina, y quien en su máxima obra intitulada “Tratado de la Riqueza de las Naciones” (1776) estableció de una manera sistemática las características que debería de regir un sistema nacional de impuestos, dando por ende a lo que ahora se le denomina “principios” en relación tributaria y que han sido recogidos por la mayoría de los países, incluyendo México (José Moisés Vergara Tejada, 2005).

No se debe olvidar que Smith nació en 1725 en el Imperio Británico, en Escocia en particular, en donde la desigualdad de la población era en ese momento extrema, como consecuencia de un manejo totalmente arbitrario del sistema tributario.

En ese tenor, Adam Smith estableció en su libro V en relación con los impuestos los siguientes principios básicos que en su apreciación, todas las contribuciones deberían de seguir: a) Igualdad y proporcionalidad; b) Certidumbre; c) Comodidad de pago; y d) Economía en la recaudación (Adam Smith, 1776); estos principios básicos, de primera mano intentaban aportar elementos que contribuyeran para regular y balancear adecuadamente las actividades productivas de la sociedad, y los alcances y límites del poder monárquico. Estos principios fueron adaptándose paulatinamente por la mayoría de las Naciones y Reinos, por lo que a través de los siglos se siguen teniendo presentes como referencias doctrinales (José Moisés Vergara Tejada, 2005).

Se analizará pues, de manera general lo que Adam Smith (1776) conceptualizó sobre los anteriores principios:

a) Igualdad y Proporcionalidad.

Adam Smith (1776) menciona lo siguiente en su obra, respecto de este principio:

“Los ciudadanos de cualquier Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno, en cuanto sea posible, en proporción a sus respectivas aptitudes, es decir, en proporción a los ingresos que disfruten bajo la protección estatal. Los gastos del gobierno, en lo que concierne a los súbditos de una gran nación, vienen a ser como los gastos de administración de una gran hacienda con respecto a sus copropietarios, los cuales, sin excepción, están obligados a contribuir en proporción en sus respectivos intereses. En la observancia o en la omisión de esta máxima consiste lo que se llama igualdad o desigualdad en la imposición.”

Con esto se advierte que para Adam Smith (1776), la igualdad radica en que todos los gobernados estarán obligados a contribuir para los gastos del gobierno, y la proporcionalidad radica en que las contribuciones deben ser de acuerdo a las posibilidades de cada individuo.

b) Certidumbre.

Adam Smith (1776) menciona lo siguiente en su obra, respecto de este principio:

“El impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser cierto y no arbitrario. El tiempo de su cobro, la forma de su pago, la cantidad adeudada, todo debe ser claro y preciso, lo mismo para el contribuyente que para cualquier otra persona. Donde ocurra lo contrario resultará que cualquier persona sujeta a la obligación de contribuir estará más o menos sujeta a la fórmula del recaudador, quien puede muy bien agravar la situación contributiva en caso de malquerencia, o bien logrará ciertas dádivas, mediante amenazas. La incertidumbre de la contribución da pábulo al abuso y favorece la corrupción de cierta gente que son impopulares por la naturaleza misma de sus cargos, aun cuando no incurra en corrupción y abuso. La certeza de lo que cada individuo tiene obligación de pagar es cuestión de tanta importancia, a nuestro modo de

ver, que aún una desigualdad considerable en el modo de contribuir, no acarrea un mal tan grande –según la experiencia de muchas naciones- como la más leve incertidumbre en lo que se ha de pagar.”

De lo anterior se desprende que para Adam Smith (1776), la certidumbre radica en la claridad y precisión con que la norma esté elaborada, ya que solamente así, cualquier individuo tendrá certeza respecto de cuándo, cuánto, cómo, y a quién le deberá de pagar.

c) Comodidad de Pago.

Para Adam Smith (1776), el principio de comodidad en el pago radica en la fijación de la época de pago en el momento más oportuno para el individuo, dependiendo de su ciclo económico.

Este ilustre pensador, consideró así este principio por virtud de que en su época las principales labores productivas, tales como agricultura, ganadería, y pesca, podían fácilmente determinarse su ciclo conforme a las estaciones del año, afluencia de factores, temperaturas, etc., y, por ende, establecerse con suma precisión las fechas o épocas de la realización de las utilidades.

d) Economía en la Recaudación.

Para Adam Smith (1776), este principio radica en una fórmula sencilla, esto es, en la relación costo – beneficio, ya que de nada ayuda que el costo de la recaudación sea igual o muy similar a la recaudación obtenida, ya que esto no acarrea beneficio alguno para la sociedad, por lo que Adam Smith (1776) consideraba que lo que el Gobierno recaude debe de ser considerablemente mayor al valor de los esfuerzos del mismo para lograrlo, lo cual se podría lograr mediante una aplicación coherente de la forma y época de pago.

Sobre de estos dos últimos principios, el maestro José Moisés Vergara Tejada (2005) dice en su obra intitulada “Defensa Legal del Contribuyente en Materia Fiscal” lo siguiente:

“Si bien los principios de igualdad, proporcionalidad y certidumbre han sido recogidos por nuestro sistema tributario y elevados a verdaderas garantías individuales, no así el principio de comodidad en el pago, toda vez que en nuestro país el pago de los tributos es en base al principio de autodeterminación de los impuestos. Además, en la época de Adam Smith las principales actividades eran la agricultura y la ganadería, cuyas épocas de utilidad podrían predecirse con exactitud y por ende podía aplicarse el principio de comodidad en el pago. Y por otro lado eran los cobradores de los impuestos los que visitaban en sus domicilios a los contribuyentes y por ende podían fijarse en precisión los gastos ocasionados en la recaudación, con lo cual podía aplicarse eficazmente el principio de economía en la recaudación.”

Así pues, de una manera muy precisa el ilustre pensador Adam Smith (1776) definió y conceptualizó los principios sobre los que deberían establecerse las contribuciones, principios que como se comentó anteriormente, siguen vigentes y fundamentan la gran mayoría de los sistemas tributarios modernos.

El Maestro Gregorio Sánchez León (2003) en su obra comenta:

“En la época histórica de la Colonia, y por lo mismo, durante la Conquista, la Primera Real Audiencia y el Virreinato, la Real Hacienda, se fue incrementando con impuestos, que se decretaban por el Consejo de Indias, a través de los más diferentes ordenamientos como eran las leyes, ordenanzas, cédulas reales y acuerdos. Por lo anterior, en esa época se observaba parcialmente el principio de legalidad en materia tributaria.”

Durante la guerra de independencia de México, en la que es considerada la primera Constitución mexicana, llamada "Constitución Política de la Monarquía Española", la cual fue promulgada en Cádiz el 19 de Marzo de 1812, y por esto también conocida como la Constitución de Cádiz, fueron incorporados algunos de los principios y valores que los grandes pensadores europeos desarrollaron durante la reforma, para lo cual se estableció un Título VII denominado "De las Contribuciones", en cuyos artículos principales, y en lo que interesa establece lo siguiente:

"Artículo 338. Las Cortes establecerán o confirmarán anualmente las contribuciones, sean directas o indirectas, generales, provinciales o municipales, subsistiendo las antiguas, hasta que se publique su derogación o la imposición de otras.

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

Artículo 340. Las contribuciones serán proporcionadas a los gastos que se decreten por las Cortes para el servicio público en todos los ramos.

Artículo 341. Para que las Cortes puedan fijar los gastos en todos los ramos del servicio público y las contribuciones que deban cubrirlos, el Secretario del Despacho de Hacienda las presentará, luego que estén reunidas, el presupuesto general de los que se estimen precisos, recogiendo de cada uno de los demás Secretarios del Despacho el respectivo a su ramo.

Artículo 342. El mismo Secretario del Despacho de Hacienda presentará con el presupuesto de gastos el plan de contribuciones que deban imponerse para llenarlos.

Artículo 343. Si al Rey pareciere gravosa o perjudicial alguna contribución, lo manifestará a las Cortes por el Secretario del Despacho de Hacienda, presentando al mismo tiempo la que crea más conveniente sustituir.

Artículo 344. Fijada la cuota de la contribución directa, las Cortes aprobarán el repartimiento de ella entre las provincias, a cada una de las cuales se asignará el cupo correspondiente a su riqueza, para lo que el Secretario del Despacho de Hacienda presentará también los presupuestos necesarios.

Artículo 347. Ningún pago se admitirá en cuenta al Tesorero general, si no se hiciere en virtud de decreto del Rey, refrendado por el Secretario del Despacho de Hacienda, en el que se expresen el gasto a que se destina su importe y el decreto de las Cortes con que éste se autoriza.

*Artículo 172. Las restricciones de la autoridad del Rey son las siguientes:
[...]*

Octava. No puede el Rey imponer por sí, directa ni indirectamente, contribuciones, ni hacer pedidos bajo cualquier nombre o para cualquier objeto que sea, sino que siempre los han de decretar las Cortes.

Novena. No puede el Rey conceder privilegio exclusivo a persona ni corporación alguna.

[...]"

Así pues, se estableció de manera jurídicamente cierta los principios constitucionales de las contribuciones, y con esto, los principios sobre los cuales éstas deben de ser establecidas, su destino, y la forma y consideraciones de imposición entre las diferentes provincias. Igualmente, en el anteriormente transcrito Artículo 172, se establecieron limitantes al poder del Rey, con el objeto de evitar abusos o distinciones entre sus súbditos, distinciones que como se mencionó con anterioridad, siempre generaron nefastas situaciones.

Con base en lo anterior, se considera formalmente el nacimiento de los parámetros sobre los cuales han sido reguladas las contribuciones hasta nuestros días.

2.1.2 Principios Doctrinales Incorporados en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Conforme a la evolución histórica descrita en el punto anterior, actualmente el Artículo 31, Fracción IV de la CPEUM establece lo siguiente:

“Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

[...]

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

En su primer párrafo, se establece la obligación para todos los mexicanos sin distinción alguna; y en su fracción IV, se establece: i) el destino de las contribuciones, siendo éste el cubrir los gastos públicos de los tres niveles de gobierno; ii) de manera proporcional y equitativa; y iii) de la manera de que se disponga en las leyes.

A pesar de que la redacción de esa fracción IV es pequeña, los derechos allí establecidos son amplios en extremo, por lo que se analizarán cada uno por separado.

Ahora bien, esos principios contenidos en la fracción en comento, se infieren como las limitantes al poder tributario que ejercen la Federación, los Estados y los Municipios, por lo que por ende, este poder tributario no es absoluto, sino que deberá en todo momento el apegarse a los parámetros constitucionales aplicables, por lo que cualquier contribución que no se apegue estrictamente a esos parámetros o principios, resultará inconstitucional y podrá ser impugnada su aplicación mediante las medidas de protección y defensa establecidas en la misma constitución.

2.1.2.1 Destino de las Contribuciones, o Principio del Gasto Público.

Conforme a como se analizó en los antecedentes de las contribuciones, éstas siempre han sido para financiar la operación del Estado, ya que éste por sí solo no puede funcionar sin la obtención de los recursos financieros que le permitan el satisfacer las necesidades colectivas de su población, tales como las obras de infraestructura que permitan un desarrollo económico y social, escuelas, hospitales, seguridad, comunicaciones, promoción económica y turística, etc. Ésto ha sido definido como “La Actividad Financiera del Estado” (De la Garza, 2006).

En efecto, el Gobierno Mexicano como autoridad rectora debe de allegarse de los recursos necesarios para estar en condiciones de cumplir con sus deberes, y una parte muy importante de esos recursos provienen de las contribuciones, las cuales han sido definidas jurídicamente de la siguiente manera en el Código Fiscal de la Federación (CFF):

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

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

II. Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en 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 a las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

III. Contribuciones de mejoras son las establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas.

IV. Derechos son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.”

[...]

Con base en lo anterior, cuando la constitución nos establece la obligación de contribuir, se refiere a efectuarlo mediante las contribuciones anteriormente definidas.

La formalidad de identificar a qué gasto público se canalizarán las contribuciones, en México se establece de manera anual en el “Presupuesto de Egresos de la Federación”, el cual tiene jerarquía de Ley, y es discutido y aprobado en el Congreso de la Unión, y al cuál se relaciona de una manera general la totalidad de conceptos e importes asignados durante un año de calendario, por lo que este presupuesto es el gasto que el Gobierno Federal realizará y al cual serán canalizadas las contribuciones. A nivel Estatal y Municipal, los Congresos de los Estados realizan un ejercicio similar al de la Unión, y discuten y aprueban un presupuesto general para la Autoridad Estatal, y también para los Municipios (De la Garza, 2006).

Con esto, se logra establecer el destino de las contribuciones, y cumplir por ende con el principio constitucional del gasto público (Sánchez, 2003).

2.1.2.2 Principio de Proporcionalidad y Equidad.

La proporcionalidad se refiere en materia tributaria a la capacidad de contribuir, esto es, a que el individuo tenga o haya generado una riqueza o haya realizado una actividad que implique un pago de alguna contribución, como ejemplos de lo primero tenemos el ISR, el cuál grava los ingresos de las personas, y como ejemplos de lo segundo tenemos el Impuesto al Valor Agregado (IVA), y el Impuesto General de Importación y de Exportación (De la Garza, 2006).

Efectivamente, las contribuciones se generan una vez que la persona realiza la hipótesis de hecho y en derecho establecida, y la cuál acarrea un pago relativo mediante las consideraciones en ley establecidas, por lo que con esto se logra que las contribuciones se generen mediante la realización de una actividad productiva, que conlleva una capacidad contributiva, contrario a como en la edad media las contribuciones eran impuestas. Este principio tutela que las contribuciones sean establecidas siempre y cuando la persona efectivamente realice una actividad que implica un ejercicio de riqueza, protegiendo así el patrimonio de esta contra un detrimento injusto (Vergara, 2005).

La equidad en materia tributaria, se refiere a la igualdad de primera mano, esto es, que, así como el primer párrafo del Artículo 31 de la Constitución no establece distinción alguna, la equidad deberá de ser igualmente similar, y las distinciones que se puedan dar, obedezcan a la situación particular de los individuos frente a la ley por cuestiones objetivas de carácter económico, societario, entre otros (Porrás y López, 1967). A este respecto, el Maestro Sergio Francisco de la Garza (2006), en su obra intitulada "Derecho Financiero Mexicano", comenta lo siguiente:

“Consideramos que la exigencia de proporcionalidad y de equidad que establece la fracción IV del artículo 31 constitucional es una de justicia tributaria y que en esta materia impera justicia llamada distributiva, la cual tiene por objeto directo los bienes comunes que hay que repartir y por

indirecto solamente las cargas, entre ellas los tributos. En la distribución de las cargas, la justicia distributiva exige tratar a los iguales como iguales y a los desiguales como desiguales. Tal postulado no puede cumplirse si no es tomando en cuenta las distintas capacidades contributivas de los ciudadanos. 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.”

En ese tenor, la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) (2003) comenta en su obra intitulada “Las Garantías de Igualdad” lo siguiente:

“Contribuir para los gastos públicos no es otra cosa que pagar impuestos. Según la fracción I del artículo 2º. del Código Fiscal de la Federación, los impuestos “son las contribuciones establecidas en Ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma...” Desde luego, “la situación jurídica o de hecho” a que se refiere la fracción citada se relaciona con el principio de igualdad.

“La equidad tributaria se erige como baluarte de la igualdad real de las personas, es decir, la igualdad jurídica. Habrá equidad en el pago de impuestos cuando el legislador reconozca desigualdades que surgen de situaciones de hecho en que se encuentren los gobernados. La situación que algunos de éstos guardan les impide pagar impuestos de la manera en que lo podrían hacer otros”

2.1.2.3 Principio de Legalidad.

La legalidad se refiere a Ley, esto es, que todas las contribuciones deberán de estar establecidas en una Ley que haya seguido el debido proceso de formación de leyes establecido en la CPEUM (Vergara, 2005).

El principio de legalidad tributaria puede enunciarse mediante el aforismo, adoptado por analogía del derecho penal, “*nullum tributum sine lege*” (Sergio Francisco de la Garza, 2006).

Así pues, el principio de legalidad implica que la ley en que se establezca el tributo debe definir con suma precisión los elementos y supuestos que configuren la obligación tributaria, esto es, el hecho imponible, así como quienes serán los sujetos pasivos de esta obligación, el objeto, la base, y la mecánica de determinación de la contribución. Estos elementos básicos, por ende, no deben de quedar al arbitrio o discreción de la autoridad administrativa, por lo que su establecimiento en Ley debe de ser clara y precisa (Sánchez, 2003).

Se exige también para la validez de la contribución que sea en la misma ley en donde se indiquen con claridad absoluta, los caracteres esenciales del impuesto, la forma, contenido y alcance de la contribución, de tal manera, que el gobernador conozca plenamente el valor de su obligación de contribuir y no se deje a la autoridad exactora la libertad de fijar discrecionalmente el tributo (Vergara, 2005).

En este orden, toda contribución de cualquier índole que el Estado pretenda exigir, y que no provenga de una norma jurídica válida, será por ende enteramente inconstitucional, por violar directamente el principio constitucional mencionado (Vergara, 2005).

La SCJN (2003) comenta en su obra intitulada “Las Garantía de Seguridad Jurídica” lo siguiente:

“La seguridad jurídica parte de un principio de certeza en cuanto a la aplicación de disposiciones tanto constitucionales como legales que, a un tiempo, definen la forma en que las autoridades del Estado han de actuar y que la aplicación que se haga del orden jurídico a los gobernados será eficaz.”

2.1.3 Criterios Jurisprudenciales Aplicables sobre los Principios Constitucionales.

La SCJN ha establecido, mediante jurisprudencias, las interpretaciones conceptuales que se deben de inferir respecto de los principios constitucionales de las contribuciones, por lo que se analizarán a continuación en aras de lograr un entendimiento pleno respecto de cómo se regulan estos conceptos en los órganos jurisdiccionales mexicanos.

Respecto del principio del destino del gasto público, la corte ha establecido lo siguiente:

“Época: Octava Época

Registro: 205751

Instancia: Pleno

Tipo de Tesis: Jurisprudencia

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo VIII, Noviembre de 1991

Materia(s): Constitucional, Administrativa

Tesis: P./J. 48/91

Página: 16

ACTIVO DE LAS EMPRESAS, IMPUESTO AL. ESTA DESTINADO AL GASTO PUBLICO, POR LO QUE NO VIOLA EL ARTICULO 31, FRACCION IV, CONSTITUCIONAL.

La Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, publicada en el Diario Oficial de la Federación del treinta y uno de diciembre de mil novecientos ochenta y ocho, no viola lo dispuesto por el artículo 31, fracción IV, constitucional, pues aunque no establece que los ingresos recaudados por concepto de ese gravamen se destinarán a sufragar el gasto público, a esa conclusión se llega considerando lo dispuesto por los artículos 1o., fracción I, inciso 1, y 10, de la Ley de Ingresos de la Federación, en relación con el 2o. y siguientes del Presupuesto de Egresos de la Federación, ambos para el ejercicio de mil novecientos ochenta y nueve. De las mencionadas disposiciones se deduce que dichos recursos se concentrarán en la Tesorería de la Federación, junto con los demás ingresos incluidos en el catálogo de mérito, para realizar las acciones, planes y programas de las dependencias y entidades consideradas en el segundo de los ordenamientos citados, cuyas erogaciones integran el gasto público federal. A esa misma conclusión se llega considerando lo dispuesto por los artículos 74, fracción IV y 126 constitucionales, en el sentido de que las contribuciones se decretan para cubrir el presupuesto de egresos y que no puede realizarse pago alguno a cargo del erario federal que no esté previsto en aquél o en ley posterior.”

De esta jurisprudencia se advierte que todas las contribuciones que sean establecidas en la Ley de Ingresos de la Federación (LIF), serán con el objeto de financiar el gasto público que se establece en el Presupuesto de Egresos de la Federación, por lo que es óbice que en las leyes tributarias especiales respectivas no necesariamente se debe de establecer el destino de la contribución.

“Época: Novena Época

Registro: 192853

Instancia: Pleno

Tipo de Tesis: Jurisprudencia

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo X, Noviembre de 1999

Materia(s): Constitucional, Administrativa

Tesis: P./J. 106/99

Página: 26

CONTRIBUCIONES. LAS DESTINADAS AL PAGO DE UN GASTO PÚBLICO ESPECIAL NO VIOLAN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL.

Al establecer el precepto constitucional mencionado que los tributos deben destinarse al pago de los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que resida el contribuyente, no exige que el producto de la recaudación relativa deba ingresar a una caja común en la que se mezcle con el de los demás impuestos y se pierda su origen, sino la prohibición de que se destine al pago de gastos que no estén encaminados a satisfacer las funciones y servicios que el Estado debe prestar a la colectividad. Por tanto, si el producto de la recaudación es destinado al pago de un gasto público especial que beneficia en forma directa a la colectividad, no sólo no infringe, sino que acata fielmente lo dispuesto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal.”

En esta jurisprudencia se advierte un elemento adicional, que es la prohibición de que las contribuciones tengan como destino el financiar actividades ajenas a las del Estado.

“Época: Novena Época

Registro: 174168

Instancia: Segunda Sala

Tipo de Tesis: Jurisprudencia

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo XXIV, Septiembre de 2006

Materia(s): Constitucional, Administrativa

TENENCIA O USO DE VEHÍCULOS. EL HECHO DE QUE LOS INGRESOS RECAUDADOS CON MOTIVO DEL PAGO DEL IMPUESTO RELATIVO, QUE ES FEDERAL, SE DESTINEN A CUBRIR EL GASTO PÚBLICO DE LOS ESTADOS O MUNICIPIOS, NO CONTRAVIENE EL PRINCIPIO DE DESTINO AL GASTO PÚBLICO CONSAGRADO EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.

La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la tesis 2a. CLXX/2000, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XII, diciembre de 2000, página 434, con el rubro: "COORDINACIÓN FISCAL ENTRE LA FEDERACIÓN Y LOS ESTADOS. EVOLUCIÓN DE SU REGULACIÓN AL TENOR DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS DE 5 DE FEBRERO DE 1917 Y SUS REFORMAS.", estableció que a partir de la reforma constitucional de 24 de octubre de 1942, se modificó el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal entre la Federación y las entidades federativas, fragmentándose la regulación constitucional de la facultad legislativa del Congreso de la Unión al normarse su distribución entre dichos niveles de gobierno, de manera general en la fracción X del artículo 73 de la Constitución Federal, y de forma específica en su fracción XXIX, marco que sirve de sustento al sistema que, en sede constitucional, rige la coordinación fiscal entre la Federación y las entidades federativas. En ese contexto, el hecho de que los ingresos recaudados por el pago del impuesto sobre tenencia o uso de vehículos se destinen a cubrir el gasto público de los Estados o Municipios, a pesar de ser un impuesto federal, no contraviene el principio de destino al gasto público consagrado en el artículo 31, fracción IV, constitucional, pues la misma Norma Suprema permite que los ingresos de la Federación obtenidos por vía de contribuciones se distribuyan a través del

mencionado Sistema; además, conforme al último precepto constitucional citado, el destino al gasto público significa sufragar necesidades colectivas que el Estado tiene obligación de cubrir, independientemente de que se trate de la Federación, de las entidades federativas o de los Municipios.”

En esta jurisprudencia se advierte la incorporación del concepto de “destino al gasto público” que tendrá para la SCJN, lo cual otorga mayores elementos de juicio.

Por lo anterior, se desprende que el concepto constitucional del “gasto público” es similar en cuanto a su ascendiente doctrinal como jurisprudencial, situación que facilita de sobremanera su entendimiento e interpretación.

Respecto del principio de proporcionalidad, la SCJN ha establecido los siguientes criterios en las jurisprudencias que a continuación se transcriben:

“Época: Octava Época

Registro: 205939

Instancia: Pleno

Tipo de Tesis: Jurisprudencia

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo IV, Primera Parte, Julio-Diciembre de 1989

Materia(s): Constitucional

Tesis: P. 44

Página: 143

PROPORCIONALIDAD DE LAS CONTRIBUCIONES. DEBE DETERMINARSE ANALIZANDO LAS CARACTERÍSTICAS PARTICULARES DE CADA UNA.

La Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver asuntos relativos al impuesto sobre la renta, ha establecido que el principio de proporcionalidad consiste en que cada causante contribuya

a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, aportando una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, y añade que ese objetivo se cumple fijando tasas progresivas. Sin embargo, tratándose de tributos distintos del impuesto sobre la renta, no puede regir el mismo criterio para establecer su proporcionalidad, pues este principio debe determinarse analizando la naturaleza y características especiales de cada tributo.”

En esta jurisprudencia, se establece una definición respecto del vocablo “proporcionalidad”, estableciendo las consideraciones que deberán de ser observadas en las normas tributarias; básicamente se refiere a que la contribución debe de ser determinada respecto de la capacidad contributiva generada por cada persona, de una manera justa y adecuada.

“Época: Octava Época

Registro: 205868

Instancia: Pleno

Tipo de Tesis: Jurisprudencia

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo VI, Primera Parte, Julio-Diciembre de 1990

Materia(s): Constitucional

Tesis: P./J. 17/90

Página: 75

CONTRIBUCIONES, OBJETO DE LAS. EL LEGISLADOR TIENE LIBERTAD PARA FIJARLO, SIEMPRE QUE RESPETE LOS REQUISITOS QUE ESTABLECE EL ARTICULO 31, FRACCION IV, DE LA CONSTITUCION.

Es inexacto que el artículo 31, fracción IV, de la Constitución, al otorgar al Estado el poder tributario, establezca que el objeto de las contribuciones quede limitado a los ingresos, utilidades o rendimientos de los

contribuyentes, pues tan restringida interpretación no tiene sustento en esa norma constitucional, que otorga plena libertad al legislador para elegir el objeto tributario, con tal de que respete los principios de proporcionalidad, equidad y destino.”

De lo anterior se advierte que, para la SCJN, el principio constitucional de la proporcionalidad, no se encuentra constreñido a la percepción de ingresos, utilidades o rendimientos, por lo que el legislador podrá establecer otros objetos del tributo –como el consumo en el caso del IVA- siempre y cuando observe a cabalidad los citados principios constitucionales en su conjunto.

“Época: Novena Época

Registro: 184291

Instancia: Pleno

Tipo de Tesis: Jurisprudencia

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo XVII, Mayo de 2003

Materia(s): Administrativa

Tesis: P./J. 10/2003

Página: 144

PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES.

El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal establece el principio de proporcionalidad de los tributos. Éste radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera

que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. Para que un gravamen sea proporcional debe existir congruencia entre el mismo y la capacidad contributiva de los causantes; entendida ésta como la potencialidad real de contribuir al gasto público que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto en el tributo de que se trate, tomando en consideración que todos los supuestos de las contribuciones tienen una naturaleza económica en la forma de una situación o de un movimiento de riqueza y las consecuencias tributarias son medidas en función de esa riqueza. La capacidad contributiva se vincula con la persona que tiene que soportar la carga del tributo, o sea, aquella que finalmente, según las diversas características de cada contribución, ve disminuido su patrimonio al pagar una cantidad específica por concepto de esos gravámenes, sea en su calidad de sujeto pasivo o como destinatario de los mismos. De ahí que, para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, en la medida en que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción.”

En esta jurisprudencia, la SCJN establece de una manera más puntual y precisa los elementos que se deben de observar para distribuir justa y adecuadamente la carga de las contribuciones, situación que fortalece su análisis conceptual.

De las anteriores jurisprudencias relativas al principio de proporcionalidad, se advierte que su regulación jurisdiccional es de naturaleza similar a los principios doctrinales, facilitándose por ende su análisis y aplicación.

Respecto del principio de equidad, la SCJN ha establecido los siguientes criterios en las jurisprudencias que a continuación se transcriben:

“Época: Octava Época

Registro: 207061

Instancia: Tercera Sala

Tipo de Tesis: Jurisprudencia

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo VII, Febrero de 1991

Materia(s): Administrativa

Tesis: 3a./J. 4/91

Página: 60

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.”

En esta jurisprudencia, la corte estableció que los principios de proporcionalidad y equidad, a pesar de que en su redacción en el artículo constitucional en cita se encuentran unidos por la “y”, no deben de ser considerados como uno solo, ya que ambos vocablos entrañan conceptos diferentes, y como tal deberán de ser aplicados.

“Época: Novena Época

Registro: 192290

Instancia: Pleno

Tipo de Tesis: Jurisprudencia

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo XI, Marzo de 2000

Materia(s): Constitucional, Administrativa

Tesis: P./J. 24/2000

Página: 35

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

De una revisión a las diversas tesis sustentadas por esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, en torno al principio de equidad tributaria previsto por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, necesariamente se llega a 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.”

En esta jurisprudencia, la corte puntualiza aún más los considerandos a seguir para que este principio constitucional sea cumplido, esto es, que se incorporen en las leyes tributarias los parámetros objetivos que apoyen el porqué de un trato diferenciado.

“Época: Décima Época

Registro: 2011887

Instancia: Segunda Sala

Tipo de Tesis: Jurisprudencia

Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación

Libro 31, Junio de 2016, Tomo II

Materia(s): Constitucional

Tesis: 2a./J. 64/2016 (10a.)

Página: 791

PRINCIPIO GENERAL DE IGUALDAD. SU CONTENIDO Y ALCANCE.

El principio de igualdad tiene un carácter complejo al subyacer a toda la estructura constitucional y se encuentra positivizado en múltiples preceptos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que constituyen sus aplicaciones concretas, tales como los artículos 1o., primer y último párrafos, 2o., apartado B, 4o., 13, 14, 17, 31, fracción IV, y 123, apartado A, fracción VII. Esto es, los artículos referidos son normas particulares de igualdad que imponen obligaciones o deberes específicos a los poderes públicos en relación con el principio indicado; sin embargo, estos poderes, en particular el legislativo, están vinculados al principio general de igualdad establecido, entre otros, en el artículo 16 constitucional, en tanto que éste prohíbe actuar con exceso de poder o arbitrariamente. Ahora bien, este principio, como límite a la actividad del legislador, no postula la paridad entre todos los individuos, ni implica necesariamente una igualdad material o económica real, sino que exige razonabilidad en la diferencia de trato, como criterio básico para la producción normativa. Así, del referido principio derivan dos normas que vinculan específicamente al legislador ordinario: por un lado, un mandamiento de trato igual en supuestos de hecho equivalentes, salvo que exista un fundamento objetivo y razonable que permita darles uno desigual y, por otro, un mandato de tratamiento desigual, que obliga al legislador a prever diferencias entre supuestos de hecho distintos cuando la propia Constitución las imponga. De esta forma, para que las

diferencias normativas puedan considerarse apegadas al principio de igualdad es indispensable que exista una justificación objetiva y razonable, de acuerdo con estándares y juicios de valor generalmente aceptados, cuya pertinencia debe apreciarse en relación con la finalidad y efectos de la medida considerada, debiendo concurrir una relación de proporcionalidad entre los medios empleados y la finalidad perseguida.”

En esta jurisprudencia, se establece textualmente la similitud entre los vocablos de “igualdad” y “equidad” contenidos en el artículo 31 constitucional, lo cual acarrea por consiguiente que se amplíe la protección de los derechos humanos a los contribuyentes por la correlación existente con los demás artículos constitucionales allí citados. De igual manera, refuerza las consideraciones a seguir para que el legislador pueda establecer objetivamente tratos diferenciados.

Así pues, se colige que tanto doctrinal como jurisdiccionalmente, el principio de equidad es similar en cuanto a su apreciación e implementación.

Respecto del principio de legalidad, la SCJN ha establecido los siguientes criterios en las jurisprudencias que a continuación se transcriben:

“Época: Novena Época

Registro: 174070

Instancia: Pleno

Tipo de Tesis: Jurisprudencia

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo XXIV, Octubre de 2006

Materia(s): Constitucional, Administrativa

Tesis: P./J. 106/2006

Página: 5

LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DE DICHO PRINCIPIO EN RELACIÓN CON EL GRADO DE DEFINICIÓN QUE DEBEN TENER LOS ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DEL IMPUESTO.

El principio de legalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, exige que sea el legislador, y no las autoridades administrativas, quien establezca los elementos constitutivos de las contribuciones, con un grado de claridad y concreción razonable, a fin de que los gobernados tengan certeza sobre la forma en que deben atender sus obligaciones tributarias, máxime que su cumplimiento defectuoso tiende a generar actos de molestia y, en su caso, a la emisión de sanciones que afectan su esfera jurídica. Por ende, la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, tratándose de la definición de alguno de los componentes del tributo, ha declarado violatorios del principio de legalidad tributaria aquellos conceptos confusos o indeterminables para definir los elementos de los impuestos; de ahí que el legislador no pueda prever fórmulas que representen, prácticamente, la indefinición absoluta de un concepto relevante para el cálculo del tributo, ya que con ellos se dejaría abierta la posibilidad de que sean las autoridades administrativas las que generen la configuración de los tributos y que se produzca el deber de pagar impuestos imprevisibles, o bien que se origine el cobro de impuestos a título particular o que el contribuyente promedio no tenga la certeza de la forma en que debe contribuir al gasto público.”

En esta jurisprudencia, la corte establece con suma claridad los elementos que las leyes tributarias deben de contener con el efecto de evitar confusiones, lagunas o imprecisiones que impidan el que los contribuyentes conozcan anticipadamente la carga tributaria que enfrentarán.

“Época: Décima Época

Registro: 2008302

Instancia: Primera Sala

Tipo de Tesis: Jurisprudencia

Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación

Libro 14, Enero de 2015, Tomo I

Materia(s): Constitucional

Tesis: 1a./J. 2/2015 (10a.)

Página: 618

COMERCIO EXTERIOR. LAS REGLAS EN LA MATERIA PARA 2011, NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA EN LOS TÉRMINOS PREVISTOS POR EL ARTÍCULO 64 DE LA LEY ADUANERA.

El principio citado, contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, exige que sea el legislador y no las autoridades administrativas quienes establezcan los elementos constitutivos de las contribuciones, con un grado de claridad y concreción razonable, a fin de que los destinatarios de la norma tengan certeza sobre la forma en que deben atender sus obligaciones tributarias. Así, ese principio general de legalidad constituye una exigencia conforme a la cual ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previamente previstos y autorizados por una disposición legal. En ese entendido, el artículo 64 de la Ley Aduanera establece que la base gravable del impuesto general de importación es el valor en aduana de las mercancías, salvo los casos en que la ley de la materia establezca otra base gravable. Por su parte, la regla 3.5.1., fracción II, de las Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior para 2011, publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 29 de julio de 2011, sólo señala qué impuestos deben determinarse y pagarse al momento de importar vehículos; sin embargo, para su cálculo remite a las disposiciones legales aplicables. Igualmente, de la lectura de las reglas 3.5.3. a 3.5.7., del ordenamiento en comento, se advierte que éstas no instituyen

propriadamente un elemento constitutivo del impuesto general de importación, como una regla general que derogue las disposiciones legales aplicables, sino que establecen la posibilidad de aplicar un arancel ad valorem como opción para no exhibir el certificado de origen ni el permiso previo de la Secretaría de Economía. De lo anterior deriva que, tanto de la ley, como de las disposiciones complementarias contenidas en las reglas mencionadas, se advierte que éstas únicamente se limitan a realizar una explicación minuciosa de la norma, sin que pueda concluirse que aumentan los requisitos o varían el texto de la ley de la materia, por lo que no violan el principio de legalidad tributaria.”

Esta jurisprudencia, ratifica el contenido conceptual de la anterior, pero incorpora otro principio jurídico el cuál es que las autoridades sólo pueden hacer lo que la Ley les permita.

Este principio de legalidad, al igual que los anteriores, siguen una similitud conceptual tanto doctrinal como jurisdiccionalmente, y esto ante la evolución normativa que han sufrido las normas tributarias por los considerandos externados en los apartados anteriores de este capítulo, coincidencia que resulta en extremo beneficiosa para el análisis e investigación aquí realizada.

2.2 Investigaciones Previas Aplicables.

Conforme se revisó en la sección 2.1 anterior, del material recabado y analizado, se contiene suficiente información respecto de cómo se crearon, evolucionaron, se incorporaron en el sistema jurídico mexicano, y como se interpretan, aplican y protegen los Principios Tributarios analizados.

No obstante, y en concordancia con los objetivos de esta investigación, se considera prudente y necesario el revisar de igual manera lo que otros investigadores han definido respecto de los tres principios constitucionales que constituyen el parámetro de evaluación de esta investigación, principios que son: Legalidad, Proporcionalidad y Equidad.

Por lo anterior, se analizarán a continuación extractos obtenidos de tesis de Maestría y Doctorado que en mayor o menor medida incorporan en su desarrollo definiciones conceptuales y doctrinales respecto de los principios tributarios citados.

2.2.1 Principio de Legalidad.

Para el Doctorante Ignacio Bello Morales (2003), el principio de legalidad se materializa de la forma siguiente:

“Respecto al principio de legalidad, según la clásica máxima “Nullum Tributum Sine Lege”, es necesario el dictado de una Ley para que nazca la obligación tributaria. Al respecto, debe tratarse de una Ley formal, es decir, una ley dictada por el Congreso, siguiendo los procedimientos respectivos; una simple ley material, no formal, como decretos circulares, no tienen el carácter de ley en materia tributaria.”

El Doctorante Fernando Hernández Guijarro (2014), menciona lo siguiente respecto del Principio de Legalidad:

“La reserva de Ley tributaria es una limitación constitucional al poder normativo del Ejecutivo y también un mandato al Poder Legislativo, es decir, la reserva de Ley opera en la fase de producción de normas por los Poderes Públicos. Sin embargo, el principio de legalidad despliega sus efectos jurídicos sobre la actividad misma de la Administración. Para la mayoría de los autores, y citando a BELADIEZ ROJO, "del principio de legalidad deriva la exigencia de que la Administración no puede realizar ninguna actividad si no existe norma previa que específicamente la habilite para ello", si bien algunos indican que dicha norma requiere de rango de Ley y otros se refieren a norma jurídica o bloque de legalidad”

2.2.2 Principio de Proporcionalidad.

Para el Doctorante Ignacio Bello Morales (2003), el principio de proporcionalidad se materializa de la forma siguiente:

“La proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente, conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto, no solo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio reflejado y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos.”

Para la Maestrante Daniela Meléndez López (2015), el Principio de Proporcionalidad se conforma de los elementos siguientes:

“Principio de proporcionalidad.- en cuanto que se considera que cada individuo debe de contribuir con la obligación con el sostenimiento del gasto público, solo en la medida en que la carga tributaria sea acorde con su capacidad económica.

Principio de capacidad contributiva.- nace en virtud del apego a los principios de proporcionalidad y equidad jurídica, en razón de establecer cuotas, tasas o tarifas progresivas que graven a los contribuyentes en función de su capacidad económica. Y otorgar un tratamiento igualitario a todos los contribuyentes de un mismo crédito fiscal en aspectos de la relación tributaria.”

2.2.3 Principio de Equidad.

Para el Doctorante Ignacio Bello Morales (2003), el principio de equidad se conceptualiza de la forma siguiente:

“El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben de guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.”

Para la Doctorante Cristina Pauner Chulvi (2015), el Principio de Equidad se resume de la forma siguiente:

“El Principio de Igualdad en la distribución de la carga tributaria supone que el reparto de los tributos se haga tratando por igual a los ciudadanos. Como esta igualdad nunca podrá ser una igualdad aritmética es necesario encontrar el criterio que permita clasificar las diferentes situaciones en

que los individuos pueden encontrarse frente al tributo y adecuar el gravamen a cada una de esas situaciones. De esta forma, la verdadera igualdad exige el tratamiento desigual de situaciones desiguales.”

2.3 Exposición de Motivos para la Incorporación del Párrafo Segundo del Artículo 140 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Después de la recopilación y análisis efectuado en los anteriores apartados de este Capítulo, respecto de los principios tributarios en sus aspectos históricos, evolutivos, doctrinales, jurisprudenciales y académicos, se obtiene una claridad respecto de la conceptualización y materialización de los principios tributarios de legalidad, proporcionalidad y equidad.

Con el propósito de elevar el nivel de análisis presentado, se toma en referencia los argumentos que desde el punto de vista del Poder Ejecutivo motivaron la incorporación del segundo párrafo al Artículo 140 de la LISR, situación que en la exposición de motivos se describe.

Lo siguiente es lo que la Presidencia de la República (2013) argumenta a favor de la incorporación de la norma aquí investigada:

“La Ley del ISR vigente regula el tratamiento fiscal aplicable a la distribución de los dividendos o utilidades. Esta distribución puede provenir de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta (CUFIN) o de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta reinvertida (CUFINRE) o bien de ninguna de las dos cuentas.

Las personas físicas que reciben ingresos por dividendos distribuidos por personas morales residentes en México, los acumulan de forma piramidada a sus demás ingresos y acreditan el impuesto pagado a nivel de la sociedad que distribuye dichos dividendos en su declaración anual del ISR.

A diferencia de México, la mayoría de los países han decidido tener sistemas duales que gravan las utilidades de las empresas y después

gravan la distribución de las mismas. Por lo que se refiere al segundo tributo, éste se puede realizar a nivel de la compañía como es el caso de Chile, o de los accionistas como es el caso de los Estados Unidos de América. En estos países, la suma de las tasas del ISR corporativo y el impuesto sobre dividendos, tomando en cuenta acreditamientos permitidos, provocan tasas efectivas muy superiores a la que actualmente se establece en nuestro país.

Mientras que en México la tasa efectiva es del 30%, la tasa efectiva en Alemania es del 49%, Canadá del 51%, Chile del 40%, Corea del 51%, Dinamarca del 57%, Francia del 64%, Estados Unidos de América del 58%, España del 49%, Japón 43% y Países Bajos 44%. El promedio de tasas efectivas de los países miembros de la OCDE es 42.4%, es decir, 12.4% por encima de la tasa actual efectiva mexicana.¹ En promedio, el nivel de recaudación proveniente de este tipo de ingresos como porcentaje del PIB de algunos países de la Unión Europea, Asia y África es de 0.42%. Los países que registraron un mayor porcentaje fueron: Alemania con 0.52%, Japón con 0.34% y Países Bajos con 0.41%.

La baja tasa efectiva mexicana tiene un impacto en la recaudación en México, ya que no es la adecuada de conformidad con el tamaño de la economía mexicana. Con base en lo anterior, se propone establecer en la nueva Ley del ISR que se somete a consideración de esa Soberanía, el establecimiento de un gravamen a cargo de las empresas calculado por el monto de distribución que realicen a las personas físicas y residentes en el extranjero. La tasa que se propone a esa Soberanía es del 10%, lo cual seguiría estando debajo del promedio de los países miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE).

La finalidad consiste en evitar un aumento en la tasa del ISR empresarial sobre las utilidades que generan cada año las empresas. De esta manera,

se permitirá el diferimiento del monto del impuesto que se hubiera pagado con el aumento de tasa, hasta el momento en que se distribuyen dividendos. Esto incentivará que las empresas reinviertan sus utilidades para fomentar la inversión del sector privado en México en proyectos productivos.

Es importante aclarar que el sujeto de este tributo es la persona moral residente en México que distribuye los dividendos. Asimismo, los establecimientos permanentes de los residentes en el extranjero también estarán sujetos a este mismo impuesto, es decir, no es un impuesto adicional a las sucursales, sino es el mismo impuesto pagado en dos tramos. El pago efectuado tendrá el carácter de definitivo.

Se excluye el monto de los dividendos distribuidos a personas morales residentes en México, para evitar una cadena de impuestos sobre dividendos y para fomentar la reinversión entre empresas mexicanas que se encuentran relacionadas.”

De la lectura de los argumentos vertidos en la anteriormente citada exposición de motivos, se desprende que el argumento central de su planteamiento lo representa la baja recaudación que se genera en el país, situación que se contrasta con otros países más industrializados. Igualmente, se argumenta que por virtud de que el gravamen solamente afectará a las personas físicas, esto traerá un incentivo a que las personas morales reinviertan sus ganancias dando como resultado un incremento en la inversión privada.

En los argumentos aquí analizados, llama la atención la nula mención del efecto por la aplicación del gravamen de forma definitiva, ya que como se ha descrito con amplitud en los capítulos anteriores, la causación definitiva se configura en automático como un costo para el contribuyente, esto es, ese impuesto no podrá ser factorizado en ningún otro cálculo del mismo impuesto, ni como acreditamiento, ni como saldo a favor,

situación que demerita negativamente la percepción del rendimiento obtenido por la inversión efectuada en sociedades mexicanas.

La exposición de motivos no aclara a plenitud el por qué de la propuesta, ya que solamente se cita que se requiere incrementar la recaudación, y se considera que ésta es una buena medida; no obstante, las imprecisiones cometidas lo único que logran es dejar una serie de lagunas respecto de la afectación que dicha norma traerá, motivo por el cual se planteó en esta investigación un análisis constitucional.

2.4 Análisis de opiniones y efectos derivados de la Reforma al Artículo 140 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

En el mundo empresarial, la divulgación efectuada de la propuesta de reforma fiscal para el ejercicio de 2014, así como la exposición de motivos que la soportaba, causó un impacto por lo trascendente de su aplicación.

Por lo anterior, es que se considera importante citar en el presente apartado algunas de las opiniones y comentarios que se divulgaron respecto de la incorporación del segundo párrafo al Artículo 140 de la LISR.

El Maestro Armando Martínez Torres (2013), publicó lo siguiente respecto de este nuevo gravamen:

“Cuando la utilidad o dividendo distribuido por la persona moral es obtenido por una persona física, ésta debe acumular a sus demás ingresos en el ejercicio que los recibe según se establece en el artículo 140 de la LISR, y se establece además una mecánica para su acumulación que incluye el monto distribuido más el ISR, para que el monto del ISR lo pueda acreditar con la constancia que le proporcione la persona moral y no le afecte causando más impuesto, situación que ya venía establecido en la ley del ISR anterior.

Sin embargo con el cambio en la ley del ISR a partir del año 2014, se menciona que las personas físicas estarán sujetas a una retención de un impuesto adicional del 10% el cual se considerara como un pago definitivo.

La decisión de distribuir las utilidades es un derecho de los accionistas y debe ser incluido en las cláusulas del acta constitutiva de la Sociedad,

debe tomarse en cuenta en su distribución lo establecido en el artículo 19 de la Ley General de Sociedades Mercantiles [...]”

Se considera relevante que lo que advertía el Maestro Martínez, y sin olvidar que su publicación fue efectuada antes de la entrada en vigor de la norma aquí investigada, era que se acercaba un nuevo gravamen que pudiera impactar negativamente en las sociedades, así como a sus socios personas físicas, por lo que hacía un llamado para preparar el terreno desde un punto de vista administrativo, para enfrentar sin sobresaltos esta nueva regla.

Para la firma internacional de contabilidad y auditoría Ernest & Young (2013), el siguiente es su evaluación del impacto esperado por la entrada en vigor de la norma aquí investigada:

“Posiblemente uno de los conceptos que sufrió mayores modificaciones, en las reformas fiscales aprobadas por el H. Congreso de la Unión, es el relacionado con la distribución de dividendos y utilidades que realizan las personas morales residentes en México.

De manera totalmente independiente al esquema de CUFIN al que estamos acostumbrados, se establece una nueva obligación, para las personas morales, de hacer una retención del 10% cuando distribuyan dividendos o utilidades a sus accionistas, personas físicas o residentes en el extranjero.

Para las personas físicas, este impuesto adicional del 10% sobre el monto de las utilidades o dividendos recibidos, se constituye en un pago definitivo que no podría, en principio, ser acreditado contra el impuesto a pagar que le corresponda por la percepción de estos dividendos o utilidades.

Como ya viene siendo aplicable desde hace algunos años, las personas físicas residentes en México, deberán acumular a sus demás ingresos los dividendos o utilidades percibidos de personas morales residentes en México, pudiendo acreditar los impuestos pagados por las personas morales que los distribuyeron, considerando para tales efectos la tasa aplicable a dichas personas morales del 30%.

No obstante lo anterior, la nueva tasa máxima que grava a las personas físicas es de hasta el 35%, siendo mayor a la tasa aplicable a las personas morales, que como quedó apuntado es solamente de un 30%. Conforme a lo anterior, es claro que se puede generar un impuesto adicional a pagar, en la medida en que la tasa efectiva de la persona física se encuentre por encima del 30%.

Cabe resaltar que contra el impuesto a pagar no será acreditable el ISR retenido por la persona moral del 10%, siendo consecuentemente el gravamen total al que se encuentra sujeto la utilidad que fue distribuida a la persona física de hasta un 42% (35% de tasa máxima más el 10% de dividendo sobre el 70% de la utilidad distribuida por la empresa).”

Esta publicación, y al igual que la anterior, pretendía alertar sobre los efectos negativos que pudieran presentarse por la entrada en vigor de la norma aquí investigada, y a diferencia de la anterior, efectuaron un cálculo numérico respecto de la afectación económica que se generaría, esto es, una tasa efectiva de 42%, lo cual conforme se revisó con anterioridad, es un impacto directo al principio de proporcionalidad.

Para el Maestro Luís Ignacio Sánchez Gutiérrez (2014), los efectos son los siguientes:

“En la nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR), vigente a partir del 1º de enero del presente año, se incorporó un nuevo gravamen sobre la distribución de utilidades.

Dicho impuesto quedó regulado en los Arts. 140 y 164 de la LISR, siendo aplicable el primero de estos cuando el pago se realiza a personas físicas residentes en México y el segundo para el caso de pagos de dividendos a residentes en el extranjero.

El impuesto, en ambos casos, se determina aplicando la tasa de 10% sobre el dividendo pagado.

El gravamen debe ser retenido por la empresa que lleva a cabo el pago del dividendo y tiene el carácter de pago definitivo.

Cabe señalar que este nuevo impuesto no se aplica en caso de que las utilidades sean repartidas a otra persona moral residente en México.

Ahora bien, con este nuevo gravamen, en el caso de las personas físicas residentes en nuestro país, su tasa real por Impuesto Sobre la Renta (ISR) puede llegar a 42%.

Como puede observarse, la tasa real de 42% se deriva del efecto de este nuevo gravamen, así como del incremento en la tasa máxima de la tarifa de personas físicas que es mayor en cinco puntos porcentuales de la que resulta aplicable a las personas morales para determinar el impuesto a nivel corporativo.

Con este nuevo gravamen, se rompe con un concepto que en los últimos años se venía contemplando en la LISR, en el sentido de que las utilidades generadas por medio de personas morales solo se gravarían una vez, ya fuera al ser generadas o bien al ser distribuidas.

Por otra parte, este impuesto provoca un esquema inequitativo, ya que las personas físicas que llevan a cabo actividades empresariales no están

sujetas al pago del mismo, aunque este es un tema que no será de fácil aceptación para nuestro máximo tribunal, considerando los criterios que ha venido sosteniendo en otros casos similares.

Además, al estar establecido que se aplique la misma tasa de 10% a cualquier dividendo sin importar su monto, aunado a que se trata de un pago definitivo que, por lo tanto, implica que no se tomen en cuenta para su determinación el resto de ingresos de la persona física que lo causa, el gravamen no respeta el principio de proporcionalidad que, conforme a nuestra Constitución debe aplicarse al establecer cualquier impuesto. Sin embargo, en este punto tampoco será fácil que así sea percibido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación.”

Este análisis, y en concordancia con los anteriores, detecta la afectación económica, y además asegura las afectaciones jurídicas a los principios de proporcionalidad y equidad; no obstante, por no estar soportadas esas aseveraciones en una investigación científica realizada con una metodología definida, es que se toman como una opinión profesional solamente, pero abona positivamente a los objetivos de esta investigación.

CAPÍTULO II METODOLOGÍA.

En el presente Capítulo se presenta de manera detallada la forma, parámetros, procedimiento y desarrollo de esta investigación, con el objeto de que el lector cuente con una visión más completa de los elementos considerados en la misma, y los cuales soportan las consideraciones y aseveraciones aquí externadas.

El procedimiento metodológico es fundamental en toda labor de investigación, ya que, mediante determinados parámetros y desarrollo, la labor de investigación se desarrollará de una manera ordenada y sistemática, resultando por ende en una verdadera investigación científica, lo que le otorga una validez superior respecto de una que no esté desarrollada a cabo de esa manera (Hernández et al, 2010).

A lo largo de la historia, numerosos autores han contribuido con ideas, experiencias y avances conceptuales respecto de cómo se debe de llevar a cabo una investigación. A estas alturas, y aprovechando los enormes desarrollos tecnológicos es sumamente fácil acceder a materiales que ilustran y exponen como hacerlo.

La *investigación científica* se concibe como un conjunto de procesos sistemáticos y empíricos que se aplican al estudio de un fenómeno; es dinámica, cambiante y evolutiva. Se puede manifestar de tres formas: cuantitativa, cualitativa y mixta. Esta última implica combinar las dos primeras. Cada una es importante, valiosa y respetable por igual (Hernández et al., 2010).

El presente trabajo de investigación es desarrollado de manera científica, bajo los parámetros que se describen en los siguientes apartados.

3.1 Tipo de Investigación.

Conforme se detalló en la introducción de esta investigación, el planteamiento del problema se centra en base a la siguiente pregunta: ¿Es constitucional la obligación establecida en el segundo párrafo del artículo 140 de la LISR?

La obligación establecida en la norma de referencia, fue incorporada durante la reforma fiscal de 2014 en México, y el texto de ese párrafo dice lo siguiente:

“Artículo 140. [...]

No obstante, lo dispuesto en el párrafo anterior, las personas físicas estarán sujetas a una tasa adicional del 10% sobre los dividendos o utilidades distribuidos por las personas morales residentes en México. Estas últimas, estarán obligadas a retener el impuesto cuando distribuyan dichos dividendos o utilidades, y lo enterarán conjuntamente con el pago provisional del periodo que corresponda. El pago realizado conforme a este párrafo será definitivo.”

[...]

La premisa se estableció de la manera que ese párrafo no cumple con los principios constitucionales de los impuestos contenidos en el Artículo 31, Fracción IV de la CPEUM.

Los objetivos planteados son:

Objetivo General:

Evaluar desde un método cualitativo la constitucionalidad del contenido del segundo párrafo del artículo 140 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, bajo los principios que protegen a los gobernados en contra de las Leyes Fiscales, establecidos en la Fracción

IV, del Artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, para concluir si la disposición en comento es violatoria de los citados principios.

Objetivos Específicos:

- a) Establecer si el segundo párrafo del artículo 140 de la LISR violenta el principio tributario constitucional de Legalidad.
- b) Establecer si el segundo párrafo del artículo 140 de la LISR violenta el principio tributario constitucional de Proporcionalidad.
- c) Establecer si el segundo párrafo del artículo 140 de la LISR violenta el principio tributario constitucional de Equidad.

Respecto de la importancia del estudio, éste se considera de utilidad para los siguientes interesados: i) Grupos y cámaras empresariales; ii) Autoridades Gubernamentales; iii) Congreso de la Unión; iv) Autoridades Jurisdiccionales; v) Colegios de profesionistas, asesores y consultores; vi) Universidades, estudiantes y demás interesados.

Respecto de la delimitación de estudio, ésta se realizó en un área geográfica circunscrita a la Ciudad de Ensenada, B.C., México, y por virtud de que la norma investigada es de aplicación nacional, no se tiene un acceso a obtener una muestra representativa de actores económicos que pudieran proveer mayores elementos cuantitativos. Igualmente, la norma investigada es de reciente incorporación en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, por lo que no existe doctrina, tesis jurisprudenciales, o cualquier otro tipo de criterio que en específico aborde el mismo, por lo que se utilizan otras fuentes que por analogía resultan aplicables.

Por lo anteriormente expuesto, esta investigación se conduce mediante la implementación de un método cualitativo, ya que este permite concluir en un determinado resultado, en profundizar en los datos estudiados e interpretarlos, y permite flexibilidad en el desarrollo del tema de investigación (Hernández et al., 2010).

A este respecto, Hernández, Fernández y Baptista (2010) establecen lo siguiente, en su obra intitulada "Metodología de la Investigación":

“El enfoque cualitativo se selecciona cuando se busca comprender la perspectiva de los participantes (individuos o grupos pequeños de personas a los que se investigará) acerca de los fenómenos que los rodean, profundizar en sus experiencias, perspectivas, opiniones y significados, es decir, la forma en que los participantes perciben subjetivamente su realidad. También es recomendable seleccionar el enfoque cualitativo cuando el tema del estudio ha sido poco explorado, o no se ha hecho investigación al respecto en algún grupo social específico. El proceso cualitativo inicia con la idea de investigación.”

Una vez que se determina lo anterior, se delimita adecuadamente el desarrollo y alcances de esta investigación, la cual se realiza en base a lo descrito en el apartado siguiente.

3.2 Procedimiento de Investigación.

La investigación cualitativa se basa, ante todo, en el proceso mismo de recolección y análisis. Recordemos que es interpretativa, ya que el investigador hace su propia descripción y valoración de los datos (Hernández et al., 2010).

Por lo anterior, la recolección de datos se centra exclusivamente en la obtención de bibliografía adecuada y suficiente que permita el establecer conclusiones acertadas respecto del tema investigado, por lo que el diseño es de teoría fundamentada.

El planteamiento básico del diseño de la teoría fundamentada es que las proposiciones teóricas surgen de los datos obtenidos en la investigación, más que de los estudios previos. Es el procedimiento el que genera el entendimiento de un fenómeno (Hernández et al., 2010).

A este respecto, Sergio Gomez Bastar (2012) establece lo siguiente en su obra intitulada “Metodología de la Investigación”:

“Como sabemos, al realizar una investigación, podemos extender o ampliar nuestros conocimientos; de hecho, también profundizamos en ciertos conceptos y teorías que fundamentan aún más nuestros argumentos personales y profesionales. En este sentido, una investigación se caracteriza por poseer ciertas dimensiones, las cuales son:

[...]

Por profundidad:

Es la investigación que se realiza cuando el objetivo consiste principalmente en examinar un tema poco estudiado, y se desea, como su nombre lo indica, profundizar en sus propiedades, aspectos, elementos, características y rasgos propios del fenómeno de estudio.

[...]

En el desarrollo de esta investigación, se utiliza el Método Inductivo, el cual cuenta con la característica de utilizar el razonamiento para obtener conclusiones generales.

En esta investigación, el método inductivo consiste en el estudio individual, razonado y estructurado de la obligación incorporada en el segundo párrafo del Artículo 140 de la LISR.

A este respecto, Sergio Gomez Bastar (2012) comenta:

“Método inductivo

El método inductivo, es un procedimiento que va de lo individual a lo general, además de ser un procedimiento de sistematización que, a partir de resultados particulares, intenta encontrar posibles relaciones generales que la fundamenten. De manera específica, “es el razonamiento que partiendo de casos particulares se eleva a conocimientos generales; o, también, razonamiento mediante el cual pasamos del conocimiento de un determinado grado de generalización a un nuevo conocimiento de mayor grado de generalización que el anterior.”

También se estructura un Método Deductivo, el cual parte del razonamiento que se hace del estudio de las leyes, principios doctrinales y precedentes jurisprudenciales aplicables al caso de estudio.

La aplicación de este método en esta investigación, consiste en el estudio de los principios constitucionales de las contribuciones, establecidos en el Artículo 31, Fracción IV de la CPEUM, partiendo de sus orígenes históricos, su concepción doctrinal, y su regulación y conceptualización jurisdiccional; con esto, se obtienen conclusiones partiendo de lo general, y se focalizan en lo particular.

Sobre este método, Sergio Gomez Bastar (2012) comenta:

“Método deductivo

Este método, a diferencia del inductivo, es el procedimiento racional que va de lo general a lo particular. Posee la característica de que las conclusiones de la deducción son verdaderas, si las premisas de las que se originan también lo son. Por lo tanto, todo pensamiento deductivo nos conduce de lo general a lo particular. [...]”

También se implementa un Método Analítico, el cual consiste en la individualización de las partes de un todo, con el objeto de estudiarlas separadamente, y así, mediante esta fragmentación en sus principios constitutivos, se logra un entendimiento más amplio y completo.

Sobre este método, Sergio Gomez Bastar (2012) comenta:

“Método analítico

Este método “consiste en la extracción de las partes de un todo, con el objeto de estudiarlas y examinarlas por separado, para ver, por ejemplo, las relaciones entre éstas”, es decir, es un método de investigación, que consiste en descomponer el todo en sus partes, con el único fin de observar la naturaleza y los efectos del fenómeno. Sin duda, este método puede explicar y comprender mejor el fenómeno de estudio, además de establecer nuevas teorías.”

También se establece un método sintético, el cual consiste en reunir las partes o elementos para analizarlos, como un todo, su naturaleza y comportamiento, logrando con esto la identificación de las características del fenómeno estudiado.

A este respecto, Sergio Gomez Bastar (2012) comenta:

“Método sintético

Su principal objetivo es lograr una síntesis de lo investigado; por lo tanto, posee un carácter progresivo, intenta formular una teoría para unificar los diversos elementos del fenómeno estudiado; a su vez, el método sintético es un proceso de razonamiento que reconstruye un todo, considerando lo realizado en el método analítico. Sin duda, este método permite comprender la esencia y la naturaleza del fenómeno estudiado.”

Basados en esta metodología se pretende el establecer un estudio sistemático, estructurado y ordenado; de la recopilación, análisis y estudio del marco teórico obtenido, se concluye con un grado razonable de exactitud con material de convicción suficiente que conteste acertadamente la pregunta de investigación en sus tres vertientes establecidas en los objetivos de la misma.

CAPÍTULO III

DESCRIPCIÓN E INTERPRETACIÓN DE LOS RESULTADOS

En este Capítulo se presentan los resultados obtenidos a partir de la información recabada, y se lleva a cabo una interpretación de los mismos conforme a la premisa y los objetivos planteados en esta investigación, la misma se realizó evaluando el cumplimiento de los principios constitucionales de Legalidad, Proporcionalidad y Equidad respecto de la sobretasa de ISR al pago de dividendos a personas físicas.

Derivado de la recolección del amplio material que en el Capítulo I de esta investigación se ha incorporado respecto de los Principios Tributarios, se aplicaron consistentemente los procedimientos inductivo, deductivo, analítico y sintético, obteniéndose los resultados siguientes, los cuáles, para efectos de una mayor claridad y sencillez, serán mostrados por separado en sus respectivas secciones.

4.1 Principio de Legalidad.

La Premisa de la presente investigación se estableció en el sentido de que el impuesto adicional a los dividendos percibidos por las personas físicas en México, obligación establecida en el segundo párrafo del Artículo 140 de la LISR, no cumple a cabalidad con los principios constitucionales de proporcionalidad y equidad.

No obstante, y por considerarse como una buena práctica, dentro de los Objetivos Específicos se incorporó la evaluación conforme al Principio de Legalidad.

Conforme se documentó en el Capítulo I de esta investigación, el principio de legalidad es conceptualizado doctrinalmente de la forma siguiente:

El principio de legalidad tributaria puede enunciarse mediante el aforismo, adoptado por analogía del derecho penal, “*nullum tributum sine lege*” “No hay tributo sin Ley” (Sergio Francisco de la Garza, 2006).

Brillante manera de sintetizar este principio por parte del Maestro Sergio Francisco de la Garza (2006) ya que, en efecto, si la obligación tributaria no está debidamente establecida en una Ley emanada conforme a los procedimientos constitucionales, sencillamente y en términos enteramente jurídicos, no existe tributo alguno.

Se exige también para la validez de la contribución que sea en la misma Ley en donde se indiquen con claridad absoluta, los caracteres esenciales del impuesto, la forma, contenido y alcance de la contribución, de tal manera, que el gobernado conozca plenamente el valor de su obligación de contribuir y no se deje a la autoridad exactora la libertad de fijar discrecionalmente el tributo (José Moisés Vergara Tejada, 2004).

Para el Maestro José Moisés Vergara Tejada (2004), no basta solamente con que exista una Ley que imponga el tributo, sino que, adicional a esto, dentro de la misma Ley se deben de establecer con suma claridad los elementos esenciales del tributo, tales como: el objeto, el sujeto, la base gravable, la tasa cuota o tarifa, y la época de pago ya que, en caso de omisión, la autoridad exactora podría fijar arbitrariamente ese elemento en perjuicio del particular.

La SCJN por su parte, ha establecido en la tesis de Jurisprudencia con registro 174070, en la novena época, lo que en su parte medular se transcribe a continuación:

“El principio de legalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, exige que sea el legislador, y no las autoridades administrativas, quien establezca los elementos constitutivos de las contribuciones, con un grado de claridad y concreción razonable, a fin de que los gobernados tengan certeza sobre la forma en que deben atender sus obligaciones tributarias, [...]”

El Doctorante Fernando Hernández Guijarro (2014), menciona lo siguiente respecto del Principio de Legalidad:

“La reserva de Ley tributaria es una limitación constitucional al poder normativo del Ejecutivo y también un mandato al Poder Legislativo, es decir, la reserva de Ley opera en la fase de producción de normas por los Poderes Públicos. Sin embargo, el principio de legalidad despliega sus efectos jurídicos sobre la actividad misma de la Administración. Para la mayoría de los autores, y citando a BELADIEZ ROJO, "del principio de legalidad deriva la exigencia de que la Administración no puede realizar ninguna actividad si no existe norma previa que específicamente la habilite para ello", si bien algunos indican que dicha norma requiere de rango de Ley y otros se refieren a norma jurídica o bloque de legalidad”

Con esto, el Doctorante Fernando Hernández Guijarro (2014), en su investigación previa, hace una síntesis en extremo completa respecto de lo que el principio de legalidad debe de contener para su existencia material en el orden jurídico, y menciona a diferencia de los autores anteriores, un elemento adicional: el cuál es la formación de la Ley mediante el debido proceso legislativo.

Afortunada coincidencia entre la concepción doctrinal, los criterios jurisprudenciales emanados de la SCJN, y la investigación previa citada, coincidencia que facilita el análisis, interpretación y los resultados posteriores.

El Principio de Legalidad es en esencia la garantía que la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos ha incorporado como una protección contra un abuso del poder tributario de los gobernantes, y se refiere a que toda contribución debe de estar establecida en una Ley, que conforme a los parámetros y procedimientos establecidos en la norma suprema, debe de haber seguido el debido proceso de formación de leyes, e incorporar en su texto de una manera clara y precisa todos los elementos que concurran en la determinación de la obligación tributaria, tales como: el objeto de la obligación, el sujeto, la base gravable, la época de pago, etc.

A este respecto, la concepción y alcance del principio de legalidad están sumamente claros, por lo que a continuación se le aplicarán a la norma aquí investigada.

El segundo párrafo del Artículo 140 de la LISR, es en efecto parte integrante de una Ley, con lo que se cubre el extremo al que se refería el Maestro Sergio Francisco de la Garza (2006).

La norma aquí investigada, efectivamente se incorporó al cuerpo de la LISR mediante el debido proceso de formación de leyes, situación que quedó sustentada en la exposición de motivos que en su parte medular se transcribió en el apartado 2.3 del Capítulo I de ésta investigación, y como referencia adicional, el C. Presidente de la República presentó esa exposición de motivos, así como la propuesta de reforma, ante la H. Cámara de Diputados, convirtiéndose ésta por ende, en la Cámara de Origen, situaciones todas que coinciden plenamente con las formalidades y procedimientos establecidos en la CPEUM para la formación de Leyes Tributarias. Con esto, queda claro que la norma aquí investigada es legal en cuanto a su debida formación e incorporación en la LISR, y de igual manera se cubren los extremos que el Doctorante Fernando Hernández Guijarro (2014) cita en su obra.

De igual forma, dentro de la LISR se establecen los debidos elementos esenciales del tributo, situación que le permite a cualquier particular que se sitúe en la hipótesis de hecho y derecho establecida en la norma aquí investigada, la determinación precisa de su obligación tributaria, por lo que en la especie ninguno de esos elementos quedó al arbitrio de la autoridad, o de manera imprecisa o confusa, con lo que quedan cubiertos los extremos que el Maestro José Moisés Vergara Tejada (2004) y la SCJN han establecido en sus respectivas obras.

Como resultado de los considerandos anteriores de éste apartado, se demuestra que la norma investigada emanó correctamente de un proceso de formación de leyes, acorde a los parámetros constitucionales aplicables; y dentro de la Ley especial se contienen los elementos esenciales del tributo, esto es, los hechos imponibles, los sujetos pasivos

de la obligación tributaria que va a nacer, así como el objeto y la cantidad de la prestación; por lo que en la especie esos elementos no quedaron al arbitrio o discreción de la autoridad administrativa.

4.2 Principio de Proporcionalidad.

De conformidad con la Premisa de esta investigación, así como del segundo Objetivo Específico, se planteó que la norma aquí investigada no cumple con el principio tributario de proporcionalidad.

Conforme se documentó en el Capítulo I de esta investigación, el principio de proporcionalidad es conceptualizado de la forma siguiente:

El Maestro Sergio Francisco de la Garza (2006), comenta lo siguiente:

“Consideramos que la exigencia de proporcionalidad y de equidad que establece la fracción IV del artículo 31 constitucional es una de justicia tributaria y que en esta materia impera justicia llamada distributiva, la cual tiene por objeto directo los bienes comunes que hay que repartir y por indirecto solamente las cargas, entre ellas los tributos. En la distribución de las cargas, la justicia distributiva exige tratar a los iguales como iguales y a los desiguales como desiguales. Tal postulado no puede cumplirse si no es tomando en cuenta las distintas capacidades contributivas de los ciudadanos. 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.”

Como se muestra, para el Maestro Sergio Francisco de la Garza (2006), la proporcionalidad va de la mano de la capacidad contributiva del particular, esto es, que

se haya generado una riqueza, y de ésta, una parte razonable debe de ser cubierta al Estado.

Para la SCJN, en su tesis de jurisprudencia con número de registro 205939, de la octava época, la proporcionalidad es:

“El principio de proporcionalidad consiste en que cada causante contribuya a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, aportando una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, y añade que ese objetivo se cumple fijando tasas progresivas. [...]”

Este criterio claramente especifica que la contribución debe de ser una parte justa y adecuada de la riqueza generada.

De igual manera, la SCJN ha establecido en la tesis de jurisprudencia con número de registro 184291, de la novena época, lo siguiente:

“Para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, en la medida en que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción. [...]”

Este criterio, incorpora el elemento de la distinción que se puede dar entre los causantes derivado de su respectiva capacidad contributiva, constituyendo este elemento lo que determinará un mayor o menor crédito fiscal.

Para el Doctorante Ignacio Bello Morales (2003), el principio de proporcionalidad se materializa de la forma siguiente:

“La proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente, conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto, no solo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio reflejado y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos.”

Como se percibe, existe una coincidencia entre los conceptos doctrinales, las tesis jurisprudenciales, y la investigación previa aquí citada, situación que facilita enormemente la interpretación y resultados posteriores.

Podemos concluir que el Principio de Proporcionalidad, es en esencia el parámetro de la parte razonable que de la riqueza creada (capacidad contributiva) va a ser cubierta como contraprestación al Estado mediante la contribución debida.

Una vez aprobada e incorporada a la Ley la norma aquí investigada, provocó el comentario siguiente de parte del Maestro Luís Ignacio Sánchez Gutiérrez (2014):

“Además, al estar establecido que se aplique la misma tasa de 10% a cualquier dividendo sin importar su monto, aunado a que se trata de un pago definitivo que, por lo tanto, implica que no se tomen en cuenta para su determinación el resto de ingresos de la persona física que lo causa, el gravamen no respeta el principio de proporcionalidad que, conforme a nuestra Constitución debe aplicarse al establecer cualquier impuesto. Sin embargo, en este punto tampoco será fácil que así sea percibido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación.”

En efecto, de acuerdo con el Maestro Luís Ignacio Sánchez Gutiérrez (2014), ya que la norma aquí investigada, al establecer como pago definitivo ese gravamen, esto ocasiona que en automático se constituya como un costo para el particular, con independencia del ISR que se pudiera causar por la realización de otras actividades gravadas.

La LISR contiene en su estructura, una serie de conceptos y actividades que bajo la apreciación de esa Ley se configuran como la creación de riqueza o capacidad contributiva, y con independencia de las retenciones y pagos provisionales que se pudieran generar, la aplicación del principio de proporcionalidad se establece en el ejercicio de la declaración anual, ya que allí, cada particular en lo individual deberá de acumular todos los ingresos percibidos por cualquier tipo de actividad, y al acumularse se determina la capacidad contributiva real de cada uno, aplicándose la tarifa del impuesto en el caso de las personas físicas, y la tasa única de impuesto en el caso de las personas morales.

La norma aquí investigada, por virtud de establecer ese gravamen como pago definitivo, evita que ese impuesto pueda ser acreditado contra el que se cause en el ejercicio de la declaración anual, por lo que si el dividendo percibido más la suma de los demás ingresos, en su caso, ocasionará que al ISR determinado no se le podrá acreditar el 10% retenido, situación que lesiona indiscriminadamente la capacidad contributiva de ellos, como consecuencia de que tributarán un 10% de tasa efectiva más alta que el resto de los contribuyentes.

A manera de ejemplificar esta discriminación, considérese un grupo de particulares, todos personas físicas, en el que todos tienen ingresos en monto similar pero bajo actividades diferentes, y solamente uno de ellos su ingreso fue exclusivamente por la percepción de dividendos; al momento de llevar los datos de todos ellos a la declaración anual, resultará que el ISR causado será el mismo, y esto por virtud de que los ingresos son por montos similares; sin embargo, en el caso del particular que percibió los dividendos, el 10% que se le retuvo no lo podrá restar del ISR determinado en la declaración anual, por lo que ese 10% se le convirtió en un costo fiscal adicional.

Por lo anterior, se demuestra que la norma investigada al establecer una sobretasa de impuesto como un pago definitivo, acarrea que este impuesto no pueda ser compensado o acreditado contra el mismo u otros impuestos, situación que lesiona indiscriminadamente la percepción de riqueza sin ninguna causa objetiva; es decir, la

tasa efectiva de impuesto para estos individuos será proporcionalmente mayor, comparada contra otros agentes económicos que generen riqueza comparable, situación que va en detrimento del principio de proporcionalidad que estas normas deben de guardar.

4.3 Principio de Equidad.

De conformidad con la Premisa de esta investigación, así como del tercer Objetivo Específico, se planteó que la norma aquí investigada no cumple con el principio tributario de equidad.

Conforme se documentó en el Capítulo I, el principio de equidad es conceptualizado de la forma siguiente:

Para la SCJN (2003) en su obra “Las Garantías de Igualdad”, la equidad se conceptualiza:

“La equidad tributaria se erige como baluarte de la igualdad real de las personas, es decir, la igualdad jurídica. Habrá equidad en el pago de impuestos cuando el legislador reconozca desigualdades que surgen de situaciones de hecho en que se encuentren los gobernados. La situación que algunos de éstos guardan les impide pagar impuestos de la manera en que lo podrían hacer otros”

La SCJN establece que la equidad es un alcance de la igualdad, y cuando existan tratos diferenciados, éstos deberán de ser como consecuencia de situaciones objetivas que impida ese trato igualitario, situaciones todas que deberán de estar perfectamente consideradas en la Ley especial.

De igual forma, para la SCJN en su tesis jurisprudencial con número de registro 192290, de la novena época, la equidad se constituye de la forma siguiente:

“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.”

Con esto, se perfeccionan las consideraciones bajo las cuales se deberán de presentar las diferencias entre los grupos de contribuyentes.

Para la Doctorante Cristina Pauner Chulvi (2015), el Principio de Equidad se resume de la forma siguiente:

“El Principio de Igualdad en la distribución de la carga tributaria supone que el reparto de los tributos se haga tratando por igual a los ciudadanos. Como esta igualdad nunca podrá ser una igualdad aritmética es necesario encontrar el criterio que permita clasificar las diferentes situaciones en que los individuos pueden encontrarse frente al tributo y adecuar el gravamen a cada una de esas situaciones. De esta forma, la verdadera igualdad exige el tratamiento desigual de situaciones desiguales.”

Conforme con los anteriores criterios, nuevamente se encuentra una positiva similitud entre los conceptos doctrinales, jurisdiccionales e investigaciones previas, coincidencia que facilita la evaluación y los resultados siguientes.

Con independencia de lo anterior, una vez que se aprobó e incorporó la norma aquí investigada en la Ley, para el Maestro Luís Ignacio Sánchez Gutiérrez (2014), el efecto que se causa contra el principio de equidad es el siguiente:

“Por otra parte, este impuesto provoca un esquema inequitativo, ya que las personas físicas que llevan a cabo actividades empresariales no están sujetas al pago del mismo, aunque este es un tema que no será de fácil aceptación para nuestro máximo tribunal, considerando los criterios que ha venido sosteniendo en otros casos similares.”

Por ende, para el Maestro Luís Ignacio Sánchez Gutiérrez (2014), se configura una inequidad entre el tratamiento fiscal para los perceptores de dividendos, y los demás contribuyentes que reciben ingresos a través de actividades productivas, situación con la que se coincide plenamente.

Se puede concluir que el Principio de Equidad, básicamente se establece como una variante del principio de igualdad, y se refiere a que se deben de imponer las contribuciones a los sujetos pasivos de una manera igualitaria cuando no haya una diferencia objetiva entre ellos, y de una manera diferente a otros sujetos pasivos que sí sean objetivamente diferentes.

Del texto de la norma aquí investigada, se desprende que no incorpora en su texto ni en la exposición de motivos, razón o circunstancia alguna para que solamente los perceptores de dividendos personas físicas sean los sujetos de este gravamen, situación que lesiona en su perjuicio la protección constitucional del principio de legalidad.

Otra situación a considerar es que, si la intención es gravar el pago de dividendos, ¿Por qué las personas morales no son sujetas cuando los perciben?, esto de igual manera acentúa la aplicación discriminatoria de la norma.

Por lo anterior, se demuestra que la norma investigada distingue, sin motivo justificado alguno, a personas que frente a la Ley deben de tener la misma condición; esto es, quienes tributan como personas físicas no serán sujetas a esta sobretasa, y quienes tributen a través de entidades colectivas sí, aunque ambos realicen el mismo tipo de actividades; y en el caso del pago de dividendos a otra entidad colectiva, como por ejemplo una controladora, no se causa esta sobretasa; estas situaciones no guardan lógica jurídica alguna en detrimento de la equidad que estas normas deben de guardar.

4.4 Resumen de Resultados.

Conforme se desarrolló en lo individual, cada resultado de los apartados anteriores, en apego a la Premisa que sustenta este trabajo, así como en el orden establecido en los objetivos específicos, se tienen los siguientes resultados.

La premisa de esta investigación se comprueba parcialmente, ya que cómo se observa en los resultados obtenidos, la norma aquí investigada no lesiona el principio de legalidad, pero sí lesiona los principios de proporcionalidad y equidad.

En relación a los objetivos específicos planteados en la Introducción, la respuesta a ellos se constituye de la siguiente manera:

- a) Establecer si el segundo párrafo del artículo 140 de la LISR violenta el principio tributario constitucional de Legalidad. - No se violenta este principio.
- b) Establecer si el segundo párrafo del artículo 140 de la LISR violenta el principio tributario constitucional de Proporcionalidad. - Sí se violenta este principio.
- c) Establecer si el segundo párrafo del artículo 140 de la LISR violenta el principio tributario constitucional de Equidad. - Sí se violenta este principio.

CAPÍTULO IV

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.

Los objetivos de la investigación fueron el evaluar el cumplimiento de la sobretasa de impuesto adicional a los dividendos en México, contra tres principios tributarios, los cuales son: legalidad, proporcionalidad y equidad.

Para lo anterior, se diseñó una metodología cualitativa de carácter explicativo, mediante un diseño de teoría fundamentada, y se realizaron cuatro métodos de investigación, los cuales fueron: inductivo, deductivo, analítico y sintético, para lo cual se recolectó diversa y nutrida información doctrinal y jurisprudencial que aportara valiosos elementos de juicio.

En el Capítulo anterior se realizaron las evaluaciones pertinentes para lograr responder a las aseveraciones hechas en la Premisa de esta investigación, así como el establecer la certeza o no de los objetivos específicos de la misma, cuyos resultados prueban parcialmente la Premisa, y de los tres objetivos específicos, solamente en dos casos se prueba su certeza.

Con estos resultados, es que se obtienen las siguientes:

5.1 Conclusiones Obtenidas.

De los resultados obtenidos, se concluye que la sobretasa de impuesto adicional a los dividendos es:

Respecto del cumplimiento del principio de Legalidad, es constitucional por haber emanado del debido proceso legislativo, e incorporado en la Ley especial los elementos esenciales del impuesto.

Respecto del cumplimiento del principio de Proporcionalidad, es inconstitucional por gravar discriminadamente a individuos que no tienen una capacidad contributiva mayor solamente por su condición de socios o accionistas de entidades colectivas.

Respecto del cumplimiento del principio de Equidad, es inconstitucional por distinguir sin razón o motivo justificado alguno a individuos que deben de tener la misma condición frente a la Ley, sin importar si son individuos o entidades colectivas, mientras perciban el mismo tipo de ingreso o realicen las mismas actividades.

Como se anotó, estas conclusiones están sustentadas en la evaluación efectuada siguiendo la metodología establecida para este propósito, y cuyo detalle se encuentra en el Capítulo III anterior.

5.2 Aportaciones.

En un afán propositivo, y en aras de que la presente investigación trascienda en su objetivo de demostrar que la norma aquí investigada lesiona los principios tributarios de proporcionalidad y equidad, es que se propone la siguiente medida de mitigación:

Una forma sencilla en la cual se eliminan estos vicios de inconstitucionalidad, es mediante la eliminación de la última parte del segundo párrafo del Artículo 140 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la cual dice: *“El pago realizado conforme a este párrafo será definitivo.”*, ya que de esta manera se permite que, mediante el ejercicio de la declaración anual, los individuos afectados por esta sobretasa puedan ecualizar su efecto y obtener un saldo a favor, anulando así la afectación al principio de proporcionalidad; y de igual manera, al poder incorporar esa sobretasa en el mismo ejercicio de la declaración anual, anula la afectación al principio de equidad, ya que les brinda la oportunidad de situarse al mismo nivel que los demás agentes económicos. Eliminada esa parte de la norma, se convertiría simplemente en una afectación financiera de carácter temporal, más no inconstitucional.

Esta investigación no se basa en otra realizada para el mismo efecto, ya que la delimitación temporal es importante, y esto por virtud de que la norma aquí investigada es de reciente incorporación en el sistema jurídico mexicano. Por lo anterior, es que esta investigación radica su importancia en el hecho de que no existe otra realizada para el mismo propósito.

5.3 Recomendaciones.

Dentro del planteamiento del problema, se menciona que esta norma se percibe como un disuasivo de nuevas inversiones, no obstante, es recomendable el extender esta investigación respecto de los efectos económicos que ha provocado, tanto en recaudación, eje central de su propuesta de incorporación en la exposición de motivos, cómo en su aspecto de impacto empresarial.

Con estas recomendaciones, esta investigación pudiera servir de base para ello, ya que con esto se logra el contar con un cimiento jurídico firme, y sobre de esto se puede empezar a construir diversos escenarios que de una manera cuantitativa analice los efectos económicos y sociales de la misma, los cuales bien pudieran aportar mayores elementos de evaluación para las propuestas de futuras normas, las cuáles no impactaría negativamente los principios constitucionales de las contribuciones.

REFERENCIAS

Bello Morales Ignacio, (2003). *Propuesta de reforma al Artículo 31 Fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, por ausencia de algunos principios de justicia tributaria*. (Tesis Doctoral). Universidad Autónoma de Nuevo León. Recuperado de:
http://cdigital.dgb.uanl.mx/te/1020150693/1020150693_01.pdf

Código Fiscal de la Federación, (2016). Recuperado de:
<http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/index.htm>

Constitución de Cádiz, (1812). Recuperado de:
<https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/5/2210/7.pdf>

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, (2016). Recuperado de:
<http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/index.htm>

De la Garza Sergio Francisco, (2006). *Derecho Financiero Mexicano* (27a. Edición). México: Editorial Porrúa.

Ernest & Young, (2013). Cambios al régimen de dividendos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. *EY Tax Flash*. Recuperado de:
<http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets.htm>

Fundación Seres, (2015). II Informe del impacto social de las Empresas. *SERES Valor Social 2015*. Recuperado de:
http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/es/Documents/acerca-de-deloitte/Deloitte_ES_AboutDeloitte_II-Informe-Seres.pdf

Gómez Bastar Sergio, (2012). *Metodología de la Investigación*. (1a. ed). México: Red Tercer Milenio.

Gutierre Tibón, (1983). *Aventuras en México* (5a. Edición). México: Editorial Diana.

Hernández, Fernández y Baptista, (2010). *Metodología de la Investigación*. (5a. ed). México: McGraw-Hill

Hernández Guijarro Fernando, (2014). *Los principios generales del Derecho en el control jurisdiccional de las ordenanzas fiscales*. (Tesis Doctoral). Universidad de Valencia. Recuperado de:
<http://roderic.uv.es/handle/10550/37263>

Lara Peinado Federico, (1982). *Código Hammurabi* (3a. Edición). España: Editora Nacional.

Levy Orlik Noemi, (2016). Política fiscal y desequilibrios económicos: el impacto de la composición del gasto público sobre el crecimiento de la economía mexicana. *ECONOMÍAunam*, Vol. 13 Núm. 39. Recuperado de:
<http://www.elsevier.es>, day 15/09/2017

Ley del Impuesto Sobre la Renta, (2015). Recuperado de:
<http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/index.htm>

Martínez Torres Armando, (2013). Pago de dividendos a partir de 2014. *BDO Castillo Miranda*. Recuperado de:
http://www.bdomexico.com/publicaciones/ARTICULO_Pago_Dividendos_A_MT.pdf

Meléndez López Daniela, (2015). *Análisis de la conformación de elementos del mínimo vital en México*. (Tesis de Maestría). Universidad Autónoma de San Luis Potosí. Recuperado de:
<http://ninive.uaslp.mx/jspui/bitstream/i/3764/1/MDH1AGD01501.pdf>

Pauner Chulvi Cristina, (2015). *El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos*. (Tesis Doctoral). Universitat Jaume I.

Recuperado de:

<http://www.tdx.cat/bitstream/handle/10803/10429/pauner.pdf?sequence=1>

Porras y López Armando, (1967). *Derecho Fiscal* (1a. Edición). México: Textos Universitarios, S.A.

Presidencia de la República, (2013). *Exposición de Motivos*. Recuperado de:

http://www.diputados.gob.mx/PEF2014/ingresos/06_lir.pdf

Sánchez Gutiérrez Luís Ignacio, (2014). Nuevo Impuesto Sobre la Renta sobre dividendos. *Fisco actualidades*. Recuperado de: <http://imcp.org.mx/wp-content/uploads/2014/09/Fisco-Agosto-2014-14.pdf>

Sánchez León Gregorio, (2003). *Derecho Fiscal Mexicano*. Tomo I. (13a. ed). México: Cárdenas Velasco Editores

Smith Adam, (1776). *Investigación Sobre la Naturaleza y Causas de la Riqueza de las Naciones*. México: Fondo de Cultura Económica.

Suprema Corte de Justicia de la Nación, (2003). *Las Garantías de Igualdad* (1a. Edición). México: Comité de Publicaciones y Promoción Educativa de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Suprema Corte de Justicia de la Nación, (2003). *Las Garantías de Seguridad Jurídica* (1a. Edición). México: Comité de Publicaciones y Promoción Educativa de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Suprema Corte de Justicia de la Nación, (1991). Tesis P./J. 48/91, *Semanario Judicial de la Federación*, Octava Época, t. VIII, noviembre de 1991, p. 16, Recuperado de: <https://sjf.scjn.gob.mx/iusElectoral/paginas/tesis.aspx>

Suprema Corte de Justicia de la Nación, (1999). Tesis P./J. 106/99, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. X, noviembre de 1999, p. 26, Recuperado de: <https://sjf.scjn.gob.mx/iusElectoral/paginas/tesis.aspx>

Suprema Corte de Justicia de la Nación, (2006). Tesis 2a./J. 128/2006, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIV, noviembre de 2006, p. 309, Recuperado de: <https://sjf.scjn.gob.mx/iusElectoral/paginas/tesis.aspx>

Suprema Corte de Justicia de la Nación, (1989). Tesis P. 44, *Semanario Judicial de la Federación*, Octava Época, t. IV, julio-diciembre de 1989, p. 143, Recuperado de: <https://sjf.scjn.gob.mx/iusElectoral/paginas/tesis.aspx>

Suprema Corte de Justicia de la Nación, (1990). Tesis P./J. 17/90, *Semanario Judicial de la Federación*, Octava Época, t. VI, julio-diciembre de 1990, p. 75, Recuperado de: <https://sjf.scjn.gob.mx/iusElectoral/paginas/tesis.aspx>

Suprema Corte de Justicia de la Nación, (2003). Tesis P./J. 10/2003, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XVII, mayo de 2003, p. 144, Recuperado de: <https://sjf.scjn.gob.mx/iusElectoral/paginas/tesis.aspx>

Suprema Corte de Justicia de la Nación, (1991). Tesis 3a./J. 4/91, *Semanario Judicial de la Federación*, Octava Época, t. VII, febrero de 1991, p. 60, Recuperado de: <https://sjf.scjn.gob.mx/iusElectoral/paginas/tesis.aspx>

Suprema Corte de Justicia de la Nación, (2000). Tesis P./J. 24/2000, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XI, marzo de 2000, p. 35, Recuperado de: <https://sjf.scjn.gob.mx/iusElectoral/paginas/tesis.aspx>

Suprema Corte de Justicia de la Nación, (2016). Tesis 2a./J. 64/2016 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, t. II, junio de 2016, p. 791, Recuperado de: <https://sjf.scjn.gob.mx/iusElectoral/paginas/tesis.aspx>

Suprema Corte de Justicia de la Nación, (2006). Tesis P./J. 106/2006, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIV, octubre de 2006, p. 5, Recuperado de: <https://sjf.scjn.gob.mx/iusElectoral/paginas/tesis.aspx>

Suprema Corte de Justicia de la Nación, (2015). Tesis 1a./J. 2/2015 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, t. I, enero de 2015, p. 618, Recuperado de: <https://sjf.scjn.gob.mx/iusElectoral/paginas/tesis.aspx>

Vergara Tejada José Moisés, (2005). *Defensa Legal del Contribuyente en Materia Fiscal*. México: Ángel Editor.

Weston J. Fred, Brigham Eugene F., (1997). *Fundamentos de Administración Financiera*. (10a. Edición). México: McGraw Hill.