



Universidad Nacional Autónoma de México.

Facultad de Derecho.

Seminario de Derecho Fiscal y Finanzas Públicas.

“EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD
COMO PRINCIPIO DE JUSTICIA TRIBUTARIA
EN RELACIÓN CON
LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNA”.

T E S I S

Que para obtener el título de licenciada en derecho

P r e s e n t a:

CLAUDIA HERNÁNDEZ VELÁZQUEZ.

Asesor: Lic. Juvenal Lobato Díaz.



Cd. Universitaria, D.F., a 2014.



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.



**UNIDAD DE SEMINARIOS "JOSÉ VASCONCELOS"
FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y
FINANZAS PÚBLICAS.**

Cd. Universitaria, D. F., 2 de junio de 2014.

**DR. ISIDRO ÁVILA MARTÍNEZ
DIRECTOR GENERAL DE LA
ADMINISTRACIÓN ESCOLAR DE LA U.N.A.M.
Presente.**

Por este conducto, me permito comunicar a usted, que la pasante **HERNÁNDEZ VELÁZQUEZ CLAUDIA**, con número de cuenta **406001052**, bajo la supervisión de este Seminario, elaboró la tesis titulada **"EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD COMO PRINCIPIO DE JUSTICIA TRIBUTARIA EN RELACIÓN CON LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNA"**, bajo la asesoría del Lic. Juvenal Lobato Díaz.

Con fundamento en los artículos 8° fracción V del Reglamento de Seminarios, 19 y 20 del Reglamento General de Exámenes de la Universidad Nacional Autónoma de México, por haberse realizado conforme a las exigencias correspondientes, se aprueba la nombrada tesis, que además de las opiniones que cita, contiene las que son de exclusiva responsabilidad de su autor. En consecuencia, se autoriza su presentación al Jurado respectivo.

"El interesado deberá iniciar el trámite para su titulación dentro de los siete meses siguientes (contados de día a día) a aquél en que le sea entregado el presente oficio, en el entendido de que transcurrido dicho lapso sin haberlo hecho, caducará la autorización que ahora se le concede para someter su tesis a examen profesional, misma autorización que no podrá otorgarse nuevamente, sino en el caso de que el trabajo recepcional conserve su actualidad y siempre que la oportuna iniciación del trámite para la celebración del examen haya sido impedida por circunstancia grave, todo lo cual calificará la Secretaría General de la Facultad".

**Atentamente
"POR MI RAZA HABLARÁ EL ESPÍRITU"
Directora.**

DRA. MARGARITA PALOMINO GUERRERO.



**FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO
DE**

100 UNAM
UNIVERSIDAD
NACIONAL
AUTÓNOMA
DE MÉXICO
1929 - 2014

En memoria de mi papá, Juan Pedro Hernández Sánchez

Por tu amor y apoyo incondicional.

Gracias por todo...

DEDICATORIAS.

*A mi mamá, Juana Velázquez Rodríguez,
por tu ejemplo, cariño, comprensión y apoyo.*

*A mis hermanos: Brenda, Laura, Juan y Daniela,
por su amor, comprensión y apoyo en todo momento.*

*A mis familiares,
por su apoyo.*

*A mis amigos,
por sus palabras de aliento, compañía y enseñanzas.*

AGRADECIMIENTOS.

*A mi Alma Mater: La Universidad Nacional Autónoma de México,
especialmente a la Facultad de Derecho,
Por ser fundamental en mi formación académica.*

*A los maestros que me transmitieron sus valiosos conocimientos y que alentaron al
ejercicio ético de la profesión:*

*Dr. Luis Fernando Ávila Salcedo, Dr. José Dávalos Morales,
Mtro. Juvenal Lobato Díaz, Dr. Lorenzo Córdova Vianello,
Dr. Margarita Palomino Guerrero, Dr. Miguel Carbonell Sánchez,
Lic. Rafael Bulmaro Castillo Ruíz,*

*A mi asesor, el Mtro. Juvenal Lobato Díaz,
Por sus conocimientos transmitidos, quien con su ejemplo inculca el trabajo y el
estudio constante en el ejercicio de la abogacía.*

*Al Licenciado Marco Antonio Castillo,
por darme mi primera oportunidad de trabajo.*

*A los Licenciados Oscar Merced Olivares Salazar, Juan Luis Silva Bolio y
José Antonio Gómez Jiménez,
por sus consejos y enseñanzas*

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	I
---------------------	----------

CAPÍTULO I. DELIMITACIONES CONCEPTUALES

I.1 Definición de potestad tributaria.	1
I.2 Definición de relación jurídica tributaria.	4
I.3 Definición de capacidad contributiva.	7
I.4 Definición del principio de proporcionalidad tributaria.	12
I.5 Definición del principio de equidad tributaria.	15
I.6 Definición del principio de legalidad tributaria.	17
I.7 Definición del principio de destino de las contribuciones al gasto público.	23
I.8 Definición de Doble Imposición o Plurimposición Tributaria Interna.	25
I.9 Definición de Doble Imposición o Plurimposición Tributaria Externa.	27
I.10 Definición de Impuesto notoriamente exorbitante y ruinoso.	28
I.11 Definición de Sistema Tributario.	30

CAPÍTULO II. EL SISTEMA IMPOSITIVO MEXICANO

II.1. La potestad tributaria de la Federación	33
II.2. La potestad tributaria de las entidades federativas.	43
II.3. La ausencia de la potestad tributaria de los municipios.	50
II.4. El Sistema Nacional de Coordinación Fiscal.	51
II.4.1. Fondo General de Participaciones.	54
II.4.2. Otros Fondos	58
II.4.2.1. Fondo de Fiscalización y Recaudación.	58
II.4.2.2. Fondo de Compensación.	59
II.4.2.3. Fondo de Extracción de Hidrocarburos	60
II.4.2.4. Fondo de Fomento Municipal	61
II.4.2.5. Fondo de Peaje	62
II.4.3. Fondos de Aportaciones Federales.	62
II.4.3.1. Fondo de Aportaciones para la Nómina Educativa y el Gasto Operativo	63

II.4.3.2.	Fondo de Aportaciones para los Servicios de Salud.	64
II.4.3.3.	Fondo de Aportaciones para la Infraestructura Social.	65
II.4.2.4.	Fondo de Aportaciones para el Fortalecimiento de los Municipios y demarcaciones territoriales del Distrito Federal.	67
II.4.2.5.	Fondo de Aportaciones Múltiples	67
II.4.2.6.	Fondo de Aportaciones para la Educación Tecnológica y de Adultos.	68
II.4.2.7	Fondo de Aportaciones para la Seguridad Pública de las Entidades Federativas.	69
II.4.2.8	Fondo de Aportaciones para el Fortalecimiento de la Entidades Federativas.	70

CAPÍTULO III.

EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.

III.1.	Fundamento constitucional del principio de proporcionalidad tributaria.	71
III.2.	Antecedentes del artículo 31 fracción IV de la Constitución.	72
III.3.	Evolución del principio de proporcionalidad tributaria en la jurisprudencia.	74
III.3.1.	Homologación del principio de proporcionalidad tributaria y el de equidad tributaria a sus correlativos capacidad contributiva e igualdad.	85
III.3.2.	El principio de proporcionalidad tributaria como principio rector de los principios de justicia tributaria.	89
III.3.3.	La Doble Imposición Interna a la luz del principio de proporcionalidad tributaria.	92
III.3.4.	El principio de proporcionalidad tributaria como prohibición de la excesiva carga tributaria.	93
III.3.5.	El principio de proporcionalidad tributaria como garantía de Derecho Fundamental.	95

CAPÍTULO IV.

EL PRINCIPIO PROPORCIONALIDAD COMO PRINCIPIO DE JUSTICIA TRIBUTARIA EN RELACIÓN CON LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNA.

IV.1.	El principio de proporcionalidad tributaria como limitación constitucional en el ejercicio de la potestad tributaria.	100
IV.2.	La Doble Imposición o Plurimposición Interna.	106
IV.2.1.	Doble Imposición o Plurimposición Interna originada por concurrencia de poderes tributarios	110
IV.2.1.1.	Estudio del ISR y el Impuesto Cедular del Estado de Guanajuato.	114
IV.2.2.	Doble Imposición o Plurimposición Interna originada por la imposición de gravámenes de un sujeto activo de la relación	117
IV.2.2.1.	Estudio del ISR y el IETU.	118
IV.2.2.2.	Estudio del Impuesto a los dividendos.	127
CONCLUSIONES		147
PROPUESTA		152
FUENTES DE CONSULTA		155

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo examina en cuatro capítulos, la Doble Imposición Interna a la luz del principio de proporcionalidad tributaria.

En el Sistema Tributario Mexicano el sujeto activo de la relación tributaria es: la Federación, los estados y municipios (estos últimos referentes solo al cobro no al establecimiento). La concurrencia de la potestad impositiva entre los primeros niveles de gobierno señalados sobre los mismos objetos de gravamen, origina lo que se conoce como la Doble Imposición Interna.

En el ejercicio de la potestad tributaria, es decir, en la creación de las contribuciones, el legislador está obligado a no perder de vista los principios tributarios consagrados en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos: el principio de legalidad, el principio de proporcionalidad, el principio de equidad y el principio de destino al gasto público. Por ende la concurrencia de la potestad tributaria de la Federación y los estados se debe observar estos principios constitucionales.

El primer capítulo se dedica a precisar las definiciones consideradas esenciales para estudio del tema de investigación y delimita a la capacidad contributiva como objeto del principio de proporcionalidad.

El segundo capítulo aborda el Sistema Impositivo Mexicano, trata el sistema complejo de distribución de competencias en el ejercicio de la potestad tributaria de la Federación y los estados, y la ausencia de potestad impositiva de los municipios. Así, como el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal como instrumento para reducir exponencialmente la Doble Imposición Interna derivada de la concurrencia tributaria.

El tercer capítulo analiza el principio de proporcionalidad tributaria, partiendo de su fundamento jurídico vigente, no soslaya los documentos inspiradores del contenido sustantivo del artículo 31 constitucional, y su reflejo en los antecedentes constitucionales inmediatos. Además se esboza la evolución del principio de proporcionalidad tributaria en la interpretación de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en lo tocante a su precisión conceptual y diferenciación respecto del principio de equidad tributaria, y aceptación como garantía de derecho humano. Y finaliza con el estudio de la proporcionalidad tributaria como prohibición a la carga excesiva en la Doble Imposición Interna. Además, se concluye que la proporcionalidad constituye una suerte de equidad vertical, es decir, sustenta las reglas a aplicar frente a circunstancias diferentes.

El cuarto capítulo refiere el principio de proporcionalidad tributaria como el criterio objetivo que determina la distribución de cargas tributarias entre los sujetos obligados, es decir, en razón de su capacidad contributiva. En específico explica la proporcionalidad tributaria en los impuestos directos cuyo objeto gravable es la utilidad o renta, por ser considerada como el mejor indicador de capacidad contributiva. En esta línea, analiza la Doble Imposición Interna causada por el establecimiento de impuestos directos sobre el mismo objeto gravable, en relación a las características para que la misma sea considerada desproporcional.

CAPÍTULO I. Delimitaciones Conceptuales

“Los impuestos son el pan de cada día en materia de conversación, sin saber en conciencia cuáles impuestos estamos obligados a pagar, los impuestos son parte de nuestra cultura popular, son angustia de los que los pagan, diversión para los que los evaden y sustento para quien los impone.”

Jhonson Okhuysen

I.1 Definición de potestad tributaria.

En la doctrina han sido usados diferentes vocablos para aludir a la acción del Estado cuyo objeto principal es el establecimiento de contribuciones,¹ no obstante la denominación, las definiciones comparten elementos sustanciales. Parte de la discusión se ha centrado en la utilización de los términos poder tributario y potestad tributaria, para referirse correctamente a tal facultad estatal.²

Coincidimos con el Maestro José Gamas Torruco, para quien la llamada tesis occidental de la “División de poderes” seguida por nuestra constitución, no es sino la asignación de las tres funciones primordiales a órganos específicos (los órganos se identifican por la función que realizan), porque el poder sólo pertenece al pueblo.³

Alessi habla de la *funzione tributaria*, entendida como la “*función pública dirigida a la adquisición coactiva de los medios pecuniarios necesarios para que el Estado y otros entes públicos puedan hacer frente a sus funciones. Tal función se presenta*

¹ Carlos M. Giuliani Fonrouge lo ha denominado poder tributario, Berliri, supremacía tributaria; Gian Antonio Micheli, potestad impositiva; Cocivera Alessi-Stammati, potestad tributaria; Rafael Bielsa, poder fiscal; Ingrosso Blumestein, poder de imposición y Hensel poder tributario. Cfr. Giuliani Fonrouge, Carlos M., *Derecho Financiero*, vol. I, 8ª ed., Argentina, Depalma, 2003, p. 329.

² Cfr. López Espadafor, Carlos María, *La Doble Imposición Interna, España*, Lex Nova, 1999, pp. 31 - 34.

³ Cfr. Gamas Torruco, José, *Derecho Constitucional Mexicano*, México, Porrúa, pp. 801 - 802.

como un complejo de poderes jurídicos, complejo que entiende que puede denominarse podere o potestad tributaria.”⁴

En ese orden de ideas a efectos de denominar la función estatal encargada de todo lo relativo a las cargas tributarias, utilicemos el término potestad por ser el más difundido y aceptado en la teoría, sin embargo en ocasiones aludiremos autores que utilicen el término poder.

Señala Alessi que la potestad tributaria puede ser considerada desde dos planos jurídicos.

El primero sería un plano abstracto en relación a una colectividad de sujetos indeterminados en el que se presentaría como emanación de normas jurídicas que establecen prestaciones coactivas. El segundo sería un plano concreto en el que se desarrollaría como aplicación concreta de la norma que establece la prestación en abstracto, o sea, como actividad administrativa dirigida a conseguir la actuación concreta del mandato abstracto normativo y puesta en aplicación, ya sí, con individuos determinados de la colectividad.⁵

Para Giuliani Fonrouge la expresión Poder tributario significa la facultad o la posibilidad jurídica del Estado, de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción.⁶

Fonrouge señala como caracteres del poder tributario los siguientes:

- **Abstracto:** Significa que el poder tributario siempre debe de materializarse en una norma jurídica expedida por el Poder Legislativo, que no se refiera a una persona en concreto, sino a toda la colectividad.
- **Permanente:** Desde el momento en que se identifica como una función connatural al Estado y propia de su soberanía, solo puede extinguirse con la desaparición del mismo Estado, en otras palabras, desde el momento en que surge dicha entidad política se instituye el poder tributario, y su razón de ser lo hace permanente, dinámico y cambiante conforme a las exigencias sociales, por ello no puede aceptarse su extinción por prescripción, caducidad o pacto entre naciones.

⁴ Alessi citado por López Espadafor, Carlos María, *op.cit*, nota 2, p. 31.

⁵ *Ibidem.*, p. 32.

⁶ *Cfr.* Giuliani Fonrouge, Carlos M., *op.cit.*, nota 1, p. 329.

- **Irrenunciable:** El Estado no puede ni debe desprenderse de este atributo esencial de su autoridad, puesto que sin el poder tributario no podría subsistir y menos cumplir sus múltiples cometidos de orden público e interés colectivo.
- **Indelegable:** No puede transferirse o cederse a un tercero, ni en forma transitoria, temporal o permanente, sobre todo en Estados soberanos en el ámbito internacional.⁷

La definición de potestad tributaria vertida por Narciso Sánchez Gómez es detallada (aunque tautológica respecto al espacio-geográfico de acción del poder estatal), contiene no sólo la facultad sino también los límites de la misma, en los siguientes términos dice: *“La potestad tributaria es la atribución legal que le confiere la Constitución Política Federal al Estado para establecer las contribuciones necesarias que se requieran dentro de su espacio territorial para cubrir el gasto público y que debe de ejercitarse bajo los principios de generalidad, equidad, proporcionalidad, legalidad y ámbito de competencia físico-geográfico.”*⁸

Además, el autor en comentario señala entre los caracteres de la potestad tributaria del Estado, que es ejercida por el poder legislativo, nace de la constitución, es producto de la autoridad soberana del Estado, es de carácter abstracto, es permanente, es irrenunciable e imprescriptible, puede ser privativa y concurrente, y por último que puede ser limitada e ilimitada; entre los mismos considero importante destacar los siguientes:

- *Es ejercitado por el poder Legislativo:* El poder legislativo dicta las normas tributarias con carácter general, obligatorio e impersonal.
- *Abstracto:* Es de carácter abstracto en virtud de que las normas jurídicas tributarias van enfocadas a toda la población o sectores de la misma cuya situación coincida con el hecho generador del tributo, y que por tal motivo deben aportar una parte de su riqueza para cubrir el gasto público, en una forma proporcional y equitativa.
- *Privativo o concurrente:* El privativo está constituido por el ejercicio de la potestad tributaria por una entidad política, con exclusión de las otras para establecer las contribuciones que cubran el gasto público en su ámbito de gobierno. Esto es, que por disposición constitucional, el Gobierno Federal tenga señaladas las fuentes o materias tributarias que son exclusivas de su propia órbita de competencia, para que dicte el Congreso de la Unión las leyes conducentes, sin injerencia legislativa de las entidades federativas sobre dichas fuentes, y viceversa. El poder

⁷ *Ibidem.*, p.333 - 335.

⁸ Sánchez Gómez, Narciso, *Derecho Fiscal Mexicano*, 8ª ed., México, Porrúa, 2011, p. 100.

tributario concurrente nos da a entender que puede ser ejercitado tanto por la federación como por las entidades federativas sobre las mismas fuentes o materias gravables, para establecer contribuciones a favor de sus esferas de gobierno⁹

I.2 Definición de relación jurídica tributaria.

La relación jurídica tributaria es comúnmente confundida con la obligación tributaria. Margáin Manautou asevera que, “*algunos tratadistas al hablar de relación jurídica tributaria y de obligación tributaria, hacen referencia a una u otra sin distinción*¹⁰, *definiéndola como la prestación en dinero o en especie debida por el sujeto pasivo al sujeto activo, cuyo pago extingue dicha obligación.*”¹¹

Es imprescindible diferenciar la relación jurídica tributaria de la obligación tributaria. Berliri ubica a la obligación tributaria como una especie de la categoría genérica de la relación jurídico-tributaria y sostiene que no se debe polarizar la atención en la obligación tributaria en detrimento de otras relaciones jurídicas que surgen con motivo de la aplicación de tributos, sobre todo cuando pueden existir deberes jurídicos sin obligación de pagar.¹²

Luis Humberto Delgadillo, siguiendo las ideas de Berliri, define a la obligación tributaria como “*la conducta consistente en dar, hacer, no hacer o tolerar, que un sujeto debe cumplir por haber realizado el supuesto previsto en la norma tributaria*”.¹³ Definición que a grandes rasgos incluye lo que se ha denominado la obligación de carácter sustantivo y de carácter formal en materia tributaria.

⁹ *Ibidem.*, pp. 103 - 105.

¹⁰ Vgr. para Hensel, “La relación tributaria fundamental consiste en el derecho del estado a exigir de una persona concreta esa prestación a la que designamos *tributo*”. Hensel Albert, (trad.) Andrés Báez Moreno et al. *Derecho Tributario*, 3ª ed, España, Marcial Pons, 2005, p. 153.

¹¹ Margáin Manautou, Emilio, *Introducción al estudio del derecho Tributario Mexicano*, 21ª ed., México, Porrúa, 2007, p. 291.

¹² Cfr. Berliri, Albert, *Principios del Derecho Tributario*, vol. II, Editorial de Derecho Financiero, 1964, p.37.

¹³ Degadillo Gutiérrez, Luis Humberto, *Principios de Derecho Tributario*, 5ª ed., México, Limusa, 2006, p.86.

En esta misma línea, la obligación tributaria es un elemento de la relación jurídica tributaria. Reiteramos la necesidad de discernir entre relación jurídica tributaria y obligación tributaria para evitar equívocos (sobre todo en aquellos casos en que puede existir la relación sin la obligación de pagar), Narciso Sánchez Gómez explica:

*A efecto de precisar y diferenciar lo que debemos entender por relación jurídica-tributaria y la obligación tributaria, es conveniente partir de la norma jurídica, que en sí y por sí no obliga a nadie, en tanto no se dé un hecho o situación prevista en ella; es decir, mientras no se realice el supuesto normativo. Una vez realizado este supuesto previsto por la norma, se producirán las consecuencias jurídicas (obligación tributaria) las cuales serán imputadas a los sujetos que se encuentren ligados por los nexos de causalidad que relaciona el supuesto con la consecuencia.*¹⁴

Esbozada la diferencia entre relación jurídica tributaria y la obligación tributaria, mencionemos ahora la definición que de relación jurídica tributaria han plasmado diferentes autores.

Blumenstein se refiere a la relación jurídico-tributaria como: “Determinante de las obligaciones del individuo sometido al poder de imposición, que da lugar, por una parte, a una prestación jurídica patrimonial, (relación de deuda tributaria) y, por otra, a un determinado procedimiento para la fijación de impuesto (relación de determinación) con la cual queda establecido el carácter paralelo de ambos deberes.”¹⁵

Para Giuliani “La relación jurídica tributaria está integrada por los correlativos derechos y obligaciones emergentes del ejercicio del poder tributario, que alcanzan al titular de éste, por una parte, y a los contribuyentes y terceros por la otra.”¹⁶

De lo antes enunciado por Giuliani concluimos, que la relación jurídica tributaria constituye los derechos y obligaciones correlativos entre el Estado y los contribuyentes, derivados de la potestad tributaria para exigir el tributo.

¹⁴ Sánchez Gómez, Narciso, *op.cit.*, nota 8, p. 395.

¹⁵ Blumenstein citado por Giuliani Fonrouge, Carlos M., *op.cit.*, nota 1, p.339.

¹⁶ *Ibidem.*, p. 340.

Sánchez Gómez Narciso define a la relación jurídica tributaria, como “*el enlace o vínculo legal que se estatuye entre el sujeto activo y el sujeto pasivo de la obligación contributiva, para que se conozca a ciencia cierta cuándo ha nacido el deber conducente, quién debe pagarlo, y a quién compete determinarlo y exigirlo.*”¹⁷

El Modelo de Código del CIAT (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias) define a la relación jurídico-tributaria de la siguiente forma:

Artículo 20:

La relación jurídico tributaria es el conjunto de obligaciones materiales y formales, derechos, deberes y potestades que se originan en la aplicación de los tributos entre el Estado y los Obligados tributarios. La obligación tributaria principal tiene por objeto el pago del tributo.

COMENTARIO: La aplicación de las normas jurídico tributarias da lugar a una pluralidad de vínculos y relaciones a lo que se denomina relación jurídico tributaria. Por otra parte, se determina que la obligación tributaria principal consiste en el pago de la cuota.¹⁸

En la relación jurídica tributaria existen elementos subjetivos y elementos materiales: por una parte el sujeto activo y el sujeto pasivo, por el otro, el hecho imponible y la obligación tributaria. A continuación serán definidos.

En términos del Modelo de Código del CIAT los elementos subjetivos son definidos de la manera siguiente:

Artículo 25. Sujeto activo.

Es sujeto activo de la relación jurídica tributaria el ente público titular de la potestad administrativa para la gestión y exigencia del tributo.

Artículo 27. Sujeto pasivo.

Sujeto pasivo de la obligación tributaria es la persona natural o jurídica que debe cumplirla, sea en calidad de contribuyente, directo o sustituto.

¹⁷ Sánchez Gómez, Narciso, *op.cit.*, nota 8, pp. 391 - 392.

¹⁸ Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias.

El hecho imponible es definido por Ataliba como “*la descripción de un hecho, la formulación hipotética, previa y genérica, contenida en la ley, de un hecho, y por lo tanto un concepto lógico-jurídico abstracto.*”¹⁹

La obligación tributaria ha sido definida por Emilio Margáin como el “vínculo jurídico en virtud del cual el estado, denominado sujeto activo exige a un deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria excepcionalmente en especie.”²⁰

I.3 Definición de capacidad contributiva.

Desde el punto de vista de la protección de los derechos humanos, la capacidad contributiva surge una vez que el contribuyente ha satisfecho sus necesidades primarias personales y familiares.²¹

Se suele emplear los términos capacidad económica y capacidad tributaria o capacidad contributiva, indistintamente; de la simple definición etimológica de estos conceptos podría pensarse que el primero es meramente económico. Enrique Calvo Nicolau afirma que la capacidad económica es un concepto íntimamente jurídico, la identifica con el haber patrimonial del derecho civil y mercantil, y a la capacidad contributiva la asemeja con un “haber patrimonial calificado” en términos de Derecho Fiscal, en razón de las reglas especiales para determinar los aumentos o disminuciones que inciden en el haber patrimonial y en consecuencia fijar la posibilidad real que tiene una persona de contribuir o compartir bienes con el Estado.²²

¹⁹ De la Garza, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano* 28 ed., México, Porrúa, 2008, p.411.

²⁰ Margáin Manautou, Emilio, *op.cit.*, nota 11, p. 291.

²¹ El legislador individualiza la carga tributaria del contribuyente, valorando la situación personal y familiar del contribuyente (capacidad tributaria subjetiva). Herrera Molina, Pedro citado por García Bueno, Marco César. “El principio de capacidad contributiva como criterio esencial para la reforma fiscal” en Ríos Granados, Gabriela (coord.), *Conceptos de reforma fiscal*, México, Universidad Nacional Autónoma de México, 2002, p. 56.

²² Cfr. Calvo Nicolau, Enrique, “Casos prácticos en la aplicación del Principio de Proporcionalidad de los impuestos”, *Jurídica Anuario del Departamento de Derecho de la Universidad Iberoamericana*, México, núm. 20, 1990-1991, pp. 647 - 650.

La capacidad económica no debe tomarse como sinónimo de capacidad tributaria, tal como lo sostiene Marco César García Bueno:

La capacidad contributiva está condicionada por una exigencia lógica; la presencia de capacidad económica. Sin embargo el hecho de que el sujeto cuente con un índice de capacidad económica no garantiza el nacimiento de su capacidad contributiva [...].

Entre la capacidad contributiva y la capacidad económica, prevalece una relación de interdependencia, la una supone la existencia de la otra, pero no son términos sinónimos. Para que dicha aptitud tributaria se exteriorice debe haber un índice de riqueza manifestada por medio de ingresos, patrimonio o gasto: un sustento económico, una riqueza disponible.²³

La Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) en la tesis P./J. 10/2003, visible en el Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena época, Tomo XVII, Pleno y Salas, mayo de 2003, p. 144, define a la capacidad contributiva en los términos siguientes:

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

Entendida la capacidad contributiva como la medida de la riqueza susceptible de imposición; esta es objetiva y subjetiva, la primera en tanto la contribución recae sólo sobre índices de riqueza y no donde la riqueza no se manifieste; y la capacidad contributiva subjetiva concebida como individualizador de la carga tributaria en virtud de la valoración de la situación personal y familiar del contribuyente (mínimo existencial).²⁴

La capacidad tributaria posee elementos cuantitativos y cualitativos (elementos objetivos y subjetivos respectivamente). La doctrina española ha identificado a la

²³ García Bueno, Marco Cesar. *op.cit.* nota 21, pp. 51 – 52.

²⁴ *Cfr., Ibidem.*, pp.60 - 66.

capacidad tributaria objetiva con el principio del neto objetivo y a la capacidad tributaria subjetiva con el principio del neto subjetivo.

Para Cesar Augusto Domínguez Crespo, “*la capacidad tributaria objetiva exige que el gravamen se establezca sobre rendimientos netos y sobre rendimientos reales.*”²⁵

Es decir, gravar los rendimientos brutos, que consisten en el rendimiento neto bruto menos los gastos indispensables para su obtención.

Cada actividad requiere de ciertas inversiones o gastos, sin los cuales es imposible que se realice, pero estas cantidades no demuestran capacidad de contribuir al gasto público sino solamente la capacidad de crear riqueza; razón por la cual no son objeto de imposición. Y respecto a la exigencia de la capacidad tributaria objetiva de gravar los rendimientos reales, el referido autor dice que no pueden ser gravados rendimientos ficticios o simples expectativas de riqueza cuya obtención esté supeditada a hechos futuros y de realización incierta.²⁶

La capacidad tributaria subjetiva, como su nombre lo indica versa sobre las circunstancias inherentes al sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria que deben considerarse para fijar la riqueza susceptible de destinar para el gasto público. Esto es, la capacidad subjetiva existe una vez que se han cubierto las necesidades básicas de la persona llamada a contribuir.

El respeto al mínimo existencial por parte del Estado comprende dos frentes diferentes: el aspecto tributario y la participación en el gasto público. En el derecho tributario al hablar del respeto al mínimo existencial nos referimos al conjunto de medidas contenidas en el ordenamiento fiscal que impiden que las personas tengan que destinar al pago de contribuciones recursos sin los cuales no les sería posible tener una vida digna. Cuando hablamos del mínimo existencial en el gasto público nos referimos al conjunto de apoyos dinerarios o en especie que el Estado entrega a las personas para que puedan procurarse el mínimo de bienestar. Absurdo sería que en el plano fiscal deje de respetarse en mínimo existencial para intentar compensarse con mayores ayudas o

²⁵ Domínguez Crespo, César Augusto, “Una revisión al concepto jurídico-tributario del principio de capacidad económica”, en Ríos Granados Gabriela (coord.) *Temas selectos de Derecho Tributario*, México, Porrúa, 2008, p.24.

²⁶ Cfr. *Idem*.

apoyos estatales – significaría exigir a las personas más de sus posibilidades para luego pretender devolvérselo –.²⁷

Nuestro Máximo Tribunal Jurisdiccional ha establecido el derecho al mínimo vital, en la tesis 1a. XCVIII/2007, visible en el Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XXV, Mayo 2007, p.792, en los siguientes términos:

EL DERECHO AL MÍNIMO VITAL. CONSTITUYE UN LÍMITE FRENTE AL LEGISLADOR EN LA IMPOSICIÓN DEL TRIBUTO. En el marco que corresponde a la materia fiscal, el derecho al mínimo vital constituye una garantía fundada en la dignidad humana y como presupuesto del Estado democrático, de tal manera que los principios especiales que rigen el sistema tributario han de ser interpretados a la luz de los principios fundamentales que informan toda la Constitución. A partir de lo anterior, la capacidad contributiva -concepto capital para juzgar en relación con la proporcionalidad del gravamen, al menos en lo que hace a impuestos directos- ha de apreciarse teniendo en cuenta el contexto real, por lo cual debe precisarse que, si bien el deber de tributar es general, el derecho al mínimo vital exige analizar si la persona que no disponga de los recursos materiales necesarios para subsistir digna y autónomamente puede ser sujeto de ciertas cargas fiscales que ineludible y manifiestamente agraven su situación de penuria, cuando ello puede coexistir con la insuficiencia de una red de protección social efectiva y accesible a los más necesitados. Así, se considera que los causantes deben concurrir al levantamiento de las cargas públicas con arreglo a su capacidad contributiva, en la medida en la que ésta exceda un umbral mínimo que únicamente así podrá considerarse idónea para realizar en el campo económico y social las exigencias colectivas recogidas en la Constitución. El respeto al contenido esencial de este derecho exige que no se pueda equiparar automáticamente la capacidad que deriva de la obtención de cualquier recurso con la capacidad de contribuir al gasto público, todo ello respecto de las personas que puedan carecer de lo básico para subsistir en condiciones dignas; la acepción negativa del derecho al mínimo vital se erige como un límite que el Estado no puede traspasar en materia de disposición de los recursos materiales necesarios para llevar una vida digna. Esta limitante se ha expresado tradicionalmente en la prohibición de los impuestos confiscatorios, pero también es especialmente relevante para el caso el derecho al mínimo vital, en particular el de las personas que apenas cuentan con lo indispensable para sobrevivir. Lo dicho no implica intromisión alguna en la esfera legislativa dentro de la cual se inscribe la configuración del sistema tributario, dado que la misma, por una parte, no es ilimitada -siendo que corresponde a este Alto Tribunal la verificación del apego a las exigencias constitucionales- y por el otro, no es pretensión de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que legalmente se defina con toda certeza ese mínimo de subsistencia que serviría de punto de partida en la imposición, sino que se reconozca un patrimonio protegido a efectos de atender las exigencias humanas más elementales, lo cual implica excluir las cantidades o conceptos que razonablemente no puedan

²⁷ *Ibidem.*, pp. 25 - 26.

integrarse a la mecánica del impuesto -ya sea a nivel del objeto o que no puedan conformar su base imponible-, toda vez que dichos montos o conceptos se encuentran vinculados a la satisfacción de las necesidades básicas del titular.

César Augusto Domínguez Crespo opina, que la capacidad contributiva establece un rasgo diferenciador en la contribución a los gastos públicos que no constituye conculcación a la igualdad formal.²⁸

Para Héctor B. Villegas “la capacidad contributiva es el límite material en cuanto al contenido de la norma tributaria, garantizando su justicia y razonabilidad”.²⁹

En palabras de Francisco José Cañal García la capacidad contributiva cumple con las funciones siguientes:

Las funciones de la capacidad contributiva son las de presupuesto, medida y límite de la imposición. Por una parte, la capacidad contributiva se constituye sobre un índice de capacidad económica, lo cual revela la necesidad de un presupuesto económico para la imposición. Por otra parte, la capacidad tributaria también constituye un límite a la potestad de imposición. La capacidad es la causa justa de la imposición y su medida o parámetro.”³⁰

En términos de Eusebio González la capacidad contributiva se divide en capacidad económica absoluta y capacidad económica relativa, entendida la primera como fuente del tributo, y la segunda como medida de este.

La capacidad económica absoluta es la aptitud genérica para pagar los tributos. Pero la virtualidad del principio de capacidad económica no se agota en ser fundamento de la imposición. Sirve también como medida de la misma surgiendo así lo que por todos se denomina capacidad económica relativa. Y es que lo que persigue no es tan sólo que los tributos sean pagados por quienes tienen capacidad económica (fundamento de la imposición) sino que éstos sean pagados en función de

²⁸ *Ibidem.* p. 22.

²⁹ Villegas, Héctor, B., *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, 7a ed., Argentina, Depalma, 2001, p.195.

³⁰ Cañal García, Francisco José citado en Venegas Álvarez, Sonia, *Presunciones y ficciones en el Impuesto Sobre la Renta*, México, UNAM-Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2007, pp. 113 - 114.

la concreta y efectiva capacidad económica de cada uno (medida de la imposición)³¹

I.4 Definición del principio de proporcionalidad tributaria.

Adam Smith en su famosa obra titulada “*El origen y naturaleza de la riqueza de las Naciones*” formuló cuatro principios fundamentales de la tributación, el primer principio denominado, principio de justicia, fue enunciado en los términos siguientes: “*Los súbditos de cualquier Estado deben de contribuir al sostenimiento del gobierno en la medida de lo posible, en proporción a sus respectivas capacidades, es decir, en proporción al ingreso del que respectivamente disfrutan bajo la protección del Estado.*”³²

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en la fracción IV del artículo 31 recoge el principio de justicia de Adam Smith y consagra el principio de proporcionalidad tributaria:

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.

Antes de definir el principio de proporcionalidad tributaria, es imprescindible aclarar, que el citado artículo consagra cuatro principios constitucionales con los que deben cumplir las contribuciones: el principio de legalidad, el principio de proporcionalidad, el principio de equidad y el principio de destino al gasto público.

³¹ González Eusebio y González Teresa, *Derecho Tributario I*, España, Plaza Universitaria, 2004, p. 61.

³² Smith Adam, *Una Investigación sobre las causas y naturaleza de la riqueza de las Naciones*, (trad.) Carlos Rodríguez Braun, España, Tecnos, 2009, p. 659.

Emilio Margain asevera que la SCJN al mencionar en tesis aislada de jurisprudencia, que todo impuesto debe de reunir los *requisitos* de proporcionalidad y equidad, utiliza el plural en el sentido de que son dos requisitos que debe satisfacer un impuesto para ser constitucional.³³

No hay que interpretar la frase final del artículo que literalmente dice; [...]“de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”, como si se tratase de un sólo principio (principio de proporcionalidad y equidad) cuya denominación es una palabra compuesta³⁴, sino que la letra “y” entre las palabras proporcional y equitativa está siendo empleada en términos gramaticales como conjunción copulativa; es decir, sirve de unión o enlace aditivo de elementos análogos³⁵, esto es, agrega o refiere a otro principio constitucional de las contribuciones.

Señalado lo anterior, la antigua idea que el precepto constitucional utiliza una expresión pleonástica por un idéntico contenido conceptual³⁶, es errónea.

Narciso Sánchez Gómez señala que:

La proporcionalidad significa que cada quien tribute de acuerdo con su riqueza, ingresos o posibilidades económicas, y que esa aportación sea la mínima posible para no fastidiar, ahuyentar o empobrecer al contribuyente, y los que no tengan ninguna posibilidad contributiva porque carecen de bienes o recursos pecuniarios que queden liberados de dicha obligación como parte de lo que debemos entender como justicia fiscal.³⁷

El principio de proporcionalidad, indica la obligación de los sujetos pasivos de contribuir al gasto público de acuerdo a su capacidad contributiva, en este sentido,

³³ Cfr. Margáin Manautou. Emilio, *op.cit.*, nota 11, p. 73.

³⁴ Es decir, que “y” entre la palabra proporcional y equitativa sea utilizada como conjunción coordinante, definida ésta, como la conjunción que une palabras, grupos sintácticos u oraciones gramaticalmente equivalentes. *Vid.* Diccionario de la Lengua Española, 22^{da} Ed.

³⁵ Debemos tener presente que analogía es relación de semejanza entre cosas distintas. *Vid.* Diccionario de la Lengua Española, 22^{da} Ed.

³⁶ Cfr. De la Garza. Sergio Francisco. *op.cit.*, nota 19, p. 270.

³⁷ Sánchez Gómez. Narciso, *op.cit.*, nota 8, p. 156.

“la proporcionalidad constituye una suerte de equidad vertical,”³⁸ es decir, aquellos con mayor capacidad contributiva pagaran más que los individuos con baja capacidad contributiva, con el objeto de lograr la igualdad sustancial o material, en razón de las diversas capacidades contributivas existentes – progresividad en los impuestos–.

Miguel Ángel Fernández González define la proporcionalidad tributaria como la simetría o conformidad cuantitativa entre la carga tributaria y el sujeto u objeto de ella.³⁹

Algunos autores denominan al principio de proporcionalidad tributaria como principio de capacidad contributiva, en ese sentido Fernando Lanz Cárdenas considera que el vocablo proporcionalidad es sinónimo de capacidad contributiva.

La SCJN en la tesis P./J.109/99, visible en el Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena época, t. X, Noviembre de 1999 Apéndice p.22, define el principio de proporcionalidad en los siguientes términos:

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

³⁸ García Vizcaíno, Catalina. *Derecho Tributario. Consideraciones económicas y jurídicas. Análisis de la Legislación, doctrina y jurisprudencia.* Parte General. t. I, Argentina, Depalma, 1996, p. 297.

³⁹ Cfr. Fernández González, Miguel Ángel, “Principios constitucionales de proporcionalidad y justicia en materia tributaria”, *Revista Chilena de Derecho*, vol. 27, 2000, pp. 357 - 371.

Adoptando este criterio de la SCJN y de conformidad con expuesto en la definición de capacidad contributiva, podemos decir, que el principio de proporcionalidad tiene por objeto la capacidad contributiva. Compartimos la postura de Carlos Alberto Burgoa Toledo que se refiere al principio de proporcionalidad (aunque sólo hace referencia a la capacidad contributiva objetiva) de la siguiente forma:

Este principio se obtiene de un perfecto equilibrio entre la capacidad económica y los elementos indispensables para obtenerla – toda vez que sin la existencia de estos últimos, la primera es imposible de producirse – lo que en conjunto da la capacidad contributiva que se representa como la suma de la capacidad económica menos los esfuerzos indispensables/necesarios para obtenerla. *Es posible concluir hasta este punto que la capacidad contributiva es el objeto de la proporcionalidad.*⁴⁰

Por lo anterior, opinamos que no es necesario cambiar en el texto constitucional la denominación del principio de proporcionalidad por “principio de capacidad contributiva”.

I.5 Definición del principio de equidad tributaria.

El fundamento del principio de equidad o igualdad tributaria está en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal, que establece la obligación de contribuir de la manera proporcional y *equitativa* que dispongas las leyes.

Burgoa Toledo, expresa que el principio de equidad, “se refiere a la igualdad (formal y sustancial) que debe existir en materia fiscal para los sujetos de la tributación para obtener el equilibrio y uniformidad entre los diversos contribuyentes, por lo que conlleva una armonía impositiva.”⁴¹

Para Narciso Sánchez Gómez:

⁴⁰ Burgoa Toledo, Carlos Alberto. “Los principios tributarios en serio”, *Revista del Posgrado en Derecho de la UNAM*, México, vol.5, Núm. 8, enero-junio de 2009, pp. 195-196. Las cursivas son nuestras.

⁴¹ *Ibidem.*, p. 200.

La equidad tributaria significa que el impacto del gravamen sea el mismo para todas las personas físicas y morales que están colocadas en la misma circunstancia contributiva, esto es, que si realizan iguales actos tienen similares bienes o riqueza, deben ser tratados en igualdad de condiciones, en cuanto al deber de aportar una parte de su capital para cubrir el gasto público, y que esa equidad sea general, uniforme, justa y apegada a la legalidad, tratando igual a los iguales, y desigual a los desiguales, desde el punto de vista económico.⁴²

Expresado en otros términos, la equidad entraña el imperativo de que todos los integrantes de una colectividad deben contribuir para los gastos públicos del Estado, pero dentro de dicha colectividad existen diferentes situaciones económicas, por lo que, la legislación las debe normar de manera diferente.

La equidad no se limita a comprobar las desigualdades, sino trata de hacerlas desaparecer. Ya desde Aristóteles la equidad era concebida como una corrección al principio de generalidad.

Ortega Maldonado menciona:

En suma, el principio de equidad puede exigir un mínimo de desigualdad formal para progresar hacia la igualdad sustancial. Esto nos lleva de la mano a considerar que en muchos casos la desigualdad no sólo no se prohíbe, sino que se exige en aras de una mayor igualdad. Es por esa razón que muchas medidas discriminatorias que contienen algunas leyes fiscales han sido declaradas razonables a la luz de los principios constitucionales.⁴³

Francisco López Escribano explica que el principio de equidad “no puede ser entendido en términos tales que impidan al legislador, establecer el sistema fiscal que estima justo, introducir diferencias entre los contribuyentes, bien sea atendiendo a la cuantía de su renta, al origen de éstas o a cualesquiera otra condición social que considere relevante para tender al fin de la justicia”.⁴⁴

⁴² Sánchez Gómez, Narciso, *op.cit.*, nota 8, p. 157.

⁴³ Francisco López Escribano citado por Ortega Maldonado, Juan Manuel, *Lecciones de Derecho Fiscal*, México, Porrúa, 2009, p. 187.

⁴⁴ *Ídem*.

I.6 Definición del principio de legalidad tributaria.

El principio de legalidad tributaria se encuentra señalado en el multicitado artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que establece la obligación de los mexicanos de contribuir para los gastos públicos, [...] de la manera proporcional y equitativa que dispongan *las leyes*, significa, que toda contribución exigida por el estado a los sujetos pasivos, debe establecerse en ley, tanto desde el punto de vista material como formal, es decir, por medio de disposiciones de carácter general, abstractas, impersonales y emanadas del Poder Legislativo.

Los criterios de la clasificación tradicional del Derecho, ubican al Derecho fiscal en el Derecho público⁴⁵, al igual que el Derecho Penal, razón por la cual algunos autores enuncian el principio de legalidad en ambas ramas del derecho en semejantes términos. Así, Sergio Francisco de la Garza manifiesta que el principio de legalidad en materia tributaria puede enunciarse mediante el aforismo adoptado por analogía del derecho penal, “ *nullum tributum sine lege*”.⁴⁶

La SCJN en la tesis de jurisprudencia, visible en el Seminario Judicial de la Federación, Séptima Época, 91-96 Primera Parte, p. 173, respecto del principio de legalidad tributaria ha señalado lo siguiente:

IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCION FEDERAL .El principio de legalidad se encuentra claramente establecido por el artículo 31 constitucional, al expresar, en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes y está, además, minuciosamente reglamentado en su aspecto formal, por diversos preceptos que se refieren a la expedición de la Ley General de Ingresos, en la que se determinan los impuestos que se causarán y recaudarán durante el período que la misma abarca. Por otra parte, examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de explicación racional e histórica, se encuentra que ***la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté***

⁴⁵ Cfr. García Maynez, Eduardo, *Introducción al Estudio del Derecho*, 57ª ed., México, Porrúa 2004, p. 134.

⁴⁶ De la Garza, Sergio Francisco, *op.cit.*, nota 19, p. 356.

establecida en una ley, no significa tan solo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución del Estado, está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, [...] Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscritos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificárseles.

En la tesis P. /J. 106/2006, visible en el Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XXIV, Octubre de 2006, p.5, la SCJN ha señalado:

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.

De los anteriores criterios de jurisprudencia se deduce que el principio de legalidad exige que todo impuesto sea instituido mediante ley (formal y material), es decir, que la ley sea creada de conformidad con el proceso legislativo establecido en el artículo 72 de la Constitución, observando el inciso H del mencionado precepto; y que contenga los elementos esenciales de las contribuciones claros y determinables.

Para Fernando Pérez Royo “el principio de legalidad tributaria es la primera regla sobre la producción normativa en materia tributaria, que aparece como la clave de bóveda del edificio de fuentes del Derecho en este ámbito. En términos simples, es necesaria una Ley para el establecimiento de tributos”.⁴⁷

El principio de legalidad tributaria estipula que la potestad impositiva del Estado se ejercerá mediante una ley. Este principio ha sido identificado tradicionalmente, antes, con la exigencia de autoimposición, y ahora, con la exigencia del consentimiento a través de los representantes de los contribuyentes, en el establecimiento de los tributos (*No taxation without representation* –lema del parlamento norteamericano–).⁴⁸ En este orden de ideas,

El principio de legalidad debe de ser visto también – e incluso de manera prevalente o principal – como una institución al servicio de un interés colectivo: el de asegurar la democracia en el procedimiento de imposición o establecimiento de las vías de reparto de la carga tributaria. Lo que ha querido el constituyente es que el juicio sobre el reparto de la carga tributaria sea establecido por el órgano que, dada su composición y funcionamiento, mejor asegura la composición de los intereses contrapuestos en el mencionado reparto.⁴⁹

El principio de legalidad general y en el ámbito administrativo en particular, colegido de la interpretación del segundo párrafo del artículo 14 y del primer párrafo del artículo 16 de la Constitución mexicana, trasladado al ámbito tributario, considera que todos o algunos de los elementos referentes a la materia tributaria deben ser regulados por la ley, es decir, una vez determinado que por ley se establecen las contribuciones, corresponde ahora fijar, el alcance o profundidad de intervención de la ley en los elementos esenciales del tributo. Lo que la doctrina ha denominado reserva de ley, que puede ser absoluta o relativa.⁵⁰ Giannini dice que:

La **reserva absoluta de ley**, denominada “*riserva di norma primaria*”, es aquella donde la materia reservada puede ser disciplinada solamente por

⁴⁷ Pérez Royo, Fernando. *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 11ª ed., España, Civitas, 2000, p. 41.

⁴⁸ Cfr. Torruco Salcedo, Sitaly. “Principios Constitucionales Tributarios” en Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús (coord.) *Manual de Derecho Tributario*, México, Porrúa, 2005, pp. 18 - 22.

⁴⁹ Pérez Royo, Fernando. *op.cit.*, nota 47, p. 42.

⁵⁰ Cfr. Torruco Salcedo, Sitaly, *op.cit.*, nota 48, p. 16.

normas primarias, no siendo posible, y además sería ilegal, su regulación a través de las normas secundarias –reglamentos–.⁵¹

Y respecto a la reserva de Ley relativa Giannini menciona:

La **reserva relativa de Ley** denominada “*reserva di atto normativo primario*” es aquella en la que se exige la presencia de una ley o disposición de rango legal solamente para determinar los elementos fundamentales de la contribución establecida _siendo por consiguiente indispensable conocer cuáles son los elementos y mediante qué clase de normas se llevará a cabo dicha labor_, dejándose al ejecutivo el desarrollo o la complementación de los elementos no sujetos a la mencionada Ley.⁵²

Los tratadistas alemanes han analizado el principio de legalidad desde su aspecto normativo, descomponiéndolo en los principios de primacía y reserva de ley. En este sentido, entre los principios de legalidad y de reserva de ley no existe una diferencia antagónica, sino que el principio de reserva de ley es uno de los componentes del principio de legalidad⁵³.

El principio de reserva de ley ha sido adoptado como instrumento clarificador que ayuda a comprender en toda su amplitud, el contenido del artículo 31 frac. IV de la Constitución Mexicana⁵⁴.

Para Rodríguez Lobato “la reserva de ley consiste, en que por medio de un mandamiento constitucional se reserva al legislador la regulación de una materia, o de los aspectos esenciales de esta materia”.⁵⁵

Al respecto, la SCJN en la tesis P. CXLVIII/97, visible en el Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. VI, Noviembre de 1997, p. 78, estableció lo siguiente:

⁵¹ *Ibidem.*, p. 17.

⁵² *Ibidem.* p. 18.

⁵³ Rodríguez Lobato, Raúl, *El principio de Reserva de Ley en Materia Tributaria*, México, Porrúa, 2001, pp. 40 - 41.

⁵⁴ *Ibidem.*, p. 39.

⁵⁵ *Ibidem.*, p. 67.

LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DEL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY.

Este alto tribunal ha sustentado el criterio de que el principio de legalidad se encuentra claramente establecido en el artículo 31 constitucional, al expresar en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Conforme con dicho principio, es necesaria una ley formal para el establecimiento de los tributos, lo que satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, así como que el contribuyente pueda conocer con suficiente precisión el alcance de sus obligaciones fiscales, de manera que no quede margen a la arbitrariedad. Para determinar el alcance o profundidad del principio de legalidad, es útil acudir al de la reserva de ley, que guarda estrecha semejanza y mantiene una estrecha vinculación con aquél. Pues bien, la doctrina clasifica la reserva de ley en absoluta y relativa. La primera aparece cuando la regulación de una determinada materia queda acotada en forma exclusiva a la ley formal; en nuestro caso, a la ley emitida por el Congreso, ya federal, ya local. En este supuesto, la materia reservada a la ley no puede ser regulada por otras fuentes. La reserva relativa, en cambio, permite que otras fuentes de la ley vengan a regular parte de la disciplina normativa de determinada materia, pero a condición de que la ley sea la que determine expresa y limitativamente las directrices a las que dichas fuentes deberán ajustarse; esto es, la regulación de las fuentes secundarias debe quedar subordinada a las líneas esenciales que la ley haya establecido para la materia normativa. En este supuesto, la ley puede limitarse a establecer los principios y criterios dentro de los cuales la concreta disciplina de la materia reservada podrá posteriormente ser establecida por una fuente secundaria. Así, no se excluye la posibilidad de que las leyes contengan remisiones a normas reglamentarias, pero sí que tales remisiones hagan posible una regulación independiente y no claramente subordinada a la ley, lo que supondría una degradación de la reserva formulada por la Constitución en favor del legislador. En suma, la clasificación de la reserva de ley en absoluta y relativa se formula con base en el alcance o extensión que sobre cada materia se atribuye a cada especie de reserva. Si en la reserva absoluta la regulación no puede hacerse a través de normas secundarias, sino sólo mediante las que tengan rango de ley, la relativa no precisa siempre de normas primarias. Basta un acto normativo primario que contenga la disciplina general o de principio, para que puedan regularse los aspectos esenciales de la materia respectiva. Preciado lo anterior, este alto tribunal considera que en materia tributaria la reserva es de carácter relativa, toda vez que, por una parte, dicha materia no debe ser regulada en su totalidad por una ley formal, sino que es suficiente sólo un acto normativo primario que contenga la normativa esencial de la referida materia, puesto que de ese modo la presencia del acto normativo primario marca un límite de contenido para las normas secundarias posteriores, las cuales no podrán nunca contravenir lo dispuesto en la norma primaria; y, por otro lado, en casos excepcionales, y que lo justifiquen, pueden existir remisiones a normas secundarias, siempre y cuando tales remisiones hagan una regulación subordinada y dependiente de la ley, y además constituyan un complemento de la regulación legal que sea indispensable por motivos técnicos o para el debido cumplimiento de la finalidad recaudatoria.

Sobre el particular, la magistrada del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa María Guadalupe Aguirre Soria ha indicado:

En materia tributaria, la reserva de ley tendería a ser relativa siempre, por la imbibita complejidad que tiene su ejecución ante una gama amplísima de elementos materiales que generalmente concurren para adecuar al caso concreto la norma, y esto en beneficio de los causantes que tiene además la protección constitucional para impugnar la violación de reserva legal cuando se apliquen normas secundarias sin remisión expresa o cuando éstas vayan más allá de la ley y modifiquen su alcance.⁵⁶

De conformidad con lo anterior, se ha interpretado, que en el ordenamiento mexicano existe la reserva de Ley relativa, es decir, no es necesario que las contribuciones sean establecidas y reguladas en su totalidad por la ley, sino simplemente que esta cree y regule los elementos esenciales, pudiéndose disciplinar los demás aspectos mediante normas secundarias (reglamentos).

Aceptado en los términos anteriores el alcance del principio de reserva de ley como especie del principio de legalidad, para la validez constitucional de un tributo, es necesario no sólo que esté establecido en ley (principio de legalidad tributaria), sino que también se exige que los elementos esenciales del mismo (sujeto, objeto, base, tasa, y época de pago) estén consignados de manera expresa en la ley (principio de reserva de ley), para evitar el margen a la arbitrariedad de las autoridades.

Para Miguel Carbonell, la reserva de ley puede entenderse como la remisión que hace normalmente la Constitución y de forma excepcional la Ley (en éste último caso habría ilegalidad y en consecuencia inconstitucionalidad), para que sea una ley y no otra norma jurídica la regule determinada materia.⁵⁷

Coincidimos con el criterio sostenido tanto por Rodríguez Lobato como por Carbonell Sánchez, es decir, la reserva de ley consiste el señalamiento por mandamiento

⁵⁶Suprema Corte de Justicia de la Nación y Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. La Interpretación Constitucional de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en Materia Tributaria 1986-2000, t. II, p. 772.

⁵⁷Cfr. Carbonell Sánchez, Miguel, *Los Derechos Fundamentales en México*, 2ª ed., México, Porrúa, 2006, p. 671.

Constitucional que reserva al legislador la regulación de una materia, o de los aspectos esenciales de la misma.

I.7 Definición del principio de destino de las contribuciones al gasto público.

El ya referido artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, es el fundamento jurídico del principio de vinculación de las contribuciones con el gasto público.

Juan Manuel Ortega Maldonado, explica, que “de la interpretación armónica de la fracción IV, artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y los artículos, 25, 73, fracción VII, 123 –A y 131 del mismo ordenamiento, resulta un término más exacto y ajustado al término de gasto público contemporáneo”⁵⁸(–los citados preceptos constitucionales a grandes rasgos establece: la obligación de contribuir proporcional y equitativamente al gasto público según las leyes; la rectoría, planeación y desarrollo de la actividad económica en manos del Estado, así como la justa distribución de ingresos y riqueza; las facultades del congreso para establecer las contribuciones necesarias; los derechos y condiciones laborales dignas e indispensables; la facultad privativa de la Federación de gravar las mercancías que se importen o exporten; respectivamente. Agregaríamos el artículo 126, que establece que todo pago debe estar contemplado en el presupuesto o en la ley–).

En términos de Giuliani, “el gasto público es toda erogación, generalmente en dinero, que incide en las finanzas del Estado y se destina al cumplimiento de fines administrativos o económicos-sociales.”⁵⁹

Para Villegas, “son gastos públicos las erogaciones dinerarias que realiza el Estado en virtud de ley para cumplir sus fines consistentes en la satisfacción de las necesidades públicas.”⁶⁰

⁵⁸ Ortega Maldonado, Juan Manuel, *op.cit.*, nota 43, p. 167.

⁵⁹ Giuliani Fonrouge, Carlos M., *op.cit.*, nota 1, p. 239.

De las anteriores definiciones, podemos decir, que el gasto público es toda erogación dineraria hecha por el Estado en virtud de la ley, cuyos fines inmediatos, son administrativos o económicos-sociales, destinados a cumplir su fin último, consistente en la satisfacción de las necesidades públicas.

La SCJN en la tesis P./J.15/2009, visible en el Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta, t. XXIX, abril 2009, p.116, en relación al gasto público ha establecido:

GASTO PÚBLICO, EL PRINCIPIO FISCAL DE JUSTICIA FISCAL RELATIVO, GARANTIZA QUE LA RECAUDACIÓN NO SE DESTINE A SATISFACER NECESIDADES PRIVADAS O INDIVIDUALES. El principio de justicia fiscal de que los tributos que se paguen se destinarán a cubrir el gasto público conlleva que el Estado al recaudarlos los aplique para cubrir las necesidades colectivas, sociales o públicas a través de gastos específicos o generales, según la teleología económica del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que garantiza que no sean destinados a satisfacer necesidades privadas o individuales, sino de interés colectivo, comunitario, social y público que marca la Ley Suprema, ya que de acuerdo con el principio de eficiencia -inmanente al gasto público-, la elección del destino del recurso debe dirigirse a cumplir las obligaciones y aspiraciones que en ese ámbito describe la Carta Fundamental. De modo que una contribución será inconstitucional cuando se destine a cubrir exclusivamente necesidades individuales, porque es lógico que al aplicarse para satisfacer necesidades sociales se entiende que también está cubierta la penuria o escasez de ciertos individuos, pero no puede suceder a la inversa, porque es patente que si únicamente se colman necesidades de una persona ello no podría traer como consecuencia un beneficio colectivo o social.

Ortega Maldonado menciona

[...] el hecho de que actualmente el tributo no sólo constituye un instrumento a través del cual el Estado puede allegarse de recursos económicos para satisfacer el gasto público, sino que ha tomado un nuevo papel y por su conducto los poderes públicos buscan la satisfacción de otros fines distintos a los recaudatorios, como son los de índole social, político y económico. La doctrina entiende que en el primer caso estamos frente a las **contribuciones de carácter fiscal** y en el segundo ante **contribuciones con fines extrafiscales o de ordenamiento**.⁶¹

⁶⁰ Villegas, Héctor, B., *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, 8ª ed., Argentina, Depalma, 2001, p.39.

⁶¹ Ortega Maldonado, Juan Manuel. *op.cit.*, nota 43, p. 169.

De acuerdo con la orientación mencionada de Ortega Maldonado, el estudio del principio de destino de las contribuciones al gasto público, se bifurca, en contribuciones con fines recaudatorios y contribuciones con fines extrafiscales o de ordenamiento.⁶²

El principio de destino de las contribuciones al gasto público en su vertiente, contribuciones con fines recaudatorios, en su concepto material, *“estriba en el destino de un impuesto para la realización de una función pública específica o general, a través de la erogación que realice la Federación directamente o por conducto del organismo descentralizado encargado al respecto. Formalmente, este concepto de gasto público se da, cuando en el Presupuesto de Egresos de la Nación, está prescrita la partida [...]”*⁶³

El principio de destino de las contribuciones al gasto público, en las contribuciones con fines extrafiscales, en términos de la tesis de la SCJN, significa, que los impuestos necesariamente previstos en el Presupuesto de Egresos o en el Presupuesto de Ingresos, *“pueden tener un objeto inmediato, que consiste en cubrir los gastos públicos, objeto esencial y común a todos ellos, y otro mediato, que consiste en la realización de determinado propósito, [...]”*⁶⁴

I.8 Definición de Doble Imposición o Plurimposición Tributaria Interna.

Para definir Doble Imposición o Plurimposición Tributaria interna, y posteriormente la Doble Imposición o Plurimposición Tributaria externa, es ineludible iniciar con la definición de doble imposición. Arturo De la Cueva explica al respecto, *“la doble imposición implica la coexistencia de dos o más cargas tributarias, por el mismo*

⁶² “Adolfo Wagner expuso, en el siglo XIX, una clasificación de los tributos distinguiendo los tributos financieros (Los que tienen por finalidad aportar medios al tesoro público: finalidad fiscal) y los tributos de ordenamiento (aplicados para cumplir objetivos de política económica social: finalidad extrafiscal).” García Vizcaíno, Catalina, *op.cit.*, nota 38, p. 44.

⁶³ Tesis de Jurisprudencia, “GASTO PÚBLICO, NATURALEZA CONSTITUCIONAL DEL”, Informe 1969, Séptima época, Sala auxiliar, p. 25.

⁶⁴ Tesis aislada, “IMPUESTOS”, Seminario Judicial de la Federación, Quinta Época, t. XXIV, p. 499.

*concepto, exigidas por ordenamientos jurídicos distintos, incidiendo diversas soberanías fiscales (nacionales/ nacional-extranjera), que afectan a las mismas personas físicas o morales (nacionales-extranjeras)."*⁶⁵

Seligman, en términos simples dice, "la doble imposición consiste en gravar dos veces la misma persona o la misma cosa."⁶⁶

Coincidimos con el empleo del término plurimposición⁶⁷ y no simplemente la denominada doble imposición, en conciencia de la posibilidad de incidencia de dos o más impuestos.

Héctor B. Villegas manifiesta que "hay doble o (múltiple) imposición cuando el mismo destinatario legal del tributo es gravado dos (o más) veces, por el mismo hecho imponible, en el mismo período de tiempo, y por parte de dos (o más) sujetos con poder tributario."⁶⁸

La doble imposición suele distinguirse en interna y externa o internacional. López Espadafor señala que, "*la doble o plurimposición interna se da en aquellos supuestos ocasionados por la incidencia del Poder Tributario estatal o por la de los poderes tributarios de entes integrados en el territorio del Estado [...]*."⁶⁹

Para Orón Moratal, "*la noción de doble imposición interna hace referencia a supuestos donde el mismo contribuyente es gravado atendiendo a un mismo objeto imponible, por dos (o más) impuestos idénticos o similares, exaccionados por dos o*

⁶⁵ De la Cueva Arturo, *Derecho Fiscal Mexicano*, 2ª ed., México, Porrúa, 2003, p. 99.

⁶⁶ Seligman citado por Giuliani Fonrouge. Carlos M., *op. cit.*, nota 1, p. 380.

⁶⁷ Celia Rojo Mejía denomina múltiple imposición al efecto originado por la acción concurrente de autoridades fiscales de distintos niveles de tributación que ejercen su facultad de establecer gravámenes sobre la misma materia. (Ríos Granados Gabriela (coord.) *Diccionario de Derecho Fiscal y Financiero*, México, Porrúa-UNAM, 2007, p. 430.)

⁶⁸ Villegas, Héctor, B., *op.cit.*, nota 60, p. 613.

⁶⁹ López Espadafor, Carlos. *op.cit.*, nota 2, p. 25.

*más entes públicos pertenecientes al mismo Estado, en el mismo período de tiempo.*⁷⁰

I.9 Definición de Doble Imposición o Plurimposición Tributaria Externa

La Doble Imposición o Plurimposición Externa mejor conocida como Doble Imposición Internacional, en palabras de Sainz de Bujanda, “*se produce cuando el mismo presupuesto de hecho da lugar a obligaciones tributarias en varios Estados, por el mismo o análogo título y por el mismo período o evento*”.⁷¹

Calderón Carretero da una definición más detallada de Doble Imposición Internacional, en los siguientes términos:

[...] concurre doble imposición internacional cuando dos (o más) entes jurídicos-públicos autónomos dotados de poder tributario independiente a nivel internacional yuxtaponen impuestos idénticos o análogos sobre un mismo hecho imponible realizado en un mismo momento temporal, gravando al mismo contribuyente y objeto imponible, de manera que, a la postre, resulta una carga fiscal global superior a la que se originaría si dicho hecho imponible se hubiera realizado con sujeción a un sólo sujeto activo.⁷²

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) ha adoptado el siguiente concepto, “la doble imposición jurídica internacional puede definirse en forma general como resultado de la aplicación de impuestos similares en dos o más estados a un mismo contribuyente, respecto a la misma materia imponible y el mismo periodo de tiempo.”⁷³

⁷⁰ Orón Moratal en Calderón Carretero, José M. *La Doble Imposición Internacional y los métodos para su eliminación*, España, Macgraw- Hill, 1997, p. 113.

⁷¹ Sainz De Bujanda, Fernando. *Lecciones de Derecho Financiero*, 9ª ed., Madrid, Universidad Complutense. Facultad de Derecho, 1991, p. 57.

⁷² Calderón Carretero, José M, *op.cit.*, nota 70, p. 109.

⁷³ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), *Modelo de Convenio fiscal*, Instituto de Estudios Fiscales, París, 1997. La versión original establece: *International juridical double taxation can be generally defined as the imposition of comparable taxes in two (or more) states on the same taxpayer in respect on the same subject matter and for identical periods. Vid. Model tax convention on income and on capital (Introduction).*

La Doble Imposición Jurídica Internacional, de acuerdo con el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, puede existir en tres casos:

a) Cuando los dos Estados Contratantes gravan a una misma persona por su renta y patrimonio totales (sujeción fiscal integral concurrente);

b) cuando una persona, residente de un Estado Contratante (Estado de Residencia), obtenga rentas o posea elementos del patrimonio en el otro Estado Contratante (Estado de la fuente o Estado donde están situados un establecimiento permanente o una base fija) y los dos Estados grave estas rentas o su patrimonio;

c) cuando los dos Estados Contratantes gravan a una misma persona, no residente ni en uno ni en otro de los Estados Contratantes, por las rentas provenientes o por el patrimonio que posea en un Estado Contratante.⁷⁴

I.10 Definición de Impuesto notoriamente exorbitante y ruinoso.

La SCJN estableció en la tesis de jurisprudencia visible en el Seminario Judicial de la Federación, Séptima Época, 187-192 Primera parte p.111, abajo transcrita, que un impuesto no es proporcional si es notoriamente exorbitante y ruinoso.

IMPUESTOS, VALIDEZ CONSTITUCIONAL DE LOS [...] se ha sostenido, que, si bien el artículo 31 de la Constitución, que establece los requisitos de proporcionalidad y equidad como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, **la lesión de este derecho sí es una violación de garantías cuando los tributos que decreta el Poder Legislativo son notoriamente exorbitantes y ruinosos.** También este Tribunal Pleno ha considerado que la equidad exige que se respete el principio de igualdad, determinando que es norma de equidad la de que se encuentren obligados a determinada situación los que se hallen dentro de lo establecido por la ley y que no se encuentren en esa misma obligación los que están en situación jurídica diferente o sea, tratar a los iguales de manera igual. Es decir, este Tribunal Pleno ha estimado que **se vulnera el derecho del contribuyente a que los tributos sean proporcionales y equitativos, cuando el gravamen es exorbitante y ruinoso y que la equidad exige que se respete el principio de igualdad.**

⁷⁴ COMITÉ FISCAL DE LA ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y DESARROLLO ECONÓMICO (O.C.D.E.): “Comentarios a los artículos 23 A y 23 B relativos a los métodos para evitar la Doble Imposición” en *Modelo de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio* - 1977. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. 1978, p. 187.

Aunque la SCJN no da una definición, el contenido de esta jurisprudencia permite deducir que un impuesto notoriamente exorbitante y ruinoso tiene como característica no ser proporcional. Partiendo de la premisa de que el principio de proporcionalidad tributaria tiene como objeto la capacidad tributaria, la lógica indica que, el impuesto notoriamente exorbitante y ruinoso no atiende en su estructura y diseño a la capacidad contributiva del ciudadano.

La capacidad contributiva es eje central en la concepción del impuesto notoriamente exorbitante y ruinoso. Consideramos imprescindible partir del esbozo de una definición etimológica, cuya fuente y base son el Diccionario de la Lengua Española⁷⁵, para delimitar el impuesto notoriamente exorbitante y ruinoso.

Impuesto: *Der.* Tributo que se exige en función de la capacidad económica⁷⁶ de los obligados a su pago. ~ Directo.

Notoriamente: Adv. Manifiestamente, con notoriedad.

Manifiestamente: Adv. Con claridad y evidencia, descubiertamente.

Notorio, ria: (Del b. lat. *notorius*). 1. Adj. Público y sabido por todos, 2. Adj. Claro, evidente.

Exorbitante: (Del lat. *exorbĭtans, -antis*). 1. adj. Excesivo, exagerado.

Excesivo, va: Adj. Que excede y sale de regla.

Ruinoso, sa: (Del lat. *ruinōsus*) 1. Adj. Que se empieza a arruinar o amenaza ruina, 3. Adj. Que arruina y destruye.

Arruinar: 1. Causar ruina, 2. Destruir, ocasionar grave daño.

Ruina: (Del lat. *ruĭna*, de *ruĕre*, caer) 1. Acción de caer o destruirse algo, 2. Pérdida grande de los bienes de fortuna.

La construcción de una definición etimológica del impuesto notoriamente exorbitante y ruinoso, lo revela como el tributo que clara y evidentemente, excede y/o exagera en el monto de la erogación hecha por los obligados en relación a su respectiva capacidad contributiva, con lo cual amenaza u ocasiona gran disminución de sus bienes de fortuna.

⁷⁵ Diccionario de la Lengua Española (Real Academia Española) 22ª ed.

⁷⁶ Nótese que el Diccionario de la Lengua Española toma como elemento para definir el impuesto la capacidad económica, no obstante la omisión en la diferencia respecto la capacidad contributiva, precisión cuya tarea es de la doctrina tributaria, la definición es atendible.

La tesis aislada de rubro IMPUESTO SOBRE REMUNERACIÓN AL TRABAJO EN BAJA CALIFORNIA. PROPORCIONALIDAD Y EXENCIONES⁷⁷, establece que el gravamen considerado muy elevado no es desproporcional en tanto no sea confiscatorio o ruinoso.

I.11 Definición de Sistema Tributario.

Del significado etimológico extraído del Diccionario de la Lengua Española⁷⁸, puede decirse, que el sistema tributario, es el conjunto de impuestos –contribuciones –, reglas o principios en materia tributaria, racionalmente relacionados entre sí, cuya finalidad es el sostenimiento de las cargas públicas.

Para Queralt:

El sistema tributario es el conjunto de tributos integrados en el ordenamiento jurídico de un determinado ente territorial, inspirado en unos principios comunes y que constituye un medio idóneo para que los ciudadanos cumplan con su deber de sostener las cargas públicas, al tiempo que se manifiesta también como un instrumento apto para satisfacer determinados fines constitucionales.⁷⁹

El autor referido, menciona que nos hallamos ante un sistema tributario, cuando concurren los caracteres o circunstancias siguientes:

1. Vigencia de unos *principios* que, sancionados constitucionalmente, actúen como elementos rectores de las funciones a desarrollar en este ámbito por los órganos legislativo, ejecutivo y judicial.

⁷⁷ Cfr. Tesis aislada, Seminario Judicial de la Federación, 7ª Época, 163-168, Séptima parte, p. 95. Además, la Suprema Corte de Justicia de la Nación señaló que cuando se gravará un objeto que no sea estimado conveniente como objeto de gravamen y fuente de impuestos, no le competía calificarlo de desproporcional, sino que la única solución para la revisión del gravamen se hallaba en los órganos de representación ciudadana.

⁷⁸ **Sistema:** 1. Conjunto de reglas o principios sobre una materia racionalmente relacionados entre sí. 2. Conjunto de cosas que relacionadas entre sí ordenadamente contribuyen a determinado objeto; **Tributario:** 1. adj. Perteneciente o relativo al tributo; **Tributo:** 4. Der. Obligación dineraria establecida por la ley, cuyo importe se destina al sostenimiento de las cargas públicas. DRAE, 22ª ed.

⁷⁹ Queralt, Juan Martín *et* Lozano Serrano, Carmelo. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, España, Tecnos, 1997, p. 94.

2. *Coordinación entre los distintos tributos* que integran el sistema, de forma que respondan armónicamente a las exigencias contenidas en los principios que lo sustentan. De esta manera, habrá que evitar la existencia de lagunas normativas –de forma que escapen a tributación hechos sociales indicativos de capacidad económica salvo que ello encuentre cobertura en los principios constitucionales –la duplicidad de gravámenes sobre un mismo hecho y la posible existencia de tributos que no graven manifestaciones de capacidad económica.

3. *Idoneidad* para conseguir, mediante una correcta aplicación del sistema, *los objetivos de la política tributaria* que se hayan encomendado al sistema.

4. *Posibilidad* de que el sistema actúe como elemento beligerante en la consecución de los *finés de carácter extrafiscal o de objetivos de política económica*, tratando de armonizar las exigencias propias de esa política con el respeto a los postulados materiales de justicia tributaria.⁸⁰

Schmölders nos dice que “*el sistema tributario implica cierta coordinación de los diferentes impuestos entre sí con el sistema económico dominante y con los fines fiscales y extrafiscales de la imposición.*”⁸¹

En términos de Adolph Wagner:

[...] la expresión “Sistema impositivo” constituye un eufemismo inadecuado para la expresión que importa, más bien, cierta armonía de los diversos impuestos entre sí, y con los objetivos de la imposición fiscal o no fiscal. Esta armonía puede ser obra intencional del legislador, que tiende a sistematizar - sistemas impositivos racionales- o puede haberse producida por las necesidades de cada momento histórico –sistemas impositivos históricos-.⁸²

Según Gangemi las características de un sistema tributario racional son las siguientes:

- 1º. La existencia de una Administración financiera eficiente que conozca de las consecuencias de su actuación.
- 2º. La ausencia de evasiones y duplicaciones, y la admisión de exenciones limitadas en un sistema claro, simple, coherente y elástico.
- 3º. El mantenimiento del impuesto progresivo en los límites reales.

⁸⁰ *Ídem.*

⁸¹ Schmölders citado en Ferreiro Lapatza, José Juan *et al.*, *Curso de Derecho Tributario: Parte especial, sistema tributario, los tributos en particular*, 2ª ed., Madrid, Marcial Pons, 2007, p. 10.

⁸² Adolph Wagner citado en García Vizcaíno, Catalina. *op.cit.*, nota 38, p. 59.

- 4º. La afirmación de los principios de personalidad y equidad en el reparto de la carga tributaria en el sector de los impuestos indirectos y la coordinación de éstos para asegurar al sistema la máxima simplicidad y claridad.
- 5º. La existencia de un conjunto de impuestos indirectos, también simplificado y coordinado con los directos.
- 6º. La certeza del derecho tributario y, consiguientemente, la clara determinación de los derechos y deberes del Estado y de los contribuyentes, coordinada con un código tributario de principios generales
- 7º. La consideración, en el proceso de imposición estatal, local, social y paraestatal, de que el contribuyente es único y única, por lo tanto, su capacidad contributiva.
- 8º. El establecimiento de sanciones penales que aseguren el cumplimiento de las normas tributarias.⁸³

Sainz de Bujanda opina que en *“todo sistema tributario producto de un factor histórico, hay un impulso racional por parte del legislador, que tiende a sistematizar, con arreglo a criterios lógicos y racionales, los distintos tributos.”*⁸⁴

La anterior aseveración se queda en el plano del deber ser y en consecuencia no siempre se materializa.

⁸³ Gangemi citado por Ferreiro Lapatza, José Juan *et al.*, *op.cit.*, nota 81, p. 11.

⁸⁴ Sainz de Bujanda citado por Ferreiro Lapatza, José Juan *et al.*, *op.cit.*, nota 81, p. 10.

CAPÍTULO II. El Sistema Impositivo Mexicano.

La distribución de los gastos y recursos entre los diferentes niveles de organización estatal debe tender a asegurar el respeto de los principios de igualdad y de equidad que la conciencia social considera válidos respecto de los individuos y grupos afectados por la actividad financiera. En otras palabras, también en la coordinación financiera surge el problema de la observancia de los principios de igualdad y equidad en las cargas que se imponen a los contribuyentes.

Dino Jarach.

En el presente capítulo estudiaremos el Sistema Impositivo Mexicano, integrado por la potestad tributaria de la Federación y de las entidades federativas, así como el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal.

La definición de la potestad tributaria referida en el primer capítulo, será base de la exposición del Sistema Impositivo Mexicano.

La potestad tributaria es la atribución legal que le confiere la Constitución Política Federal al Estado para establecer las contribuciones necesarias que se requieran dentro de su espacio territorial para cubrir el gasto público y que debe de ejercitarse bajo los principios de generalidad, equidad, proporcionalidad, legalidad y ámbito de competencia físico-geográfico.⁸⁵

II.1 La potestad tributaria de la Federación.

Un Estado federal está compuesto de diversas entidades independientes en su régimen interior, pero congruentes con una Constitución general; en donde existen y coexisten varios gobiernos, puesto que la Constitución del Estado establece los diferentes ámbitos e instancias de poder, permitiendo la integración armónica de las

⁸⁵ Sánchez Gómez. Narciso, *op.cit.*, nota 8., p. 100.

entidades con la Federación.⁸⁶ En ese orden de ideas, ciñéndose a los preceptos constitucionales, la potestad tributaria de la Federación y de las entidades federativas coexiste.

De acuerdo con el artículo 40 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos⁸⁷, México es una Federación⁸⁸.

El federalismo es determinante en la construcción del sistema impositivo, porque delimita las facultades impositivas de cada uno de los órdenes de gobierno del Estado. En seguida expondremos los fundamentos normativos de la potestad tributaria de la Federación y de los estados, base del Sistema Impositivo Mexicano.

El fundamento jurídico de la potestad tributaria de la Federación se encuentra en los artículos 72, inciso H, 73, fracción VII y XXIX, 74 fracción IV y 124, todos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

El artículo 72 inciso H, establece que los proyectos de ley que versen sobre contribuciones e impuestos, deberán discutirse primero en la Cámara de Diputados. La trascendencia de los impuestos es imperativo para que el órgano de representación popular sea el encargado de discutir primero su aprobación.

De conformidad con el proceso legislativo, aprobado el proyecto de ley tributaria por la cámara de origen (Cámara de Diputados) se pasará para su discusión a la otra cámara (Cámara de Senadores), Si esta lo aprobare, se remitirá al Ejecutivo, quien,

⁸⁶ Cfr. Cruz Covarrubias, Armando Enrique. *Federalismo Fiscal Mexicano*, México, Porrúa, 2004, p. 29.

⁸⁷ **Artículo 40.** Es voluntad del pueblo mexicano constituirse en una República representativa, democrática, federal, compuesta de Estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior; pero unidos en una federación establecida según los principios de esta ley fundamental.

Aguirre Saldívar define el Federalismo, como la unión de diferentes conjuntos políticos, que a pesar de su asociación, conservan su carácter individual. (Aguirre Saldívar, Enrique. *Los retos del derecho público en materia de federalismo*, México, UNAM, 1997, p. 73).

⁸⁸ Algunos autores como Elisur Arteaga Nava sostienen que, el federalismo en México subsiste como forma, pero carece de contenido. Hay formas de centralismo en las que los departamentos cuentan con un mayor o menor campo de acción que los estados soberanos de los que habla la Constitución mexicana. Cfr. Arteaga Nava Elisur, *Dererecho Constitucional*, 3ª ed., México Oxford University Press, México, 2008, p. 476.

si no tuviere observaciones que hacer, lo publicará inmediatamente. Cabe señalar que se reputa aprobado por el Poder Ejecutivo, todo proyecto no devuelto con observaciones a la Cámara de su origen, dentro de treinta días naturales siguientes a la recepción; vencido este plazo el Ejecutivo dispondrá de diez días naturales para promulgar y publicar la ley o decreto.

Transcurrido este último plazo, el proyecto de ley será considerado promulgado y el Presidente de la Cámara de origen ordenará dentro de los diez días naturales siguientes su publicación en el Diario Oficial de la Federación, sin que para su publicación se requiera refrendo. Los plazos mencionados no se suspenderán si el Congreso cierra o suspende sus sesiones, en cuyo caso la devolución deberá hacerse a la Comisión Permanente.

En caso de que el proyecto de ley sea desechado en todo o en parte por el Ejecutivo, será devuelto, con sus observaciones, a la Cámara de origen (Cámara de Diputados). En esta deberá ser discutido de nuevo y si fuese confirmado por las *dos terceras partes del número total de votos*, pasará otra vez a la Cámara revisora (Cámara de Senadores). Si por esta fuese sancionado por la misma mayoría, el proyecto será ley o decreto y volverá al Ejecutivo para su promulgación.

En el caso de que el proyecto de ley sea desechado en parte, modificado, o adicionado por la Cámara revisora (Cámara de Senadores), la nueva discusión de la Cámara de su origen (Cámara de Diputados) versará únicamente sobre lo desechado o sobre las reformas o adiciones realizadas, sin poder alterarse en manera alguna los artículos aprobados. Si las adiciones o reformas hechas por la Cámara de Senadores son aprobadas por la *mayoría absoluta de los votos presentes* (es decir el 50 % + 1) en la Cámara de Diputados, se pasará todo el proyecto al Ejecutivo para su publicación. Si las adiciones o reformas que realiza la Cámara de Senadores son reprobadas por *mayoría de votos* de la Cámara de Diputados, volverán a aquella para que tome en consideración las razones de esta, y si por *mayoría absoluta de votos presentes* se desechan las adiciones o reformas en

la segunda revisión, el proyecto, en aquello aprobado por ambas Cámaras será enviado al Ejecutivo; quien en caso de no tener observaciones lo publicará.

Si la Cámara de Senadores (Cámara revisora) insistiere, *por mayoría absoluta* (es decir el 50 % + 1) *de votos presentes*, en dichas adiciones o reformas, todo el proyecto no volverá a presentarse sino hasta el siguiente período de sesiones, salvo que la *mayoría absoluta de los miembros presentes* de las Cámaras acuerden, que se expida la ley o decreto sólo en los artículos aprobados, y que se reserve el examen y votación de los adicionados o reformados para las siguientes sesiones.

En caso de que el proyecto de ley, fuera desechado en su totalidad por la Cámara revisora (Cámara de Senadores), volverá a la de su origen (Cámara de Diputados) con las observaciones que aquella le hubiese hecho. Si examinado de nuevo fuese aprobado por la *mayoría absoluta de los miembros presentes* volverá a la Cámara que lo desechó, la cual lo tomará otra vez en consideración, y si lo aprobare por la misma mayoría, pasará al Ejecutivo, quien si no tuviere observaciones que hacer, lo publicará inmediatamente. Pero si la cámara revisora continúa reprobándolo, no podrá volver a presentarse en el mismo período de sesiones.

En el artículo 73 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se establecen las facultades del Congreso de la Unión para legislar, es decir, delimita las materias competencia de las autoridades federales (adelante se mencionan las fracciones pertinentes a la materia tributaria). El artículo 74 del mismo ordenamiento jurídico regula las facultades exclusivas de la Cámara de Diputados; en su fracción IV, la aprobación anual del Presupuesto de Egresos de la Federación, previo examen, discusión y, en su caso, modificación del Proyecto enviado por el Ejecutivo Federal.

El artículo 124 constitucional consagra: “Las facultades que no están expresamente concedidas por esta constitución a los funcionarios federales, se entienden

reservadas a los Estados”. Lo que en la doctrina se denomina como cláusula residual.⁸⁹

Mencionado el marco constitucional, ahora explicaremos en concreto la potestad tributaria de la Federación, y posteriormente la potestad de los estados, tomando en consideración el criterio establecido por la SCJN y adoptado por Sergio Francisco De la Garza.

Una interpretación sistemática de los preceptos constitucionales que se refieren a materia impositiva, determina que no existe una delimitación radical entre la competencia federal y la estatal, sino que es un sistema complejo y las reglas principales las siguientes: a) Concurrencia contributiva de la Federación y los Estados en la mayoría de las fuentes de ingresos (artículos 73, fracción VII, y 124); b) Limitación a la facultad impositiva de los Estados mediante la reserva expresa y concreta de determinada materia a la Federación (artículo 73, fracción XXIX) y c) Restricciones expresas a la potestad tributaria de los Estados (artículos 117, fracciones IV, V, VI, y VII y 118).⁹⁰

En ese orden de ideas, la potestad tributaria de la Federación, consiste, en los poderes concurrentes ilimitados, los poderes tributarios exclusivos conferidos en forma positiva y los poderes exclusivos por razón de prohibición a los estados. Coincidimos en lo general con el autor.

La llamada concurrencia tributaria de la Federación, se fundamenta en el artículo 73, fracción VII y 124 de la Constitución; el primero confiere al Congreso de la Unión el poder para establecer las contribuciones necesarias para cubrir el Presupuesto Federal, en tanto que el artículo 124, dispone que “todas las facultades que no estén expresamente conferidas por esta Constitución a los funcionarios federales se entienden reservadas a los Estados”.

⁸⁹ Cfr. Serna De la Garza, José María, *El Sistema Federal Mexicano. Un análisis jurídico*, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, 2008, p. 13.

⁹⁰ Tesis de Jurisprudencia, “IMPUESTOS. SISTEMA CONSTITUCIONAL REFERIDO A LA MATERIA FISCAL. COMPETENCIA ENTRE LA FEDERACIÓN Y LAS ENTIDADES FEDERATIVAS PARA DECRETARLOS”, Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta, 7ª época, 151-156 Primera parte, Materia Constitucional Administrativa, p. 149.

Consideramos que la concurrencia tributaria de la Federación, sí tiene limitación respecto la materia objeto de imposición,⁹¹ es decir, puede la Federación establecer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto federal, siempre que de conformidad con el citado artículo 124 constitucional, no grave materias reservadas a los estados.

Los poderes tributarios exclusivos de la Federación conferidos en forma positiva, se encuentran en la fracción XXIX del artículo 73 de la Constitución:

Artículo 73: El Congreso tiene la facultad

XXIX. Para establecer contribuciones:

- 1o.** Sobre el comercio exterior;
- 2o.** Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4º y 5º del artículo 27;
- 3o.** Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros;
- 4o.** Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación; y
- 5o.** Especiales sobre:
 - a)** Energía eléctrica;
 - b)** Producción y consumo de tabacos labrados;
 - c)** Gasolina y otros productos derivados del petróleo;
 - d)** Cerillos y fósforos;
 - e)** Aguamiel y productos de su fermentación; y
 - f)** Explotación forestal.
 - g)** Producción y consumo de cerveza.

⁹¹ El Dr. Ortega Maldonado: Sostiene que en términos del artículo 115 constitucional, la materia inmobiliaria se erige como único obstáculo al poder tributarios Federal. No coincidimos con esta opinión. porque en el texto constitucional no se le prohíbe a la Federación. *Cfr.* Ortega Maldonado. Juan Manuel, *op.cit.*, nota 43, p. 275

Hay disidencia acerca del contenido de la fracción X del artículo 73 de la Constitución⁹²; la interrogante es, si establece o no, una facultad exclusiva tributaria de la Federación en materia de hidrocarburos, minería, sustancias químicas, explosivos, pirotecnia, industria cinematográfica, comercio, juegos con apuestas y sorteos, intermediación y servicios financieros; y energía eléctrica y nuclear. Al respecto, Flores Zavala opina, que la facultad impositiva queda subsumida en la facultad de legislar establecida en la fracción en comento.⁹³

La SCJN en tesis aislada de jurisprudencia, visible en el Seminario Judicial de la Federación, Séptima época, Vol. 68, Primera parte, p.19, en relación a dicho lo siguiente:

COMERCIO, LA FACULTAD TRIBUTARIA GENERICA SOBRE TAL MATERIA NO ES PRIVATIVA DE LA FEDERACION, SINO QUE TAMBIEN CORRESPONDE A LOS ESTADOS (LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL A LAS INDUSTRIAS CONGELADORAS DE MARISCOS, DEL CONGRESO DE SINALOA, DE 30 DE SEPTIEMBRE DE 1967, PUBLICADA EL 12 DE OCTUBRE DEL MISMO AÑO. La atribución concedida al Congreso de la Unión por el artículo 73, fracción X, de la Constitución Federal, para legislar en toda la República sobre comercio, no significa que esta materia genérica constituya una fuente de imposición reservada exclusivamente a la Federación, toda vez que la interpretación sistemática de tal precepto, en relación con lo establecido por los artículos 73, fracciones IX y XXIX y 117, fracciones IV, V, VI, y VII de la Constitución General de la República, así como su interpretación histórica (*artículo 72, fracción X de la Constitución de 1857 y su reforma de 14 de diciembre de 1883*), conducen a concluir que la facultad de imponer tributos sobre la materia de comercio en general, también corresponde a los Estados.

En el Amparo en Revisión 137/95, nuestro tribunal Constitucional cambió de criterio, y siguió las ideas de Flores Zavala, estableció en los siguientes términos:

[...]si el Constituyente delegó en el Congreso de la Unión la facultad de legislar sobre la materia de juegos con apuestas y sorteos (art.73 fracción X), delegó también la facultad de imponer tributos, pues el principio de legalidad no permite la creación de tributos por medios distintos a la ley, de

⁹² Artículo 73. El Congreso tiene la facultad:

X. Para legislar en toda la República sobre hidrocarburos, minería, sustancias químicas, explosivos, pirotecnia, industria cinematográfica, comercio, juegos con apuestas y sorteos, intermediación y servicios financieros, energía eléctrica y nuclear y para expedir las leyes del trabajo reglamentarias del artículo 123;

⁹³ Cfr. Flores Zavala. Ernesto, *Elementos de las Finanzas Públicas Mexicanas: Los impuestos*, 34ª ed., México, Porrúa, 2004, pp. 413 - 414.

manera que si a los Estados no les corresponde la facultad de legislar sobre dicha materia, simplemente porque está reservada a la Federación, tendrían que hacerlo a través de reglamentos, acuerdos o circulares, pero esto atentaría gravemente contra el principio de legalidad referido.⁹⁴

Carpizo McGregor consideró, que la fracción X no concede necesariamente poderes fiscales en las materias enunciadas y que esta tiene una finalidad diferente a la fracción XXIX.

[...] Mientras la facultad de la fracción X es para legislar, la XXIX es para establecer contribuciones y aunque es verdad que esta última facultad sólo se puede imponer a través de la ley, la Constitución las separa: en la primera es una atribución de carácter general sustantiva, mientras que en la segunda es específica, y si la fracción X otorgara competencia fiscal, varias de las materias de la fracción XXIX saldrían sobrando, pues ya estarían incluidas en la fracción X.⁹⁵

En la misma línea de pensamiento del Dr. Jorge Carpizo McGregor, el ministro Mariano Azuela Guitrón formuló un voto particular en el Amparo en Revisión 137/95 en los términos siguientes:

De la simple lectura de los preceptos copiados, se aprecia que la fracción X del artículo 73 constitucional señala las facultades del Congreso de la Unión para “legislar” en determinadas materias, mientras que la fracción XXIX de dicho numeral alude expresamente a “establecer contribuciones” sobre ciertos rubros, circunstancia que, sin que por su simple expresión demuestre totalmente que se está en presencia de facultades de diversa naturaleza, por lo menos lleva a inferir que no existe la intención del Constituyente de establecer dos apartados distintos para regular una misma situación jurídica, es decir, si se hubiese estimado que legislar sobre ciertas materias implicaba desde luego, establecer contribuciones sobre dicho campo de regulación, resultaría ocioso que se reiterara dicha facultad en diversa fracción o apartado del propio texto constitucional.⁹⁶

En tesis de jurisprudencia, visible en el Seminario Judicial de la Federación, Novena época, Febrero 1998, p.53, la SCJN ha dicho en relación lo siguiente:

⁹⁴ AMPARO EN REVISIÓN 137/95. ENSEÑANZA E INVESTIGACIÓN SUPERIOR, A.C. ENGROSE: MINISTRO SERGIO SALVADOR AGUIRRE ANGUIANO. SECRETARIO: ROBERTO LARA HERNÁNDEZ. SJF y su gaceta, 9^{na} Época, t. VI, Octubre de 1997 p. 483.

⁹⁵ Carpizo McGregor, Jorge, *Estudios Constitucionales*, 2^{da} ed., México UNAM- LGEM, 1983 p. 113.

⁹⁶ *Distribución Constitucional de Competencias para Decretar Impuestos*, Serie de Debates, Suprema Corte de Justicia de la Nación, 1999, p. 132.

COMERCIO. LA POTESTAD TRIBUTARIA EN TAL MATERIA ES CONCURRENTE CUANDO RECAE SOBRE COMERCIO EN GENERAL, Y CORRESPONDE EN FORMA EXCLUSIVA A LA FEDERACIÓN CUANDO TIENE POR OBJETO EL COMERCIO EXTERIOR, POR LO QUE LAS CONTRIBUCIONES LOCALES QUE RECAIGAN SOBRE AQUÉL NO IMPLICAN UNA INVASIÓN DE ESFERAS. De la interpretación sistemática de los artículos 31, fracción IV, 73, fracciones VII, X y XXIX y 124 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, deriva que la potestad para establecer contribuciones cuya hipótesis de causación consista en un hecho relacionado con el comercio en general es concurrente entre la Federación y los Estados, ya que si bien la fracción X del artículo 73 constitucional reserva al Congreso de la Unión la facultad para legislar en esa materia, debe estimarse que al establecer **el Poder Revisor de la Constitución**, en la fracción XXIX del propio precepto, las materias reservadas a la Federación para imponer contribuciones sobre ellas, **dividió la competencia constitucional para el ejercicio de la función legislativa y sus respectivas esferas, delimitando las de su ámbito genérico en la fracción X**, cuyo campo de aplicación es extenso -en el caso del comercio, legislar en todo lo conducente a la negociación y tráfico que se realiza comprando, vendiendo o permutando géneros, mercancías o valores e inclusive sobre los aspectos relativos a los procedimientos destinados a tutelar los derechos que emanen de tal actividad-, y **las esferas de un ámbito legislativo específico, el referente al ejercicio de la potestad tributaria, en la mencionada fracción XXIX, para lo cual determinó en forma precisa sobre qué materias o actividades sólo la Federación puede fijar tributos**, dentro de las que no se ubica el comercio en general, sino únicamente el comercio exterior; por ello, si se considerara que en ambas fracciones se otorga una esfera de competencia exclusiva para el ejercicio de la potestad tributaria del Congreso de la Unión, se tornaría nugatoria la separación de ámbitos legislativos plasmada en la Constitución. [...].

Consideramos acertado el criterio adoptado por la SCJN, la facultad legislativa genérica, no implica necesariamente la facultad legislativa específica tributaria.

Lo anterior se ve reforzado si atendemos al contenido histórico del artículo 73 constitucional.

El Artículo 72 de la Constitución de 1857 estableció en su fracción X⁹⁷.

Artículo 72. El Congreso tiene la facultad:

X. Para establecer las bases generales de la legislación mercantil.

⁹⁷ Cámara de Diputados, LVII Legislatura, Derechos del Pueblo Mexicano: México a través de sus Constituciones, t. VIII, 5ª ed., México, M. Porrúa, 2000, p. 76.

Lo anterior fue reformado el 14 de diciembre de 1883⁹⁸.

Artículo 72. El Congreso tiene la facultad:

X. Para expedir los códigos obligatorios en toda la república, de minería y comercio, comprendiendo en este último las instituciones bancarias.

De la interpretación histórica de la fracción X del artículo 73 constitucional, es decir, el artículo 72, fracción X de la Constitución de 1857 y su reforma de 14 de diciembre de 1883, se deduce que la facultad de legislar no incluye el aspecto tributario, sino que la facultad otorgada en la fracción X del artículo 73, corresponde a la regulación o reglamentación de las materias contenidas en dicho precepto, en su aspecto sustantivo.⁹⁹

Por último tenemos, los poderes exclusivos de la Federación por razón de prohibición a las entidades federativas, los cuales hallamos en el artículo 117 constitucional, fracciones IV, V, VI y VII (materias prohibidas expresamente a los Estados):

Artículo 117: Los Estados no pueden en ningún caso.

IV. Gravar el tránsito de personas o cosas que atraviesen su territorio.

V. Prohibir ni gravar directa ni indirectamente la entrada a su territorio, ni la salida de él, a ninguna mercancía nacional o extranjera.

VI. Gravar la circulación ni el consumo de efectos nacionales o extranjeros, con impuestos o derechos cuya exención se efectúe por aduanas locales, requiera inspección o registro de bultos o exija documentación que acompañe la mercancía.

VII. Expedir, ni mantener en vigor leyes o disposiciones fiscales que importen diferencias de impuestos o requisitos en razón de la procedencia de mercancías nacionales o extranjeras, ya sea que esta diferencia se establezca respecto de la producción similar de la localidad, o ya entre producciones semejantes de distinta procedencia.

⁹⁸ Cámara de Diputados, L Legislatura, Derechos del Pueblo Mexicano: México a través de sus Constituciones, t. VII, 2ª ed., México, Porrúa 1978, p. 661.

⁹⁹ Cfr. Orrantía Arellano. Fernando A, *Las facultades del Congreso Federal en materia fiscal*, 2ª ed., México, Porrúa, 2001, pp. 173-183.

II.2 La potestad tributaria de las entidades federativas.

El fundamento jurídico de la potestad tributaria de las entidades federativas, son los artículos, 115, fracción III y IV, 116, párrafo cuarto, fracción II, 117, 118 y 124 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Enseguida los explicaremos.

El artículo 115 de la Constitución, en sus fracciones III y IV, da competencia a las entidades federativas para establecer contribuciones en favor de los municipios. En particular la cuarta fracción establece la composición de la Hacienda municipal y la tercera fracción alude a las funciones y servicios públicos a cargo de los municipios:

Artículo 115. Los Estados adoptarán, para su régimen interior, la forma de gobierno republicano, representativo, popular, teniendo como base de su división territorial y de su organización política y administrativa el Municipio Libre, conforme a las bases siguientes:

III. Los Municipios tendrán a su cargo las funciones y servicios públicos siguientes:

- a) Agua potable, drenaje, alcantarillado, tratamiento y disposición de sus aguas residuales;
- b) Alumbrado público.
- c) Limpia, recolección, traslado, tratamiento y disposición final de residuos;
- d) Mercados y centrales de abasto.
- e) Panteones.
- f) Rastro.
- g) Calles, parques y jardines y su equipamiento;
- h) Seguridad pública, en los términos del artículo 21 de esta Constitución, policía preventiva municipal y tránsito; e
- i) Los demás que las Legislaturas locales determinen según las condiciones territoriales y socio-económicas de los Municipios, así como su capacidad administrativa y financiera. [...]

IV. Los municipios administrarán libremente su hacienda, la cual se formará de los rendimientos de los bienes que les pertenezcan, así como

de **las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor**, y en todo caso:

a) Percibirán las contribuciones, incluyendo tasas adicionales, **que establezcan los Estados sobre la propiedad inmobiliaria, de su fraccionamiento, división, consolidación, traslación y mejora así como las que tengan por base el cambio de valor de los inmuebles.**

Los municipios podrán celebrar convenios con el Estado para que éste se haga cargo de algunas de las funciones relacionadas con la administración de esas contribuciones.

b) Las participaciones federales, que serán cubiertas por la Federación a los Municipios con arreglo a las bases, montos y plazos que anualmente se determinen por las Legislaturas de los Estados.

c) Los ingresos derivados de la prestación de servicios públicos a su cargo.

De la fracción IV del artículo en comento se concluye que en materia inmobiliaria los estados están facultados para establecer contribuciones. Pero no es una facultad privativa que excluya a la Federación, en virtud del que el texto constitucional no hace mención a ello.

El artículo 116 constitucional, instaura las funciones del poder público de las entidades federativas. En el párrafo 4º, fracción II, menciona: “Corresponde a las legislaturas de los Estados la aprobación anual del presupuesto de egresos correspondiente.”

El artículo 118 constitucional, primera fracción, dice que los estados no podrán sin consentimiento del Congreso de la Unión, establecer derechos de tonelaje, ni otro alguno de puertos, ni imponer contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones. Es decir, sólo con aquiescencia del Congreso de la Unión, los estados se encuentran facultados para establecer contribuciones, en su especie derechos, sobre tonelaje, puertos, importaciones o exportaciones.

El artículo 124 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que a la letra dice: “*Las facultades que no están expresamente concedidas por esta*

Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados.” Otorga potestad tributaria a las entidades federativas. En opinión de Sergio Francisco De la Garza, el artículo 124 de la Constitución Federal Mexicana no es aplicable a la materia tributaria.¹⁰⁰

El aludido autor opina que la potestad tributaria de las entidades federativas sólo está determinada en razón de la concurrencia en materia tributaria de los estados con la Federación, y la prohibición para establecer contribuciones en ciertas materias en razón que están reservadas a la Federación. En ese tenor no hay facultades reservadas a los estados en materia tributaria. Por lo que infiere erróneamente que el artículo 124 constitucional no es aplicable a la materia tributaria.

El artículo 124 constitucional determina que todas aquellas potestades no conferidas de manera clara y precisa por la Constitución a los poderes de la Unión, quedan comprendidas bajo la autoridad de las entidades federativas o los estados.¹⁰¹

La SCJN ha dicho que el artículo 124 de la Constitución si es aplicable a la materia tributaria:

[...] el artículo 124 no distingue entre tipos o clases de facultades, sino que habla de "facultades" como género. Esto significa que están, además de las señaladas en otras normas constitucionales, incluidas todas las facultades contenidas en el artículo 73 constitucional, es decir, las administrativas, tributarias y presupuestarias, [...].¹⁰²

Concordamos con este criterio; donde la ley no distingue no hay porque distinguir.

Elisur Arteaga sostiene que la Constitución mexicana en el artículo 124, agregó el término **expresamente** y omitió la oración, “**que no se prohíban a los estados**”,

¹⁰⁰ Cfr. De la Garza, Sergio Francisco, *op.cit.*, nota 19, p. 231.

¹⁰¹ Schroeder Cordero. Francisco Arturo, *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Comentada*, 5ª ed., México, Instituto de Investigaciones Jurídicas-UNAM, 1994, p. 610.

¹⁰² AMPARO EN REVISIÓN 137/95. ENSEÑANZA E INVESTIGACIÓN SUPERIOR, A.C. ENGROSE: MINISTRO SERGIO SALVADOR AGUIRRE ANGUIANO. SECRETARIO: ROBERTO LARA HERNÁNDEZ. *op.cit.*, nota 93, p. 483.

para enunciar la facultad residual de los estados, lo anterior con todo desacierto a diferencia del contenido de la constitución estadounidense, adoptada como modelo. Opinión que no compartimos, porque a nuestro parecer el artículo 124 de nuestra Ley Suprema y la Décima Enmienda de la Constitución de los Estados Unidos en sustancia establecen lo mismo.

Consideramos, que la interpretación aislada y gramatical de cada uno de los fundamentos jurídicos de la distribución de competencias de ambos Estados federales, conduce a admitir facultades tributarias entre los estados y la Federación mutuamente excluyentes.

La Décima enmienda de la Constitución de Estados Unidos de América expresa la distribución de competencias en el Estado federal, de la siguiente manera:

“Los poderes que la Constitución no delega a los Estados Unidos ni prohíbe a los estados quedan reservados a los estados respectivamente o al pueblo”¹⁰³

El multicitado artículo 124 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos a la letra dice: *“Las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados”*.

Quizá el constituyente de 1917 al redactar el artículo 124 constitucional haya querido precisar que esa delegación fuese expresa para evitar todo tipo de artilugios, no obstante que la lógica jurídica así lo indica. Respecto de la omisión de mencionar que no estuvieran prohibidas, se entiende como derivado de los principios generales del derecho, y dichas prohibiciones se establecen en los artículos 117 y 118

¹⁰³ AMENDMENTS TO THE CONSTITUTION CONSTITUTION OF THE UNITED STATES OF AMERICA, PROPOSED BY CONGRESS, AND RATIFIED BY THE LEGISLATURES OF THE SEVERAL STATES, PURSUANT TO THE FIFTH ARTICLE OF THE ORIGINAL CONSTITUTION Article: X.

The powers not delegated to the United States by the Constitution, nor prohibited by it to the States, are reserved to the States respectively, or to the people.

constitucionales. En ese orden de ideas la constitución mexicana y la estadounidense formulan de igual manera la distribución de competencias.

Si cada precepto constitucional se interpretase partiendo de la premisa, que los estados libres y autónomos formaron una Federación y otorgaron a ésta ciertas facultades expresas reservándose las restantes, las facultades entre ambos órdenes de gobierno se entienden como mutuamente excluyentes.

La anterior interpretación fue hecha por la doctrina clásica anglo-americana del federalismo, lo que se denominó Federalismo Dual. “Dicha doctrina se basa en la concepción de dos áreas de poder mutuamente excluyentes, que se limitan recíprocamente y cuyos titulares (cada uno dentro de su ámbito de competencia rígidamente definido) se encuentra en pie de igualdad”¹⁰⁴.

La interpretación armónica de los preceptos con el resto del texto constitucional, ha dado origen a las facultades concurrentes entre la Federación y los estados.

La doctrina estadounidense, concibió a las facultades concurrentes como aquellas que en principio corresponden a la Federación pero que pueden ser válidamente ejercidas por los estados, mientras aquella no las ejerza¹⁰⁵.

La SCJN, ha adoptado el criterio respecto de la distribución de las facultades impositivas propuesto por Hamilton en *El Federalista*.

Me refiero al poder de cobrar impuestos sobre artículos que no hayan sido exportados o importados. Sostengo que se trata notoriamente de una facultad que poseen concurrentemente en igualdad de condiciones los

¹⁰⁴ Schwartz, Bernard, *El federalismo Norteamericano Actual*, España, Civitas, 1984, pp.39 - 40.

¹⁰⁵ Los estados, al renunciar a un cúmulo de facultades en favor de los poderes centrales, lo hicieron con el fin de que éstos las ejercieran en beneficio de los habitantes del país, pero cuando, por alguna razón, esto no es así, los estados, en uso de un derecho residual, pueden ejercerlas válidamente; debe cesar su actuación en tal materia en el momento que la Federación las ejercite. Su existencia se explica sólo para evitar un vacío legislativo, satisfacer la necesidad real o enfrentar una urgencia. *Cfr. Arteaga Nava, Elisur, op.cit., nota 88, p. 241 y p.485.*

*Estados Unidos y los Estados individuales. **Claramente no hay ningún término en la cláusula que lo otorga que haga que ese poder sea Exclusivo de la Unión, ni hay tampoco ninguna frase ni cláusula en otro lugar que prohíba que los Estados lo ejerzan.** Tan lejos estamos de que sea éste el caso, que es posible deducir un argumento sencillo y concluyente en contrario, de la restricción impuesta a los Estados en relación con los derechos de exportaciones e importaciones. **Esta restricción lleva implícito el reconocimiento de que los Estados poseerían el poder que se excluye, en el caso de que no se hubiera insertado; e implica también la admisión de que su autoridad permanece incólume por lo que hace a todos los restantes impuestos.** Desde cualquier otro punto de vista resultaría inútil y peligrosa, sería inútil porque si el otorgamiento a la Unión del poder de establecer esos derechos supusiera la exclusión de los Estados, o inclusive su subordinación en este punto, no habría necesidad de tal restricción; y resultaría peligrosa porque su introducción nos lleva directamente a la conclusión que antes enunciábamos y que, si el razonamiento de nuestros adversarios es exacto, seguramente sería contraria a la intención de sus autores; quiero decir que los Estados, en todos los casos a que la restricción no se aplicara, tendría una facultad concurrente con la de la Unión.*

[...]

La suposición relativa a que el poder tributario de los Estados es incompatible con el de la Unión, no puede admitirse en el sentido que exigiría la exclusión del de los Estados.¹⁰⁶

En ese sentido, el sistema de distribución de competencias entre la Federación y los estados, admite un significado gramatical de las facultades concurrentes. Concurrir proviene del latín *concurrere*. Dicho de diferentes personas, sucesos o cosas: Juntarse en un mismo lugar o tiempo¹⁰⁷, acepción que difiere con lo señalado por la doctrina clásica anglo-americana del federalismo denominada Federalismo Dual.

Por lo tanto, la concurrencia en materia tributaria permite que la Federación y los estados graven la misma materia, porque salvo prohibición expresa no son facultades que se excluyan mutuamente. Es decir, acepta que ambos órdenes de gobierno ejerzan una misma facultad simultáneamente.

¹⁰⁶ Hamilton, A. *et al.*, *El Federalista*, Gustavo R. Velasco (trad.), 6ª reimpresión, México, Fondo de Cultura Económica, 1998, pp. 128 – 129.

¹⁰⁷ Diccionario de la Lengua Española, 22ª ed., 2001.

La SCJN en la sentencia de Amparo en Revisión 137/95 discutió la distribución constitucional de competencias entre la Federación y los estados para decretar impuestos, al respecto resolvió.

El artículo 124 constitucional impone una regla general que da sustento a la distribución de competencias entre la Federación y los Estados, y las únicas limitaciones o excepciones a la misma son las que establezca la propia constitución.¹⁰⁸

Para Serna De la Garza, el multicitado artículo 124 de la Constitución debe de interpretarse a la luz del federalismo, es decir, a partir de las facultades que los estados deciden reservarse y no delegar a la Federación.

En realidad, el artículo 124 constitucional no establece un “régimen de facultades expresas”. Lo que hace el artículo 124 es establecer una reserva para los estados, como un área no determinada expresamente, y definida en función de las facultades no atribuidas (ellas sí) expresamente a la Federación. Esto significa que si la constitución no atribuyó expresamente a la Federación la facultad exclusiva de gravar (y tampoco lo prohibió a los estados), entonces los estados pueden gravar el comercio. [...], el régimen de “conurrencia” en materia tributaria deriva de la fracción VII del artículo 73 constitucional, y fue producto de una decisión del Constituyente de 1857; [...]tanto la jurisprudencia como la doctrina han entendido desde finales de siglo XIX, que en materia impositiva existe como regla general la “conurrencia” entre la Federación y los estados; regla general que admite algunas excepciones (como las derivadas de la fracción XXIX del 73: o las derivadas de las prohibiciones a los estados establecidas en el artículo 117, fracciones IV, V, VI Y VII).¹⁰⁹

Consideramos que Serna de la Garza explica claramente el criterio jurisprudencial establecido en la Séptima época por la SCJN para determinar la distribución de competencias en materia tributaria entre los estados y la Federación. Así, explica que la regla general en materia tributaria es la concurrencia entre ambos órdenes de gobierno, y las excepciones a esa regla son: 1) Las facultades exclusivas de la Federación contenidas en la fracción XXIX del artículo 73 constitucional y 2) Las prohibiciones establecidas para los estados en las fracciones IV, V, VI y VII del artículo 117 constitucional.

¹⁰⁸ SENTENCIA DE AMPARO EN REVISIÓN 137/95. ENSEÑANZA E INVESTIGACIÓN SUPERIOR, A.C. consultada en *Distribución Constitucional de Competencias para Decretar Impuestos*, op.cit., nota 93, p. 110.

¹⁰⁹ Serna De la Garza, José María, *Op.cit.*, nota 89, pp. 230 - 231.

La tesis de jurisprudencia fundamento del sistema de distribución de competencias entre los estados y la Federación para decretar impuestos establece:

Una interpretación sistemática de los preceptos constitucionales que se refieren a materia impositiva, determina que no existe una delimitación radical entre la competencia federal y la estatal, sino que es un sistema complejo y las reglas principales las siguientes: a) Concurrencia contributiva de la Federación y los Estados en la mayoría de las fuentes de ingresos (artículos 73, fracción VII, y 124); b) Limitación a la facultad impositiva de los Estados mediante la reserva expresa y concreta de determinada materia a la Federación (artículo 73, fracción XXIX) y c) Restricciones expresas a la potestad tributaria de los Estados (artículos 117, fracciones IV, V, VI, y VII y 118).¹¹⁰

Incluir textualmente la concurrencia como regla general entre los estados y la Federación en materia tributaria, así como las excepciones a la regla mencionadas, puede conciliar las contradicciones e inconsistencias al definir las competencias tributarias.

Los criterios jurisprudenciales de nuestro máximo tribunal constitucional han interpretado correctamente un sistema de distribución de competencias en materia tributaria, en el cual la Federación tiene facultades exclusivas por estar prohibidas de manera expresa a los estados, conjuntamente con las facultades concurrentes derivadas de que no le están expresamente prohibidas, aunque estén conferidas de manera expresa a los estados. Dejando de tal suerte a los estados sólo facultades tributarias concurrentes en aquellas no prohibidas, además de las facultades exclusivas que en principio conservaron.

II.3 La ausencia de la potestad tributaria de los Municipios.

Se discute, si el municipio goza o no de potestad tributaria. Narciso Sánchez Gómez opina que el municipio tiene a su favor la potestad tributaria, en tanto es ejercida a

¹¹⁰ Tesis de Jurisprudencia, "IMPUESTOS. SISTEMA CONSTITUCIONAL REFERIDO A LA MATERIA FISCAL. COMPETENCIA ENTRE LA FEDERACIÓN Y LAS ENTIDADES FEDERATIVAS PARA DECRETARLOS", *op.cit.*, nota 89, p. 149.

través de las legislaturas locales de conformidad con la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.¹¹¹

Al respecto, Sergio Francisco De la Garza manifiesta que, la potestad tributaria se mantiene en un órgano estadual, ajeno al municipio, como lo es el congreso del Estado, por lo que infiere que el municipio carece de potestad tributaria. Sin embargo, esa potestad debe ser ejercida únicamente en favor del municipio.¹¹² Apoyamos esta aseveración, pues no se puede atribuir una facultad a un ente jurídico si esta es ejercida por un órgano diverso al mismo. En este orden de ideas, sólo a la Federación y a los estados se les puede atribuir potestad tributaria y la calidad de sujeto activo en la relación tributaria.

Anteriormente se había mencionado, que de conformidad con la fracción IV del artículo 115 constitucional, las entidades federativas están facultadas para establecer las contribuciones e ingresos de los municipios.

II.4 El Sistema Nacional de Coordinación Fiscal.

Arrijoa Vizcaíno define a la Coordinación Fiscal como: “La participación proporcional que por disposición de la Constitución y de la ley, se otorga a las Entidades Federativas en el rendimiento de un impuesto federal en cuya recaudación y administración han intervenido por autorización expresa de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.”¹¹³

Narciso Sánchez Gómez, define el Sistema Nacional de Coordinación fiscal como:

El régimen jurídico relativo a las participaciones de tributos y otros ingresos federales a favor de las entidades federativas y municipios, incluyendo reglas de colaboración administrativa, las conducentes a los organismos en materia de coordinación fiscal, y sobre los montos porcentuales que

¹¹¹ Cfr. Sánchez Gómez, Narciso. *op.cit.*, nota 8, pp. 124 - 128.

¹¹² Cfr. De la Garza, Sergio Francisco. *op.cit.*, nota 19, p. 241.

¹¹³ Arrijoa Vizcaino. Rodolfo, *Derecho Fiscal*, 20ª ed., México, Themis, 2008, p. 170.

deben otorgarse a dichas entidades políticas, para que con ello se fortalezca sus respectivas haciendas públicas y se restrinja parcialmente el problema de la doble o triple tributación sobre los mismos ingresos u objetos gravables.¹¹⁴

Líneas antes se expuso que derivado del federalismo, en materia tributaria existe la concurrencia impositiva entre la Federación y las entidades. El Estado federal ha intentado resolver a través del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, la complejidad e implicaciones prácticas que se presentarían si cada orden de gobierno establece contribuciones sobre objetos idénticos.

Mediante el sistema de Coordinación fiscal, la Federación otorga a los estados parte del rendimiento de ciertos impuestos (participaciones y aportaciones federales) a condición de que estos supriman o no decreten gravámenes locales iguales, con lo que, se disminuye exponencialmente la concurrencia impositiva, no obstante, los gobiernos estatales renuncian a exigir determinados impuestos a cambio de la percepción de una parte de los rendimientos de los mismos.

El Sistema Nacional de Coordinación Fiscal tiene fundamento constitucional en el artículo 73, fracción XXIX, numeral 5, último párrafo: *“Las entidades federativas participaran en el rendimiento de estas contribuciones especiales, en la proporción que la ley secundaria federal determine. Las legislaturas locales fijaran el porcentaje correspondiente a los Municipios, en sus ingresos por concepto del impuesto sobre energía eléctrica.”*

La ley de Coordinación Fiscal (LCF), es el instrumento jurídico que regula el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal; prevé la incorporación facultativa de los estados a coordinarse, a través de los Convenios de Adhesión, y/o los Convenios de Colaboración Administrativa y los Convenios de Coordinación en Derechos. No obstante los estados puedan o no coordinarse, el total de las entidades federativas y el Distrito Federal forman parte del Sistema de Coordinación Fiscal.

¹¹⁴ Sánchez Gómez, Narciso. *op.cit.*, nota 8, p. 136.

Los Convenios de Adhesión al Sistema, los Convenios de Colaboración Administrativa y los Convenios de Coordinación en Derechos, se celebran entre la Federación y los estados, vía la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y los órganos legislativos, respectivamente.

Los Convenios de Adhesión tienen como efecto, que los estados suscritores suspendan la aplicación de diversas contribuciones locales y participen en el total de los impuestos federales y en otros ingresos federales señalados en la referida ley, mediante la distribución de los fondos establecidos.

Los Convenios de Colaboración en materia administrativa, comprenden el Registro Federal de Contribuyentes, recaudación, fiscalización y administración de recursos los federales; funciones ejercidas por las autoridades fiscales de los estados y municipios.

Los convenios de Coordinación en derechos, tienen por efecto que los estados no mantengan en vigor derechos estatales o municipales de conformidad con el artículo 10-A de la LCF.

A diferencia del convenio de coordinación fiscal, el convenio de colaboración administrativa no requiere aprobación de la legislatura local para su validez, si no que esta depende de que el convenio celebrado entre la entidad federativa y la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, sea publicado en el Diario Oficial de la Federación y el periódico oficial de la entidad federativa¹¹⁵.

¹¹⁵ *Cfr.* COLABORACIÓN ADMINISTRATIVA EN MATERIA FISCAL FEDERAL. LOS CONVENIOS RELATIVOS CELEBRADOS ENTRE LA FEDERACIÓN Y LAS ENTIDADES FEDERATIVAS SÓLO REQUIEREN PARA SU VALIDEZ, QUE SE PUBLIQUEN TANTO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN COMO EN EL PERIÓDICO OFICIAL RESPECTIVO, PERO NO SU APROBACIÓN POR PARTE DE LOS CONGRESOS LOCALES CORRESPONDIENTES. Tesis de Jurisprudencia XIV.C.A J/15 visible en, Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta, XXVI, Novena época, Agosto de 2007, p. 1180.

II.4.1 Fondo General de Participaciones.

De conformidad con el artículo 2 de la Ley de Coordinación Fiscal, el Fondo General de Participaciones (FGP) ¹¹⁶, contemplado en el Ramo 28 del Presupuesto de Egresos de la Federación, está constituido por el 20% de la Recaudación Federal Participable (RFP). Ésta a su vez está integrada de la siguiente forma: ¹¹⁷

	*Todos los impuestos cobrados por la Federación
+	*Derechos de Extracción de petróleo y de minería
<hr/>	
-	*Total de las devoluciones por los anteriores conceptos
	*Derechos adicionales o extraordinarios sobre extracción de petróleo.
	*El impuesto sobre la renta por concepto de salarios y, en general, por la prestación de un servicio personal subordinado causado por los servidores públicos de la Federación, de las entidades federativas, de los municipios y las demarcaciones territoriales del Distrito Federal, así como de sus organismos autónomos y entidades paraestatales y paramunicipales.
	*La recaudación total que se obtenga de los derechos: Derecho especial sobre minería, derecho adicional sobre minería y derecho extraordinario sobre minería. (Art. 268, 269 y 270 de la Ley Federal de Derechos).
	*Los incentivos que se establezcan en los convenios de colaboración administrativa en materia fiscal federal.
	*Los impuestos sobre automóviles nuevos (de aquellas entidades que hubieran celebrado Convenios de Colaboración Administrativa en materia de estos impuestos).
	*La parte de la recaudación correspondiente al impuesto especial sobre producción y servicios en que participen las entidades en los términos del artículo 3º-A de la LCF (20% por IEPS recaudado en cerveza, bebidas refrescantes, alcohol, bebidas alcohólicas y fermentadas, y el 8% en tabacos labrados).
	*La recaudación obtenida en términos de lo previsto en los artículos 2o., fracción II, inciso B) y 2o.-A, fracción II de LIEPS. (Prestación de servicios referentes a realización de juegos con apuestas y sorteos; venta en territorio nacional de gasolina y diésel, respectivamente).
	*Las cantidades que se distribuyan a las entidades federativas de acuerdo con lo previsto en los artículos 4o.-A y 4o.-B de la LCF (Fondo de Compensación y Fondo de Extracción de Hidrocarburos)
	*El excedente de los ingresos que obtenga la federación por aplicar una tasa superior al 1 % a los ingresos por la obtención de premios a que se refieren los artículos 138 y 169 de LISR (lotería, rifa, sorteo o juego con apuestas y juego de cualquier otra clase).
=	Recaudación Federal Participable

¹¹⁶ “Las participaciones se consideran como una variante de las subvenciones no condicionadas, o sea de las que conceden los gobiernos federales sin establecer restricciones a los gobiernos estatales receptores sobre el tipo de egreso a que deben aplicar los fondos.” Astudillo Moya Marcela, *El federalismo y la coordinación impositiva en México*, Instituto de Investigaciones Económicas, UNAM, México, 1999, p. 136.

¹¹⁷ *Cfr., Ibidem.*, pp. 79 – 80.

El Fondo General de Participaciones se adiciona con los elementos siguientes:

- a) Resarcimiento de 80% de la recaudación de bases especiales de tributación. (Impuesto recaudado en 1989 actualizado conforme el art. 17-A del CFF)
Se distribuirá mensualmente a las entidades, en la proporción que represente la recaudación de estas bases especiales de tributación de cada entidad, respecto del 80% de su recaudación en 1989.
- b) Accesorios de las contribuciones que forman parte de la RFP, señalados en los Convenios respectivos.
- c) 50% en los productos relacionados con bienes o bosques definidos como nacionales, que se ubiquen en el territorio de cada entidad
- d) 100% de la recaudación que se obtenga por el impuesto sobre automóviles nuevos (20% deberá corresponder a sus municipios).

DISTRIBUCIÓN:

La distribución del Fondo General de Participaciones se realiza tomando en consideración la participación del fondo que se recibió en el año 2007¹¹⁸, más el crecimiento del mismo entre 2007 y el año correspondiente en función de tres coeficientes de distribución (C1, C2, C3), los cuales se determinan de la manera siguiente:

¹¹⁸ Se menciona en la exposición de motivos de la iniciativa de Decreto por el que reforman, adicionan, derogan y abrogan diversas disposiciones fiscales para fortalecer el Federalismo Fiscal, presentada por el ejecutivo Federal el 20 de junio de 2007 antecedente de la Reforma de la Ley de Coordinación Fiscal publicada en el DOF 21/12/2007 que estableció la vigente integración del Fondo General de Participaciones y modificó ciertos Fondos de Aportaciones Federales: La premisa fundamental del nuevo esquema de participaciones y aportaciones que se plantea es que ninguna entidad federativa pierda recursos en ninguno de los fondos. Es decir, todas las entidades federativas recibirán cuando menos el valor nominal de las transferencias del año 2007 y las nuevas fórmulas de distribución de cada uno de los fondos sólo aplicarán a las cantidades que excedan el citado valor nominal. Gaceta Parlamentaria, Cámara de Diputados, Número 2280-II, jueves 21 de junio de 2007.

Jorge Armando Mora Beltrán comentó al respecto: “Aun cuando se propone establecer un piso a las participaciones, asegurándoles mantener el nivel nominal percibido durante el 2007, lo cierto es que los esfuerzos que realicen en el orden estatal para ampliar la economía y la recaudación podrían tomar décadas, siendo que tan sólo en una década, a los niveles de inflación actuales, una entidad podría perder hasta en 40% de sus ingresos reales captados por esta vía. En vista de lo anterior, [...] la introducción de nuevos impuestos con vistas a aumentar la recaudación del 1.1 al 2.1 entre 2008-2012”. Mora Beltrán, Jorge Armando, Ley de Coordinación Fiscal 2008. Comentada, México, Porrúa, 2008, p. 15

El primer coeficiente de distribución toma en consideración, el PIB (Producto Interno Bruto) generado por las entidades federativas, respecto del PIB Nacional de los 2 últimos años anteriores al año correspondiente, así como la porción de población de cada entidad respecto a la población del país.

El segundo coeficiente de distribución, considera el promedio móvil de tres años de las tasas de crecimiento en la recaudación de los impuestos y derechos locales de cada entidad, respecto del total de la recaudación por el mismo concepto y ejercicios fiscales a nivel nacional, así como la porción de población de cada entidad respecto a la población total del país.

El tercer coeficiente de distribución toma en cuenta, la porción de recaudación de impuestos y derechos locales efectuada por cada entidad en el año relativo, respecto de la recaudación de los impuestos y derechos locales del total de las entidades federativas en ese mismo año, así como de la población.

Cabe señalar que los coeficientes segundo y tercero deben ser considerados como incentivos recaudatorios.

La fórmula establecida en la LCF distribuye del Fondo General de Participaciones entre las entidades federativas, según la participación que hayan recibido en el año de 2007 por el mismo, más su incremento entre el año 2007 y el que se calcula, tomando en cuenta los tres coeficientes de distribución: 60 % según el PIB de los dos últimos años, 30 % conforme al crecimiento en la recaudación de los impuestos y derechos locales, y 10% en razón de la recaudación realizada en el año relativo.

De conformidad con el artículo 2-A de la LCF, los municipios recibirán las siguientes participaciones:

Los municipios colindantes con la frontera o los litorales por los que se realice materialmente la entrada o salida del país de los bienes que se importen o exporten,

y que hayan celebrado convenio con la Federación en materia de vigilancia y control de introducción ilegal de mercancía extranjeras, obtendrán el 0.136% de la Recaudación Federal Participable. (Art. 2-A fra. I la LCF)

Los municipios participaran en el 3.17% del derecho adicional sobre la extracción de petróleo, excluyendo el derecho extraordinario sobre el mismo, a los municipios colindantes con la frontera o litorales por los que se realice materialmente la salida del país de dichos productos. (Art. 2-A fra. II la LCF)

El artículo 3-A de la LCF establece que los municipios obtendrán no menos el 20 % de las participaciones que reciban las entidades federativas por concepto del impuesto especial sobre producción y servicios en lo siguiente.

- El 20% de la recaudación si se trata de cerveza, bebidas refrescantes, alcohol, bebida alcohólicas fermentadas y bebidas alcohólicas.
- El 8% de la recaudación si se trata de tabacos labrados.

Las entidades federativas participaran a los municipios el 100% de la recaudación del Impuesto Sobre la Renta correspondiente al personal que preste o desempeñe un servicio personal subordinado en el municipio o demarcación territorial de que se trate. (Art. 3-B último párrafo de la LCF).

En materia del impuesto sobre automóviles nuevos, también les corresponderá a los municipios el 20% de la recaudación que obtenga por este impuesto la entidad (Art. 2 último párrafo de la LCF).

II.4.2 Otros Fondos.

II.4.2.1 Fondo de Fiscalización y Recaudación.

OBJETIVO:

Constituir incentivos efectivos para que las entidades federativas mejoren los actos de fiscalización, incrementen los niveles de recaudación y contribuyan en la reducción del contrabando que se realiza en las entidades federativas.

INTEGRACIÓN:

1.25 % de la Recaudación Federal Participable. (Art.4o LCF)

DISTRIBUCIÓN:

Solamente entre las entidades coordinadas en materia de derechos.

Se repartirá conforme a la participación que del Fondo de Fiscalización haya recibido la entidad federativa en el año 2013. Además del incremento del Fondo a partir del 2013 al ejercicio fiscal correspondiente, que resulta de la diferencia entre el Fondo de Fiscalización y Recaudación del año a calcular y el Fondo de Fiscalización del año 2013. (Art.4o LCF)

Se consideraran en el incremento del Fondo de Fiscalización y Recaudación las siguientes variables en los porcentajes establecidos:

- El monto de cifras virtuales de la entidad como porcentaje del Producto Interno Bruto Estatal (30%).
- El valor de mercancía embargada o asegurada por su introducción ilegal al país (10%).
- El incremento en recaudación de los impuestos y derechos locales reflejados en la última cuenta pública oficial (30%).
- El incremento en recaudación de los impuestos y derechos locales, así como de las Participaciones Federales percibidas en el ejercicio, incluyendo los incentivos

derivados del Convenio de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal (30%).

Cabe señalar, que la fórmula del Fondo de Fiscalización y Recaudación no será aplicable en el evento de que en el año de cálculo dicho Fondo sea inferior a la participación que la totalidad de las entidades hayan recibido en el 2013 por concepto del Fondo de Fiscalización. En dicho supuesto, la distribución se realizará en función de la cantidad efectivamente generada en el año de cálculo y de acuerdo con el coeficiente efectivo que cada entidad haya recibido por concepto del Fondo de Fiscalización en el año 2013.

Los municipios y demarcaciones territoriales del Distrito Federal recibirán como mínimo el 20 % de la recaudación que del Fondo corresponda a las entidades federativas.

II.4.2.2 Fondo de Compensación.

OBJETIVO:

Compensar los gastos de administración en la recaudación de las cuotas federales aplicables a la venta final de gasolinas y diesel, previstas en la fracción II del artículo 2º A de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (LIEPS).

INTEGRACIÓN:

Total recaudado por las entidades federativas en aplicación del Art. 2o-A, fracción II LIEPS, que hayan celebrado Convenio de Colaboración con la Federación. (Art.4º A. LCF)

DISTRIBUCIÓN.

- 9/11 en función del consumo efectuado en el territorio de la entidad. (Art. 4º A frac. I LCF¹¹⁹)
- 2/11 destinado al Fondo de Compensación a distribuir entre las 10 Entidades Federativas con menor PIB per cápita no minero y no petrolero. (Art. 4º A frac. II LCF)

Los municipios y demarcaciones territoriales recibirán como mínimo el 20% correspondiente a las entidades federativas. Porcentaje que distribuirán cuando menos en un 70% atendiendo a los niveles de población.

II.4.2.3 Fondo de Extracción de Hidrocarburos. (FEXHI)

OBJETIVO:

Reforzar el Fondo de Compensación y apoyar a aquellas entidades y municipios que resintieron los efectos directos de la extracción de los hidrocarburos.

INTEGRACIÓN:

El 0.6 % del importe obtenido por el derecho ordinario sobre hidrocarburos pagado por Pemex Exploración y Producción, en términos de lo previsto en el artículo 254 de la Ley Federal de Derechos.

DISTRIBUCIÓN:

Se distribuirá entre las entidades federativas que cuenten con petróleo, considerando el valor de extracción bruta de hidrocarburos y la producción de gas natural asociado y no asociado a su territorio.

Los municipios recibirán cuando menos el 20% de los recursos percibidos por las entidades federativas.

¹¹⁹ La fracción I del artículo 4o.-A de la Ley de Coordinación Fiscal, quedará derogada el 1 de enero de 2015, de conformidad con el Artículo Segundo, fracción III, tercer párrafo, del Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 21 de diciembre de 2007 y reformado el 12 de diciembre de 2011.

Las entidades federativas que reciban recursos de este fondo podrán celebrar un convenio con la Federación, a fin de determinar qué porcentaje del excedente del mismo será destinado a la integración del Fondo de Estabilización de Extracción de Hidrocarburos, cuyo objeto es compensar la disminución en la ministración de los recursos obtenidos por el Fondo de Extracción de Hidrocarburos, respecto a lo estimado y calendarizado para el ejercicio fiscal en cuestión.

(Art. 4º B LCF)

II.4.2.4 Fondo de Fomento Municipal.

OBJETIVO:

Incentivar a que las entidades federativas puedan asumir, mediante la firma de convenios, la operación del cobro del impuesto predial de sus municipios, con la finalidad de incrementar la eficacia en el mismo, y potenciar su cobro.

INTEGRACIÓN:

1 % de la Recaudación Federal Participable (16.8% destinado al fondo, el restante 83.2% destinado al incremento de dicho fondo, éste último sólo corresponderá a las entidades que se coordinen en materia de derechos).

DISTRIBUCIÓN:

Se distribuirá, tomando en consideración la participación del fondo recibida en 2013 y el incremento de éste hasta el año en que efectúa el cálculo. El 70 % del incremento se distribuirá en razón de la recaudación local del predial y de los derechos de agua de la entidad respecto de la recaudación por los mismos conceptos a nivel nacional, y el restante 30% conforme el porcentaje que represente el incremento de la recaudación del impuesto predial, siempre que el gobierno de dicha entidad sea el responsable de la administración del impuesto predial por cuenta y orden del Municipio.

La fórmula del Fondo de Fomento Municipal no será aplicable en el evento de que en el año que se calcula, el monto de dicho Fondo sea inferior al obtenido en el año 2013. Con ello se busca garantizar que las entidades reciban el mismo monto obtenido en el 2013. Por lo que, en tal caso, la distribución se realizará en relación con la cantidad efectivamente generada en el año que se calcula y de acuerdo al coeficiente efectivo que cada entidad haya recibido del Fondo de Fomento Municipal en el 2013.

(Art. 2º A frac. III de la LCF)

II.4.2.5 Fondo de Peaje.

En el llamado Fondo de Peaje, cuyos recursos se destinan a la construcción, mantenimiento, reparación y ampliación de obras de vialidad en aquellos municipios donde se ubiquen puentes de peaje operados por la Federación, o en su caso a la realización de obras de infraestructura o gasto de inversión, de impacto regional.

La aportación a los fondos mencionados se hará por el estado, por el municipio o, cuando así lo acordaren, por ambos, en un 20% del monto que aporte la Federación, sin que la aportación de ésta exceda de un 25% del monto total de los ingresos brutos que obtenga por la operación del puente de peaje de que se trate. La aportación federal se distribuirá a municipios y estados en 50% cada uno. (Art. 9-A de la LCF)

II.4.3 Fondos de Aportaciones Federales.

Son recursos que la Federación transfiere a los Estados, Distrito Federal y Municipios, correspondientes al Ramo 33 del Presupuesto de Egresos de la Federación, cuyo gasto está condicionado a la consecución y cumplimiento de los

objetivos que para cada tipo de aportación establece la Ley de Coordinación Fiscal (Art. 25 de la LCF). Los Fondos de aportaciones previstos son los siguientes:

- I. Fondo de Aportaciones para la Nómina Educativa y el Gasto Operativo;
- II. Fondo de Aportaciones para los Servicios de Salud;
- III. Fondo de Aportaciones para la Infraestructura Social;
- IV. Fondo de Aportaciones para el Fortalecimiento de los Municipios y de las Demarcaciones Territoriales del Distrito Federal;
- V. Fondo de Aportaciones Múltiples.
- VI.- Fondo de Aportaciones para la Educación Tecnológica y de Adultos, y
- VII.- Fondo de Aportaciones para la Seguridad Pública de los Estados y del Distrito Federal.
- VIII.- Fondo de Aportaciones para el Fortalecimiento de las Entidades Federativas.

II.4.3.1 Fondo de Aportaciones para la Nómina Educativa y el Gasto Operativo.

(FONE¹²⁰)

OBJETO:

“El FONE tiene como principal objetivo el pago de la plantilla correspondiente a las plazas que fueron descentralizadas a las entidades federativas, en tal virtud es necesario especificar que son plazas para las cuales se ejercerán recursos exclusivamente en materia de educación básica y normal para cubrir servicios personales que conformen cada una de las nóminas del magisterio que fue descentralizado a las entidades federativas.”¹²¹(Art. 26 de la LCF)

¹²⁰ Antes del Decreto por el que se reforman y adicionan diversas disposiciones de la Ley de Coordinación Fiscal y de la Ley General de Contabilidad Gubernamental, publicado el 9 de diciembre de 2013 en el DOF, el artículo 27 de la LCF lo denominaba Fondo de Aportaciones para la Educación Básica y Normal (FAEB).

¹²¹ Exposición de motivos del proyecto de decreto que reforma y adiciona diversas disposiciones de la Ley de Coordinación Fiscal y la Ley de Contabilidad Pública, Gaceta parlamentaria de la Cámara de Diputados, LXII Legislatura, año XVI, 17 de Octubre de 2013, núm. 3887-VIII, p. 107.

INTEGRACIÓN:

Su monto se determina en el Presupuesto de Egresos de la Federación, dependiendo del número de plazas registradas en el Sistema de Información y Gestión Educativa a que se refiere el artículo 12, fracción X, de la Ley General de Educación, las remuneraciones de dichas plazas, las ampliaciones presupuestarias del año inmediato anterior al de cálculo, la creación de plazas, y los gastos de operación y la actualización que se determine para el ejercicio que se presupueste. (Art. 27 de la LCF).

DISTRIBUCIÓN

Se establece que los recursos por gastos operativos se distribuirán conforme al gasto de operación presupuestado para la entidad federativa en 2013, además de la diferencia entre el monto total del recurso destinado a gasto operativo del FONE y el Gasto de Operación presupuestado en 2013, en consideración con la matrícula potencial nacional (Habitantes entre 5 y 14 años).

La distribución de estos recursos operativos obedecerá a una fórmula que contará con criterios de matrícula y de densidad poblacional para niños de 5 a 14 años que estén en edad de cursar la educación básica dentro del territorio nacional.¹²²

Cabe señalar que el Fondo de Aportaciones para la Nómina Educativa entrará en vigor en el ejercicio fiscal 2015. Hasta antes de su entrada en vigor seguirán aplicándose las disposiciones correspondientes a la distribución del Fondo de Aportaciones para la Educación Básica y Normal. (Artículo Tercero Transitorio)

II.4.3.2 Fondo de Aportaciones para los Servicios de Salud. (FASSA)

OBJETIVO:

Atender los gastos de los servicios de salud.

¹²²Exposición de motivos del proyecto de decreto que reforma y adiciona diversas disposiciones de la Ley de Coordinación Fiscal y la Ley de Contabilidad Pública, Gaceta parlamentaria de la Cámara de Diputados, LXII Legislatura, año XVI, 17 de Octubre de 2013, Núm. 3887-VIII, p. 38.

INTEGRACIÓN:

Su monto se determina en el Presupuesto de Egresos de la Federación, a partir de los elementos siguientes: el inventario de la infraestructura médica y las plantillas de personal, utilizados para el cálculo de los recursos transferidos a los estados con motivo de los Acuerdos de Coordinación para la descentralización Integral de los Servicios de Salud; Recursos con cargo a las Previsiones para Servicios Personales, transferidos a los estados durante el ejercicio fiscal inmediato anterior al presupuestado, incluyendo ampliaciones presupuestarias; recursos transferidos a los Estados del ejercicio fiscal inmediato anterior aquel que se presupueste, para cubrir el gasto de operación e inversión, excluyendo los gastos eventuales de inversión en infraestructura y equipamiento; y recursos orientados a promover la equidad en los servicios de Salud. (Art. 30 LCF)

DISTRIBUCIÓN:

Sólo se hace mención de la distribución de los recursos destinados a promover la equidad en los servicios de salud, para tal repartición se toma en consideración; la población que carece de los recursos económicos para el acceso a los servicios privados de salud y no tiene relación laboral que les permita acceder a los servicios de salud públicos, la mortalidad, la marginación, el gasto y Presupuesto Federal. (Art.31 LCF)

II.4.3.3 Fondo de Aportaciones para la Infraestructura Social. (FAIS)

OBJETIVO:

El financiamiento de obras, acciones sociales básicas e inversiones que beneficien directamente a los sectores de la población que se encuentra en condiciones de mayor rezago social y pobreza extrema. (Art. 33 LCF)

INTEGRACIÓN:

Recursos federales equivalentes al 2.5294 % de la Recaudación Federal Participable; de donde el 0.3066% corresponderá al Fondo para la Infraestructura

Social Estatal y el restante 2.2228% al Fondo para la Infraestructura Social Municipal. (Art. 32 LCF)

DISTRIBUCIÓN:

En la distribución se tomará en cuenta el monto del FAIS recibido en 2013, en el caso del Distrito Federal dicho monto será equivalente a 686,880,919.32 pesos. Además del incremento del monto del FAIS a partir del año de cálculo al año 2013, en relación con la proporción que representa cada entidad federativa en el promedio nacional de las carencias de la población en pobreza extrema en los dos últimos años al correspondiente. Un 20 % es distribuido conforme a la población en pobreza extrema, es decir, las entidades con pobreza extrema recibirán mayores recursos. El 80 % se repartirá atendiendo a la Eficacia en la reducción de la pobreza extrema.

Los municipios pueden disponer del 2% del total de los recursos del Fondo para la Infraestructura Social Municipal, para la realización de un programa de desarrollo institucional.

Estados y Municipios podrán destinar hasta el 3% de los recursos correspondientes en cada caso para ser aplicados como gastos indirectos para la verificación y seguimiento de las obras.

La fórmula del Fondo de Aportaciones para la Infraestructura Social no será aplicable en el evento de que en el año de cálculo dicho Fondo sea inferior a la participación que la totalidad de los Estados hayan recibido en el 2013 por concepto del mismo Fondo. En dicho supuesto, la distribución se realizará en función de la cantidad efectivamente generada en el año de cálculo y de acuerdo con el coeficiente efectivo que cada Estado haya recibido por concepto del Fondo de Aportaciones para la Infraestructura Social en el año 2013.

(Art. 34 LCF)

II.4.3.4 Fondo de Aportaciones para el Fortalecimiento de los Municipios y demarcaciones territoriales del Distrito Federal. (Fortamun-DF)

OBJETIVO:

La satisfacción de los requerimientos de los estados y de los municipios, priorizando el cumplimiento de sus obligaciones financieras, el pago de derechos y aprovechamientos por concepto de agua y la atención de necesidades directamente vinculadas con la seguridad pública de los habitantes. (Art. 37 LCF)

INTEGRACIÓN:

2.35 % de la RFP, respecto los Estados y Municipios; en tanto que el 0.2123 % de la RFP, corresponde al Distrito Federal y sus Demarcaciones Territoriales. (Art. 36 LCF)

DISTRIBUCIÓN:

Se distribuirá en proporción directa al número de habitantes de cada Entidad Federativa, de conformidad a la información estadística actualizada del Instituto Nacional de Estadística, Geografía e Informática.

Las Demarcaciones Territoriales del Distrito Federal distribuirán del 0.2123 % RFP, el 75% conforme al criterio del factor población residente y el 25% sobrante al factor población flotante. (Art. 38 LCF)

II.4.3.5 Fondo de Aportaciones Múltiples. (FAM)

OBJETIVO:

Otorgamiento de desayunos escolares, apoyos alimentarios y de asistencia social a la población, así como a la construcción, equipamiento y rehabilitación de infraestructura física de los niveles de educación básica, media superior y superior en su modalidad universitaria según las necesidades de cada nivel. (Art. 40 LCF)

INTEGRACIÓN:

Monto equivalente al 0.814% de la Recaudación Federal Participable. (Art. 39 LCF)

DISTRIBUCIÓN:

Se distribuirá de acuerdo a las asignaciones y reglas establecidas en el Presupuesto de Egresos de la Federación. (Art. 41 LCF)

El 46% se destinarán en al otorgamiento de desayunos escolares; apoyos alimentarios; y de asistencia social a través de instituciones públicas, con base en lo señalado en la Ley de Asistencia Social. El 54% se destinará a la construcción, equipamiento y rehabilitación de infraestructura física de los niveles de educación básica, media superior y superior en su modalidad universitaria según las necesidades de cada nivel. (Art 40 LCF)

II.4.3.6 Fondo de Aportaciones para la Educación Tecnológica y de Adultos. (FAETA)

OBJETIVO:

Aportar recursos complementarios para prestar los servicios de Educación Tecnológica y de educación para los adultos, asumidos de conformidad con los convenios de coordinación suscritos con el Ejecutivo Federal, para la transferencia de recursos humanos, materiales y financieros necesarios para prestar dichos servicios. (Art. 42 LCF)

INTEGRACIÓN:

Se determinará en anualmente en el Presupuesto Federal tomando en consideración de los siguientes elementos: los registros de planteles, los registros de instalaciones educativas y de plantillas del personal; recursos presupuestarios con cargo al Fondo de Aportaciones para la Educación Tecnológica y de Adultos transferidos a los Estados en el ejercicio inmediato anterior a aquel que se presupueste; ampliaciones presupuestarias. (Art. 43 Y 44 LCF)

DISTRIBUCIÓN:

Responderá a fórmulas que consideren las prioridades específicas y estrategias compensatorias para el abatimiento del rezago en materia de alfabetización, educación básica y formación para el trabajo. Las fórmulas a que se refiere esta fracción deberán publicarse por la Secretaría de Educación Pública en el Diario Oficial de la Federación, a más tardar el 31 de enero de cada año. (Art. 43 LCF)

II.4.3.7 Fondo de Aportaciones para la Seguridad Pública de los Estados y Distrito Federal. (FASP)

OBJETIVO:

Recursos destinados al reclutamiento, formación, selección, evaluación, equipamiento y depuración de los recursos humanos vinculados a las tareas de seguridad pública; al otorgamiento de percepciones extraordinarias para los agentes del Ministerio Público, peritos, policías judiciales o sus equivalentes, los policías preventivos o de custodia de los centros penitenciarios y de menores infractores; al establecimiento y operación de la red nacional de telecomunicaciones e informática para la seguridad pública y el servicio telefónico nacional de emergencia; ampliación, construcción o mejoramiento de las instalaciones destinadas a la procuración e impartición de justicia. (Art. 45 LCF)

INTEGRACIÓN:

Se constituirá con cargo a recursos federales, mismos que serán determinados anualmente en el Presupuesto de Egresos de la Federación. La Secretaría de Gobernación formulará a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la propuesta para la integración del Fondo. (Art. 44 LCF)

DISTRIBUCIÓN:

La distribución incorporará criterios como: número de habitantes de los Estados y del Distrito Federal; el índice de ocupación penitenciaria; la implementación de programas de prevención del delito; los recursos destinados a apoyar las acciones

que en materia de seguridad pública que desarrollen los municipios, y el avance en la aplicación del Programa Nacional de Seguridad Pública en materia de profesionalización, equipamiento, modernización tecnológica e infraestructura.

La información relacionada con las fórmulas y variables utilizadas en el cálculo para la distribución y el resultado de su aplicación que corresponderá a la asignación por cada Estado y el Distrito Federal, deberá publicarse en el Diario Oficial de la Federación a más tardar a los 30 días naturales siguientes a la publicación en dicho Diario del Presupuesto de Egresos de la Federación del ejercicio fiscal de que se trate. (Art. 45 LCF)

II.4.3.8 Fondo de Aportaciones para el Fortalecimiento de las Entidades Federativas. (FAFEF)

OBJETIVO:

Destinar recursos a la inversión de infraestructura física e infraestructura hidroagrícola; al saneamiento financiero, preferentemente a través de la amortización de deuda pública; recursos para apoyar el saneamiento a las pensiones, y en su caso reforma de los sistemas de pensiones de los estados y Distrito Federal; recursos para la modernización de los sistemas de recaudación locales y desarrollo de mecanismos impositivos; recursos para fortalecer los proyectos de investigación científica y desarrollo tecnológico; etc. (Art. 47 LCF)

INTEGRACIÓN:

Monto equivalente al 1.40 % de la Recaudación Federal Participable. (Art. 46 LCF)

DISTRIBUCIÓN:

Para su distribución se toma en cuenta la aportación del propio fondo que la entidad haya recibido en el año 2007; el crecimiento del mismo, entre el año 2007 y el año a presupuestar; el Producto Interno Bruto per cápita de cada entidad federativa; así como la población de la Entidad federativa. (Art. 47 LCF)

CAPÍTULO III. El principio de proporcionalidad tributaria.

La búsqueda de la riqueza imponible, por parte del legislador, es una actividad delicada, compete a los ideólogos de la tributación demarcar el ámbito de la actuación fiscal a efectos de evitar en lo posible, gravar hechos o actos de los particulares carentes de capacidad contributiva.

Marco Cesar García Bueno.

III.1 Fundamento constitucional del principio de proporcionalidad tributaria.

El fundamento legislativo del principio de proporcionalidad tributaria está consagrado en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en el Capítulo II, denominado “De los Mexicanos”, artículo 31, fracción IV, que a la letra dice:

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.

El texto del mencionado precepto constitucional aprobado por el Constituyente de Querétaro de 1917, es idéntico a la fracción II del artículo 31 de la Constitución de 1857; con la excepción de la mención del Distrito Federal, incorporada al texto constitucional por reforma aprobada en 1993.¹²³

¹²³ El 25 de octubre de 1993 se reformó el contenido del artículo 31 constitucional con el propósito de mencionar al Distrito Federal en razón de la naturaleza de sus contribuciones.

III.2 Antecedentes del artículo 31 fracción IV de la Constitución.

El fundamento del principio de proporcionalidad tributaria en el texto constitucional vigente, es producto de inconformidades sociales derivadas de la segregación de los contribuyentes en razón de la diferenciación en el reparto de cargas tributarias.

El presente trabajo no tiene por objeto el exhaustivo análisis histórico del citado precepto, por lo que, sólo referiremos el antecedente más remoto, así como los vestigios más significativos hallados en las anteriores Constituciones del Estado mexicano.

El antecedente más remoto del artículo 31 fracción IV, se encuentra en la Constitución de Cádiz de 1812, en los artículos 8º, 339 y 340, que prescribieron lo siguiente:

Artículo 8. También está obligado todo español, sin distinción alguna, a contribuir en proporción de sus haberes para los gastos del Estado.

Artículo 339. Las contribuciones se repartirán entre 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.

¹²⁴

Las leyes Constitucionales de 1836 establecieron respecto a las contribuciones en su artículo 3º:

Artículo 3º. Son Obligaciones de los Mexicanos:
II. Cooperar a los gastos del Estado con las contribuciones que establezcan las leyes y le comprendan.¹²⁵

¹²⁴ Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, LV Legislatura, "Constitución de Cádiz.", *Las Constituciones de México 1814-1991*, México, Comité de Asuntos Editoriales, 1991, pp. 561 y 589.

¹²⁵ Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, LV Legislatura, "Constitución de 1836.", *Las Constituciones de México 1814-1991*, Comité de Asuntos Editoriales, México, 1991, p. 98.

En este artículo sólo se hace mención de que la obligación tributaria debe estar contenida en las leyes, pero aún no se reconoce algún derecho subjetivo a favor del contribuyente.

La constitución de 1857 en su fracción II, artículo 31 ordenaba:

Artículo 31. Es obligación de todo mexicano.

II. Contribuir para los gastos públicos, así de la federación como del Estado y municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.¹²⁶

El ministro de la SCJN, Genaro Góngora Pimentel, asevera que la Constitución de los Estados Unidos de América (1787) y la Declaración de Derechos del Hombre y el Ciudadano (1789), son los documentos inspiradores del contenido sustantivo al artículo 31, fracción II, de la Constitución Política de la República Mexicana de 1857.

La Constitución Norteamericana estableció:

Artículo Uno, Octava sección. 1. El congreso tendrá la facultad: Para establecer y recaudar contribuciones, impuestos, derechos y consumos; para pagar las deudas y proveer a la defensa común y bienestar general de los Estados Unidos; pero todos los derechos, impuestos y consumos serán uniformes en todos los Estados Unidos. [...] Novena Sección. [...] 4. No se establecerá ningún impuesto directo ni de capitulación, como no sea proporcionalmente al censo o recuento que antes se ordenó practicar.¹²⁷

El artículo 13 de la Declaración de Derechos del Hombre y el Ciudadano señala:

¹²⁶ Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, LV Legislatura, "Constitución de 1857, con sus Adicciones y Reformas hasta el año 1901.", *Las Constituciones de México 1814-1991*, México, Comité de Asuntos Editoriales, 1991, p. 171.

¹²⁷ Góngora Pimentel. Gerardo David, *La Lucha por el Amparo Fiscal. Evolución del artículo 31, fracción IV, constitucional, en la jurisprudencia de la SCJN (principios de proporcionalidad y equidad tributarios)*, México, Porrúa, 2007, p. 9.

La versión original de la Constitución de los Estados Unidos establece:

Article I. Section. 8. The Congress shall have Power To lay and collect Taxes, Duties, Imposts and Excises, to pay the Debts and provide for the common Defence and general Welfare of the United States; but all Duties, Imposts and Excises shall be uniform throughout the United States; [...]

Section. 9. (...) No Capitation, or other direct, Tax shall be laid, unless in Proportion to the Census or Enumeration herein before directed to be taken. [...]

Artículo 13. Para mantener la fuerza pública y para los gastos de administración es indispensable una contribución común: debe ser igualmente repartida entre todos los ciudadanos en razón de sus posibilidades.¹²⁸

La Constitución de los Estados Unidos de América, determina que el Congreso es el órgano facultado para establecer impuestos y contribuciones, por ser el representante del pueblo y que tales impuestos deben ser uniformes en todo el Estado. La Declaración de los Derechos del Hombre y el Ciudadano, reconoce que el gobernado tiene derecho esencial de pagar impuestos en razón de sus posibilidades.

Por decreto de 10 de junio de 1898, el artículo 31 de la Constitución de 1857 fue adicionado con una fracción más, convirtiéndose la antigua fracción II en la III.

III.3 Evolución del principio de proporcionalidad tributaria en la jurisprudencia.

El principio de proporcionalidad tributaria ha generado diversas interpretaciones, expondremos los criterios que respecto a su contenido ha dado nuestro Tribunal Constitucional durante la vigencia de la Constitución de 1857 y la actual Constitución de 1917. Además, veremos la travesía de la fracción IV del artículo 31 constitucional hasta arribar en el reconocimiento del principio de proporcionalidad tributaria como garantía de un derecho humano.

Durante la vigencia de la Constitución de 1857, el Seminario Judicial de la Federación publicó 4 épocas, las que estudiaremos en razón que dicha Constitución es el antecedente más próximo y original de la reproducción del actual fundamento constitucional del principio de proporcionalidad tributaria.

¹²⁸ La Declaración de los derechos del Hombre y el Ciudadano, (Trad.) Adolfo Posada, México Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, Serie de Estudios Jurídicos Núm. 12,2000, p. 169.

Texto original Declaración de los derechos del Hombre y el Ciudadano de 26 de agosto de 1789 dispone: Déclaration de droits de l'homme et du citoyen.

Article XIII. Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable. Elle doit être également répartie entre tous les Citoyens, en raison de leurs facultés

En la primera época del Seminario Judicial de la Federación, hubo Juzgados de Distrito que resolvieron la procedencia del Amparo para proteger derechos contenidos en la fracción II del Artículo 31 constitucional. No obstante, dominó el criterio del ministro Ignacio L. Vallarta respecto de la improcedencia del mismo, por lo que la SCJN en reiteradas ocasiones no realizó el estudio de fondo del principio de proporcionalidad tributaria.

En el Amparo promovido contra la contribución impuesta por la partida XIV de la Ley de Ingresos de 5 de junio de 1879 a las fábricas de hilados y tejidos, en el que los quejosos argumentaron que el impuesto decretado no era proporcional ni equitativo, el ministro Ignacio Vallarta emitió su voto en el siguiente sentido:

El remedio de esos abusos está en la estructura misma de nuestro gobierno, repetiré otra vez esta profunda observación de Marshall; está en el patriotismo, en la sabiduría, en la justicia de los representantes del pueblo; está en el mismo interés de estos, porque debiendo su elección a sus comitentes, no puede atentar contra los intereses de estos, sin hacerse indignos de su confianza, que a toda costa, así es de suponerse, deben procurar conservar, íntima y necesaria relación hay, pues, entre el buen uso que el Congreso debe hacer de sus poderes y la libertad electoral , más aún, esta es la garantía de aquel¹²⁹

Sin embargo, el ministro Ignacio Vallarta declaró que el amparo procedería en caso de que el legislador hubiera cometido una flagrante y palpable infracción de los principios de la proporción y de la equidad.

Esta Corte es incompetente para juzgar de los actos del Congreso, y resolver sí la cuota del impuesto sobre las fábricas es o no proporcionada al capital. Entiendo que este caso cae de lleno bajo el imperio del principio que proclama decisiva y concluyente la resolución del legislador, sin recurso alguno a los tribunales. Si se trataré aquí de algún grande abuso del Congreso; si este hubiera querido que el erario viviera sólo de las fábricas hasta devorarlas; si a título de impuesto hubiera decretado, en fin, cometido una flagrante y palpable infracción de los principios de la proporción y de la equidad, habría entonces, en

¹²⁹ Vallarta, Ignacio Luis, *Votos del C. Ignacio L. Vallarta. Presidente de la Suprema Corte de Justicia*. En los Negocios más notables resueltos por este tribunal, t. II., 4ta ed., México, Porrúa, 1989, p. 34.

mi sentir, lugar, al amparo; pero como nada de eso sucede, lo creo infundado e improcedente¹³⁰

Asimismo, Vallarta cuestionó que el principio de proporcionalidad tributaria fuera el fundamento de un derecho humano, al formular y contestar en sentido negativo a la pregunta: “¿Cabe el amparo contra todas las violaciones de la Constitución, aunque no afecten las garantías individuales, ni los límites respectivos de los poderes federales y locales?”,¹³¹ teniendo como presupuesto que las incorrectamente llamadas garantías individuales¹³², solamente se reducen a las expresamente entendidas como tales, en razón de su ubicación en capítulo Primero de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, denominado De las garantías individuales. Con ello restringió el amparo y protección de la justicia federal a los derechos consagrados únicamente en Capítulo Primero de la Constitución, integrado por los primeros 29 artículos. En este tenor, se negó la protección de los derechos humanos difundidos en el resto del texto constitucional, en consecuencia el principio de proporcionalidad tributaria no fue considerado como garantía de un derecho humano.

El criterio formalista de la primera época del Seminario Judicial de la Federación ciñó la procedencia del amparo únicamente respecto de los primeros 29 artículos constitucionales, de tal manera privó a los contribuyentes del reconocimiento del derecho al pago de cargas impositivas proporcionales a su capacidad contributiva.

En esta primera época, hallamos jueces de Distrito que realizaron el estudio del multicitado artículo 31 constitucional. Sirve de ejemplo, el Juzgado de Distrito de Sinaloa quien concedió el amparo ante la impugnación de actos del Tesorero General del Estado de Sinaloa, en los que se exigía el 50 % a todo capital y sueldo anual de mil pesos. Resolvió que:

¹³⁰ *Ibidem.* p. 35.

¹³¹ *Ibidem.* p. 15.

¹³² La reciente reforma *constitucional en derechos humanos*, modificó el nombre del Capítulo I, antes De las garantías por el de: De los derechos humanos y de las garantías; precisión que busca, el texto constitucional esté acorde a la doctrina constitucional. (Decreto por el que se modifica la denominación del Capítulo I del Título Primero y reforma diversos artículos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Diario Oficial de la Federación de 10 de junio de 2011)

[...] el artículo 31 constitucional manda que todos los habitantes de la república contribuyan a los gastos de una manera proporcional y equitativa. Qué esta proporción y equidad, se menosprecia en el derecho que impone la contribución del medio por ciento con excepción de los capitales que no excedan de mil pesos. Que no es equitativo hacer recaer el impuesto solo sobre una clase.¹³³

El Máximo Órgano Jurisdiccional revocó el amparo concedido por el juzgado de Distrito, pero no bajo el argumento formal de improcedencia, sino porque consideró que el impuesto impugnado era proporcional y equitativo, además de haber sido emitido por el órgano competente. Este hubiera sido un gran avance si la SCJN hubiera no sólo aseverado la proporcionalidad y equidad del impuesto, sino dicho y probado en qué consistía esa la proporcionalidad y equidad del impuesto, aun así, es un adelanto.

En 1874 en el amparo promovido ante el Juzgado de Distrito de Sonora por Francisco M. Campillo contra el cobro que hace el administrador de rentas de Álamos, de la cuota asignada para cubrir la contribución extraordinaria, impuesta después de la ley de ingresos; la SCJN estudió a grandes rasgos el principio de proporcionalidad tributaria, al resolver de la siguiente manera:

Considerando que las infracciones a la Constitución se hacen consistir, 1º: en que la contribución extraordinaria no es proporcional, en razón a los capitales, giros e industrias que representan un valor de \$,2000 o menor, 2º: que la legislatura del Estado, habiendo decretado desde diciembre último los impuestos necesarios para atender a los gastos públicos, no tiene ya facultad para imponer nuevos gravámenes, conforme la constitución particular del Estado. [...] Considerando con respecto al primer motivo que sirve de fundamento a este recurso: **que el hecho de haberse eximido del impuesto a las personas cuyos capitales son menores de cierta cantidad, no demuestra por sí sólo que aquellos sobre los cuales recae el nuevo gravamen, hayan quedado sujetos en adelante, a contribuir para los gastos públicos con una suma mayor de la que debería corresponderles, observando una exacta proporción entre los habitantes del Estado; pues el sistema de contribuyentes que existe en Sonora, puede ser de tal especie que haya sido necesario precisamente para guardar la proporción debida exceptuar de la contribución que se ha decretado últimamente a las personas que se consideraban estar ya demasiado gravadas con el resto de las contribuciones;** que por otra parte, no pueden considerarse como un privilegio contrario a la igualdad de derechos y la obligación que a todos

¹³³Sentencia del Juzgado de Distrito de Sinaloa en el caso Francisco Romanillos v/s actos del Tesorero del Estado de Sinaloa, citada por Góngora Pimentel. Gerardo David, *op.cit.*, nota 127, p.26 – 27.

los habitantes de la República garantiza en artículo 13 de la carta fundamental, **las excepciones que siempre contienen las leyes a favor de los impedidos y de las personas cuya pobreza no les permitía cumplir con las prescripciones de la ley: así como que es una condición indispensable para que la recaudación de los impuestos que recae sobre el capital o sus productos sea llana y expedita, tomar como punto de partida desde el cual deben comenzar a causarse, un valor que su importancia impida ocultarlo fácilmente.** (...) Considerando en cuanto al segundo punto: que la legislatura de Sonora conforme a la Constitución del Estado está expedita para establecer en todos los tiempos las contribuciones necesarias para cubrir los gastos públicos. (...) es de confirmarse y se confirma la sentencia pronunciada por el juez de distrito.¹³⁴

La SCJN utilizó como fundamento de su resolución el artículo 13 y no el artículo 31 en su fracción II, ambos de la Constitución Federal. Estimó proporcional exceptuar de ciertas contribuciones a las personas que se consideraban estar demasiado gravadas con el resto de las contribuciones, partiendo del artículo 13 en lo relativo a que al exceptuar de contribuciones a sujetos con características que justifican la exención no es un privilegio contrario a la igualdad de derechos y obligaciones garantizados por dicho precepto.

En la Segunda época del Seminario Judicial de la Federación se consolida el criterio Vallarta, pero la SCJN, acepta una excepción para estudiar los principios de proporcionalidad y equidad tributaria: que las autoridades en uso de su potestad tributaria, violaran algún derecho del hombre garantizado por la misma Constitución Federal. Excepción que probablemente derivo de la estratégica interposición del amparo contra contribuciones consideradas desproporcionales e inequitativas, no sólo en el artículo 31 constitucional, sino además fundados en los preceptos constitucionales encontrados en los primeros 29 artículos constitucionales¹³⁵.

¹³⁴ Sentencia de la SCJN que confirma la resolución del Juzgado de Distrito de Sonora en el caso Francisco M. Campillo v/s Administración de Rentas de Álamos, citada por Góngora Pimentel. Gerardo David, *op.cit.*, nota 127, pp. 30 - 31.

¹³⁵ El Amparo promovido por Juan Clava y Romero contra el Tesorero del Hospital General del Estado de Puebla, impugnó la violación de los artículos 13,16, 27, 31 fracción II, y 17 de la Constitución en razón de que durante la vigencia de una ley que eximía de todo impuesto las sumas que se debían a la beneficencia pública, el quejoso había celebrado un contrato con el estado mediante el cual reconocía a la beneficencia una cantidad al rédito convenido. Y posteriormente, la legislatura del estado derogó la citada ley imponiendo una contribución del 5% sobre el valor capital del impuesto en cuya virtud la autoridad responsable procedió al cobro. Publicado en el Seminario Judicial de la Federación, Segunda Época, t. III, p.358.

En el amparo promovido por María Refugio Castellanos y otros ante el Juzgado de Distrito de Jalisco, se impugnó el impuesto que exigía el 25% federal, conforme a la ley del timbre, por el derecho de agua disfrutado desde 1861; el quejoso alegó la contravención del Artículo 27 constitucional. El juez de Distrito otorgó el amparo, la Suprema Corte de Justicia de la Nación confirmó la sentencia y realizó el estudio correspondiente del principio de proporcionalidad expresando las siguientes consideraciones:

Que la contribución, para que sea proporcional y esté obligado a pagarla el causante, es preciso que sea proporcional y equitativa, como lo manda la fracción II del artículo 31 de la ley suprema, y **aunque por regla general no es lícito a los Tribunales juzgar de la proporcionalidad y equidad en el impuesto, sobre cuyos puntos es final la decisión del legislador, esa regla sufre algunas excepciones, siendo una de ellas el caso en que la desproporción entre el impuesto y el capital que se afecte sea tan notoria, que aquel se convierta en una expoliación de la propiedad, por absorber todo o una parte del mismo capital [...]** Que la contribución que consistiera en la cuarta parte del precio, venta, intereses, censos o productos del contrato, debiera reputarse como notoriamente desproporcional, porque afecta al capital en la cuarta parte de su valor, en los casos de ventas, donaciones, etc, [...] Que para juzgar desproporcionado el impuesto, no se necesita que la cuota importe una suma considerable, porque aunque esta sea pequeña, si el capital es corto, la desproporción existe [...] Que es indispensable aceptar como necesaria esta interpretación de la ley, porque si se le diera la contraria, habría que sostener que aun el impuesto que monte el 25 por ciento del precio, venta, interés o valor mismo del contrato, sería inconstitucional y esto lo condena el artículo 31, fracc. II de la Constitución [...] **Que hacer la interpretación y juzgar de conformidad o inconformidad de la ley fiscal, según la extensión que se le dé, con este precepto de la suprema, es de la competencia de los Tribunales federales en vía de amparo, puesto que el objeto de este recurso es juzgar la constitucionalidad de las leyes o actos de las autoridades [...] que aunque los habitantes de la República están obligados a pagar las contribuciones de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, no pueden sufrir a título de impuesto se les despoje de su propiedad, garantizada por el artículo 27 de la constitución.**¹³⁶

En la tercera y cuarta épocas del Seminario Judicial de la Federación, la SCJN continuó resolviendo los amparos que reclamaban la transgresión de la proporcionalidad y equidad de las cargas tributarias, de conformidad con el criterio

¹³⁶ Sentencia de la SCJN que confirma la resolución del Juzgado de Distrito de Jalisco en el caso María del Refugio *et v/s* Tesorero Municipal de Guadalajara, citada por Góngora Pimentel. Gerardo David, *op.cit.*, nota 127, pp. 51,- 52.

pronunciado por el ministro Ignacio L. Vallarta, consistente en que el legislativo es el único órgano facultado para determinar la equidad y la proporcionalidad del impuesto, pero yuxtapuesto a la excepción, que consistía en que la falta de equidad o proporcionalidad fuera notoria que absorbiera la mayor parte del capital o del producto, sólo en estas situaciones podría la justicia federal calificar la inconstitucionalidad del impuesto.

La cuarta época enfatizó que el quejoso debía demostrar la notoria desproporcionalidad e inequidad para obtener la protección de la justicia federal

En 1894 en el amparo promovido en la tercera época, por Antonio Navarrete, ante el Juzgado de Distrito de Michoacán, contra el ayuntamiento de Zamora, se impugnó el impuesto sobre aleros exteriores de fincas, se cuestionó a cuál de los tres poderes le correspondía establecer la proporcionalidad y equidad de los impuestos. El Juzgado de Distrito negó el amparo en los siguientes términos.

La fracción 2º del artículo 31 de la Constitución Federal impone a todo ciudadano la obligación de contribuir para los gastos públicos, entre los cuales se enumeran los municipales, y de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. De la letra de esta fracción se desprende que **la proporcionalidad del impuesto se fija por el legislador, que nadie mejor que él está en aptitud de apreciar la fortuna privada; pues de no ser así y de admitirse el extremo de que esa misma proporcionalidad del impuesto pudiera fijarse por la justicia federal, se violaría la soberanía de los Estados y el poder judicial se convertiría en legislador, lo cual está prohibido por el artículo 50 del Código fundamental [...]** La jurisprudencia ha sancionado la siguiente doctrina: “Es objeto del impuesto todo valor, toda utilidad económica; el legislador no tiene restricción alguna legal que le impida gravar la utilidad ni los principios económicos como criterio de sus resoluciones [...].

La misma jurisprudencia previendo los excesos de poder ha resuelto que solamente cuando la falta de equidad o proporcionalidad fuera notoria que absorbiera la mayor parte del capital o del producto, podría la justicia federal calificar la inconstitucionalidad del impuesto. [...]. El presente caso no está comprendido en esa excepción, por lo mismo no cabe respecto de él el recurso de amparo.¹³⁷

La SCJN confirmó la negación del Amparo con base en las siguientes razones:

¹³⁷ Sentencia del Juzgado de Distrito de Michoacán en el caso Antonio Navarrete v/s Ayuntamiento de Zamora, citada por Góngora Pimentel. Gerardo David, *op.cit.*, nota 127, p. 66.

Considerando segundo: que el repetido impuesto tampoco tiene el vicio de la falta de proporcionalidad de que habla la fracción 2ª del art. 31 de nuestra constitución, porque no grava de ninguna manera a los contribuyentes a que se refiere, son de una manera igual. [...] Considerando, en fin: que la equidad con los impuestos está al árbitro del Poder Legislativo, tanto de la Federación como de los Estados, **y sólo habrá inequidad e injusticia que vulneren las garantías de los contribuyentes, cuando el impuesto exceda o se iguale a los productos o ganancias que adquiere el contribuyente, o absorba parte de su capital**, lo que no sucede en el caso de que se trata. [...] Considerando: que el juzgado de Distrito para la denegación del amparo ha tenido en consideración, **que el impuesto motivo del amparo no es una ley especial, desde el momento que comprende a los dueños de las fincas urbanas cuyo valor no exceda de cien pesos: que la proporcionalidad a que se refiere el artículo 31 constitucional, existe toda vez que no hay desigualdad en él; sin que además falte la equidad, que en casos como éste son incumbencia de los Poderes Legislativos Federal o de los Estados, porque el impuesto no excede ni iguala a los productos o ganancias que tocan al contribuyente, y por último, tampoco absorbe el capital causante.**¹³⁸

El máximo órgano jurisdiccional que interpretó la Constitución de 1917 en los inicios de su vigencia, no se desligó de las anteriores interpretaciones del matizado criterio Vallarta, que permitía el estudio de la proporcionalidad de las cargas tributarias sólo en particulares circunstancias. La SCJN no tardó en introducir más elementos para la procedencia del estudio del principio de proporcionalidad tributaria, a la par que lo reconoce como garantía de un derecho fundamental.

El amparo promovido por Aurelio Maldonado ante el Juez de Distrito Primero Supernumerario del Distrito Federal, que impugnó la exigencia de la cantidad de \$16.08 (diez y seis pesos ocho centavos) por dos bimestres de contribuciones correspondientes a un terreno ubicado en Morelos, en el que el quejoso manifestó que el cobro era contrario a los artículos 16, 27 y 31 frac. IV de la Constitución, permitió a la SCJN de conformidad con la resolución del Amparo Administrativo en Revisión 3173/22, visible en el Seminario Judicial de la Federación, Pleno Quinta Época, t. XVII, p 1014, establecer la siguiente tesis aislada.

¹³⁸ Sentencia de la SCJN que revoca la resolución del Juzgado de Distrito de Michoacán en el caso Antonio Navarrete v/s Ayuntamiento de Zamora, citada por Góngora Pimentel. Gerardo David, *op.cit.*, nota 127, pp. 66 – 67.

IMPUESTOS. Aunque la Jurisprudencia sentada por la Corte, en ejecutorias anteriores, fue que la proporcionalidad y equidad del impuesto, no puede remediarse por medio del juicio de amparo, es conveniente modificar esa jurisprudencia, estableciendo que sí está capacitado el Poder Judicial Federal, para revisar los decretos o actos del poder legislativo, en cada caso especial, **cuando a los ojos del Poder Judicial aparezca que el impuesto es exorbitante y ruinoso o que el poder legislativo se ha excedido en sus funciones constitucionales.** Esa facultad de la Suprema Corte proviene de la obligación que tiene de examinar la queja, cuando se ha reclamado una violación de garantías la falta de proporción o equidad en el impuesto; y si bien el artículo 31 de la Constitución establece esos requisitos de proporcionalidad y equidad en el impuesto, como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión de aquel derecho, es una violación de esas garantías; *de suerte que si la Suprema Corte ante una demanda de amparo contra una ley, que establezca un impuesto notoriamente exorbitante y ruinoso, negará la protección federal, diciendo que el poder judicial no es el capacitado para remediar la violación y dijera que ese remedio se encuentra en el sufragio electoral, haría nugatoria la prescripción de la fracción I del artículo 103 constitucional, que establece el amparo contra leyes que violan las garantías individuales, y la misma razón podría invocarse para negar los amparos en todos los casos en que se reclamara contra las leyes.*

Podríamos decir que de la interpretación a contrario sensu de la citada tesis, una primera concepción del principio de proporcionalidad tributaria por la SCJN admite que un impuesto es proporcional sino es exorbitante y ruinoso.¹³⁹ Además, acepta la procedencia del amparo aunque la proporcionalidad tributaria no se esté en el capítulo relativo de las garantías individuales.

En la Séptima época del Seminario Judicial de la Federación, la SCJN, profundizó en el estudio del artículo 31, frac. IV constitucional, así como en el concepto del principio de proporcionalidad tributaria, estableció en la jurisprudencia, visible en el Seminario Judicial de la Federación, Séptima época, 187-192 Primera Parte, p.113 lo siguiente:

PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCION IV, CONSTITUCIONAL. El artículo 31, fracción IV, de la Constitución establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. **La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una**

¹³⁹ De la Quinta a la Séptima Época del Seminario Judicial de la Federación, en reiteradas ocasiones la SCJN sostuvo este criterio.

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

Esta concepción del principio de proporcionalidad no distingue entre la capacidad económica y la capacidad contributiva. La proporcionalidad de los impuestos es referida en razón de la capacidad económica. Sin embargo, diferencia el principio de proporcionalidad tributaria del principio de equidad tributaria.

Hasta la novena época, la SCJN distingue entre capacidad económica y capacidad contributiva, en ese sentido, en la tesis P./J.109/99, visible en el Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena época, Noviembre 1999, p.22, se pronuncia respecto del principio de proporcionalidad en los siguientes términos:

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

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

En la tesis P./XXXV/2010, visible en el Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XXXII, Agosto 2010, p. 243, el órgano de control constitucional estableció el contenido sustancial adoptado respecto del principio de proporcionalidad tributaria desde principios del vigente marco constitucional hasta hoy en día. Asimismo, estableció los requisitos que deben de cumplir los impuestos directos proporcionales.

PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA PARA QUE UN TRIBUTOS RESPETE ESTE PRINCIPIO CONSTITUCIONAL SE REQUIERE QUE EXISTA CONGRUENCIA ENTRE EL GRAVAMEN Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS SUJETOS, QUE ÉSTA ENCUENTRE RELACIÓN DIRECTA CON EL OBJETO GRAVADO Y QUE EL HECHO IMPONIBLE Y LA BASE GRAVABLE SE RELACIONEN ESTRECHAMENTE. La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido varios criterios sobre el aludido principio tributario derivado de la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que conviene considerar al analizar si una contribución lo respeta: I. Originalmente no se reconocía en el citado precepto constitucional una verdadera garantía hacia los gobernados, sino sólo la facultad potestativa del Estado relativa a su economía financiera; II. Posteriormente, se aceptó que el Poder Judicial de la Federación estudiara si una ley transgredía dicho numeral considerando que aunque no se encontrara dentro del capítulo relativo a las garantías individuales, su lesión violaba, en vía de consecuencia, los artículos 14 y 16 constitucionales; III. Después, se reconoció que aquel numeral contempla una verdadera garantía hacia los gobernados cuya violación era reparable mediante el juicio de garantías considerando lo exorbitante y ruinoso de una contribución; IV. Ulteriormente, se aceptó que la proporcionalidad es un concepto distinto a lo exorbitante y ruinoso estableciendo que su naturaleza radica en que los sujetos pasivos contribuyan a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, de manera que quienes tengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. Conforme a estas bases se desarrolló el ámbito de aplicación o alcance del principio de proporcionalidad a cada uno de los elementos de los tributos directos: i) Referido a la tasa o tarifa, se consideró que el pago de los tributos en proporción a la riqueza gravada puede conseguirse no sólo mediante parámetros progresivos, sino igualmente con porcentajes fijos; ii) En relación con los sujetos, se estableció que las contribuciones deben

estar en función de su verdadera capacidad, es decir, existir congruencia entre el gravamen y su capacidad contributiva, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir al gasto público; iii) Por cuanto se refiere a la base, tomando en cuenta que todos los presupuestos de hecho de los impuestos deben tener una naturaleza económica y que las consecuencias tributarias son medidas en función de la respectiva manifestación de riqueza gravada, siendo necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto; y iv) Finalmente, por lo que se refiere al objeto, se estableció que para evaluar la capacidad contributiva del causante, ésta debía estar en relación directa con el objeto gravado. Acorde con lo anterior, se concluye que **un tributo directo respeta el principio de proporcionalidad tributaria, cuando exista congruencia entre el gravamen y la capacidad contributiva de los sujetos, que ésta encuentre relación directa con el objeto gravado y que el hecho imponible y la base gravable tengan igualmente una sensata correspondencia, pues de no colmarse alguno de estos parámetros aquél será inconstitucional.**

III.3.1 Homologación del principio de proporcionalidad tributaria y el de equidad tributaria a sus correlativos capacidad contributiva e igualdad.

En el capítulo de definiciones señalamos que al hablar de proporcionalidad y equidad, nos referimos a dos principios constitucionales distintos. Equidad y proporcionalidad no son sinónimos, más adelante expondremos por qué puede considerarse que constituyen una relación de género-especie.

El término igualdad proviene del latín *aequalitas*.

Karla Pérez Portilla define la igualdad de la manera siguiente:

La igualdad significa correspondencia entre un grupo de diferentes objetos, personas, procesos o circunstancias que tienen las mismas cualidades en por lo menos algún aspecto, pero no en todos, es decir, debe considerarse alguna característica en específico.¹⁴⁰

¹⁴⁰ Pérez Portilla, Karla, *Principio de igualdad: Alcances y perspectivas*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Consejo Nacional para Prevenir la Discriminación, 2005, p. 5.

Asevera que la igualdad excluye tanto a la identidad como a la mera semejanza, es decir, los enunciados sobre igualdad encierran comparaciones de dos cosas o dos personas con respecto a un criterio externo que especifica el *aspecto relevante* por el cual, son iguales pero no idénticos. Los juicios de igualdad nunca parten de la identidad, sino que son siempre juicios sobre una igualdad fáctica parcial.

Asimismo, señala que la equidad exige que se respete el principio de igualdad, en el sentido de que es norma de equidad aquella que obliga a determinada situación a quienes se hallen dentro de lo establecido por la ley, y que se no se encuentren en esa misma obligación los que están en situación diferente, o sea, tratar a los iguales de manera igual.¹⁴¹

Para la autora en comento, “examinar la proporcionalidad o la razonabilidad de la medida legislativa significa evaluar la adecuación de su contenido con el principio de igualdad, analizando las distintas consecuencias jurídicas justificadas por el factor diferencial, mismas que derivan de las desigualdades de supuestos de hecho.”¹⁴²

En materia tributaria, la medida legislativa es el establecimiento del impuesto y ese factor diferencial que justifica consecuencias jurídicas distintas es la capacidad contributiva.

En opinión de Marco Cesar García Bueno, la SCJN en la séptima época por primera vez equiparó el principio de proporcionalidad y el principio de equidad contenidos en la fracción IV del artículo 31 constitucional, con la capacidad contributiva e igualdad tributaria, respectivamente.

Sobre el particular la tesis, visible en el Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta, Séptima época, Primera parte, p.35, estableció:

¹⁴¹ Cfr. *Ibidem.*, pp. 6-18.

¹⁴² *Ibidem.*, p. 97.

POZOS ARTESIANOS, CONSTITUCIONALIDAD DE LA LEY DE HACIENDA DEL DISTRITO FEDERAL. SU ARTÍCULO 535 ES PROPORCIONAL Y EQUITATIVO. En relación a la proporcionalidad del impuesto creado por el artículo 535 de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, sobre el consumo de agua, este Tribunal Pleno considera que: la ley mencionada en la parte que se impugna, toma como base para el cobro del impuesto de que se trata, el consumo de agua, calculado en razón del diámetro de los tubos de descarga en relación con la tarifa progresiva correspondiente, porque es evidente que el diámetro instalado por el causante corresponde al consumo que hace del agua del subsuelo, pues de no necesitar todo el volumen de agua que permite ese diámetro, es indudable que instalaría uno menor que correspondiera a sus necesidades de consumo del líquido, y consecuentemente para cubrir una cuota menor en el impuesto; pero de no proceder en esta forma, es porque consume y requiere el volumen de agua que se deriva del diámetro del tubo por él instalado, tal y como la ley lo prevé para calcular dicho consumo y fijar el impuesto. Ahora bien, aunque es cierto que el sistema de medidores es más preciso, y que la Ley de Hacienda lo ha establecido para medir el consumo de los pozos artesianos, ello no demuestra que el sistema de diámetro no tome en cuenta el consumo de agua, atendiendo a las razones que anteriormente se dan. **Desde otro punto de vista, la proporcionalidad en los impuestos se sustenta en un concepto de justicia que se expresa manteniendo siempre para análoga capacidad contributiva, idéntica cuota tributaria, o sea, tratar a los iguales como iguales.** Si bien el sistema más adecuado para medir las capacidades contributivas, en tratándose del uso de agua que produzcan los pozos artesianos dentro de la zona urbana del Distrito Federal, pudiera no ser el diámetro de descarga de la bomba de extracción del agua, por ello no debe concluirse que ese solo hecho haga que el impuesto respectivo no responda a la exigencia del artículo 31, fracción IV, de la Constitución, pues se necesitaría, además, demostrar que no se trata a los iguales como iguales. Asimismo, el legislador no puede estar constreñido a escoger el signo externo para fijar la capacidad contributiva, y si en un caso como el presente consideró más adecuado el diámetro de descarga de la bomba de extracción, en lugar del volumen de los consumos o los usos y aprovechamientos del agua, el impuesto combatido resulta constitucional. **En consecuencia, el artículo 535 de la ley que se combate no es inconstitucional, porque en los términos que se deja expresado, el impuesto que fija para los pozos artesianos, si es proporcional y equitativo.**

No obstante, consideramos que el ministro Ignacio L. Vallarta ya había esbozado la distinción entre los principios de proporcionalidad tributaria y equidad tributaria, así como, relacionado el primero con la capacidad contributiva y el segundo con el principio de igualdad tributaria.

La proporción en el impuesto no se toma de la universalidad de su pago sino de su relación con los capitales que afecta. Los economistas por eso no reputan desproporcionada a la contribución que paguen pocos o muchos en virtud de ser muchos o pocos los dueños de los valores sobre que recaiga, sino a la que se exige sin tener en cuenta la cuantía o importancia de esos valores. Una contribución igual para todos los capitales, sin considerar la desigualdad de éstos, sería del todo desproporcionada.

Y por lo que hace a la equidad toca, indisputable como lo es que los impuestos deben tener ese requisito, procurando repartirlos equitativamente entre todos los valores, para que todos en proporción contribuyan a cubrir los gastos públicos.¹⁴³

Consideramos que en la tesis de jurisprudencia 3a./J.4/91, visible en el Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta, Octava Época t. VII febrero de 1991, p.60, se homologó el principio de proporcionalidad con la capacidad contributiva,¹⁴⁴ y el principio de equidad a la igualdad tributaria. La cual a la letra dice:

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.

La identificación que realizó la SCJN del principio de proporcionalidad tributaria con la capacidad contributiva, y el principio equidad tributaria con la igualdad, resolvió el problema referente a si era un sólo principio o dos, además corrigió en ambos principios el contenido ambiguo e indefinido.

¹⁴³ Vallarta, Ignacio Luis, *op.cit.*, nota 129, pp. 21 - 22.

¹⁴⁴ Sin embargo, no distingue entre capacidad económica y capacidad contributiva, refiere a la capacidad contributiva.

III.3.2 El principio de proporcionalidad tributaria como principio rector de los principios de justicia tributaria.

En términos de Adam Smith, la justicia en la distribución de las cargas tributarias sólo puede ser resultado de la aplicación conjunta de los principios tributarios¹⁴⁵. El artículo 31 constitucional fracción IV que rigen el sistema tributario establece los principios siguientes: Principio de legalidad, principio de equidad, principio de proporcionalidad y principio de destino al gasto público.

En opinión de Marco César García Bueno, el concepto de justicia tributaria abarca el principio de legalidad,¹⁴⁶ así como los criterios materiales a través de los cuales esta se consolida. El principio de legalidad es un límite formal, que supone una limitación en la producción de normas impositivas, en tanto que el principio de proporcionalidad entendido como principio de justicia material, es el límite de contenido sustantivo.¹⁴⁷

En principio, la conquista en materia impositiva relativa al principio de legalidad, es decir, la exigencia de que toda contribución esté fundada en una ley emitida por el órgano legislativo, para ser válida y eficaz, justificó el cobro de impuestos. En la actualidad no es suficiente el principio de legalidad para legitimar las contribuciones, consideramos que esa legitimación debe abarcar el derecho de contribuir a los gastos públicos de acuerdo con un criterio objetivo que determine la existencia de las cargas tributarias.

¹⁴⁵ “Las cuatro máximas citadas (Proporcionalidad, certeza, comodidad y economía de los tributos) por su justicia clara y evidente, a la vez por su manifiesta utilidad, han sido siempre recomendadas y han merecido la mayor atención en todas las naciones. Todos han procurado que sus tributos fuesen lo más iguales que han sido posible, tan fijos y tan ciertos en cantidad, y tan cómodos al contribuyente en el tiempo y en el modo de la exacción o cobranza.” Smith, Adam, *op.cit.*, nota 32, p. 411

¹⁴⁶ Cfr. García Bueno, Marco Cesar, “La Justicia Tributaria a través del Principio de capacidad contributiva”, *Revista Jurídica de la Escuela Libre de Derecho de Sinaloa*, México, época I, No. 4, Septiembre- Diciembre 1997, pp. .160- 167.

¹⁴⁷ Históricamente, los contribuyentes demandaron que la imposición del pago de los tributos se hiciera sólo si se contaba con representación en el órgano legislativo encargado de la creación de los mismos (Lo que Montesquieu llamo principio de autoimposición), hoy en día las exigencias de los contribuyentes han crecido y reclaman no sólo la participación en el diseño de las cargas impositivas, sino impuestos en sí mismos justos .

De tal suerte que en el nacimiento de las contribuciones, se elimine toda arbitrariedad o criterios subjetivos sin fundamento racional que determinen gravámenes sin considerar la capacidad contributiva de los obligados, lo que puede devenir en la injusta distribución de la riqueza.

De lo anterior podemos resumir que la capacidad contributiva es el criterio material contenido en el principio de proporcionalidad que legitima la existencia de las cargas tributarias justas.

Para afirmar que el principio de proporcionalidad tributaria es protagonista en el escenario de la justicia tributaria, es insoslayable tener presente el concepto de justicia. Partamos de la concepción aristotélica de justicia. Aristóteles, concibe a la Justicia como igualdad proporcional: Dar a cada uno lo que es suyo, o lo que le corresponde. Dice que lo que le corresponde a cada ciudadano tiene que estar en proporción con su contribución a la sociedad, sus necesidades y sus méritos personales.

La justicia tributaria puede pensarse como la justa distribución de las cargas impositivas. Esa distribución demanda que se abarque e impacte por igual a todos. Es decir, que esté determinada en igualdad pero en proporción a la particular capacidad contributiva de los sujetos obligados.

Se concluye, que la igualdad es el criterio que determina la justicia en el establecimiento de las cargas tributarias.

En el capítulo de definiciones, hemos señalado que el principio de equidad tributaria se refiere a la igualdad en sentido formal y sustancial. La equidad¹⁴⁸ tiene por imperativo que todos los integrantes de una colectividad contribuyan a los gastos

¹⁴⁸ Macón entiende que son principios de equidad los que procuran distinguir la carga pública conforme a nociones de justicia científicamente fundamentadas, y distingue la equidad horizontal (“tratamiento igual para iguales”) de la equidad vertical (reglas a ser aplicadas frente a circunstancias diferentes). *Cfr.* García Vizcaíno. Catalina, *op.cit.*, nota 38, p. 50.

públicos del Estado, pero sin omitir considerar las diferentes situaciones económicas existentes, presupuesto de la capacidad contributiva. En este orden de ideas, “la proporcionalidad constituye una suerte de equidad vertical, es decir, sustenta las reglas a aplicar frente a circunstancias diferentes.”¹⁴⁹ No debemos olvidar que “la equidad es vista como el *fundamento filosófico y ontológico de la justicia en las contribuciones*. Es decir, constituye el criterio de valoración del ordenamiento positivo.”¹⁵⁰

La equidad vertical implica que todos los que estén en situaciones distintas paguen distinto, en razón a su capacidad contributiva; es decir, una desigualdad formal de trato necesario para culminar en la igualdad material de trato; de la misma manera que la equidad horizontal implica que todos los que estén en situaciones similares paguen impuestos similares.

De lo anterior, se deduce una relación de género- especie entre la equidad y la proporcionalidad, respectivamente. Así, la proporcionalidad tributaria es una especie de equidad tributaria.

Por lo expuesto, coincidimos con la opinión de González García Eusebio, para quien “el principio de proporcionalidad y el principio de equidad tributarias son el eje y columna vertebral de la imposición.”¹⁵¹ No obstante, “la capacidad contributiva es el criterio objetivo material medida de la igualdad en las contribuciones, que determina la justicia tributaria.”¹⁵²

¹⁴⁹ *Ibidem.*, p. 297.

¹⁵⁰ Villegas, Héctor, B., *op.cit.*, nota 60, p. 275.

¹⁵¹ González García. Eusebio, “Principios tributarios constitucionalizados” en Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús (coord.) *op.cit.*, nota 48, p. 34.

¹⁵² Pedro Manuel Herrera Molina en la interpretación de la jurisprudencia alemana, le atribuye un papel central al principio de igualdad en materia tributaria, y al principio de capacidad económica como medida de aquella igualdad. Herrera Molina Pedro Manuel, *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento a la luz del Derecho Alemán*, España, Marcial Pons, 1998, p. 64.

El principio de proporcionalidad tributaria logra “*que cada persona contribuya a la cobertura de las erogaciones estatales en equitativa proporción a su aptitud económica de pago público, es decir, a su capacidad contributiva.*”¹⁵³

III.3.3 La Doble Imposición Interna a la luz del principio de proporcionalidad tributaria.

La coexistencia de dos o más cargas tributarias sobre un mismo hecho imponible respecto un sujeto pasivo, podría resultar en el destino prioritario de sus ingresos al pago de impuestos en demerito de su disfrute personal. El principio de proporcionalidad tributaria tiene por objeto que todos tributen de acuerdo a la potencialidad real de contribuir al gasto público, es decir, según la capacidad contributiva, de tal manera que se respete la esfera patrimonial del individuo, en el entendido de permitirle destinar sus ingresos a cubrir sus satisfactores.

De la multiplicidad de impuestos a los que se encuentra obligado el contribuyente se origina la presión tributaria individual. Entendida como la relación entre la cantidad de tributos que soportan los particulares y su cantidad de riqueza o renta.¹⁵⁴ La presión tributaria generada por la doble o plurimposición no debe perder de vista el principio de proporcionalidad.

Nuestra Constitución Federal en ningún precepto prohíbe la doble imposición. La Suprema Corte de la Nación ha establecido que la distribución de los poderes tributarios no se concretiza a un sólo poder tributario privativo para cada instancia de gobierno. En tesis de jurisprudencia, visible en el Seminario Judicial de la Federación, Séptima Época, 151-56 Primera Parte, p.149, lo expresa de la siguiente manera:

¹⁵³ Villegas, Héctor, B., *op.cit.*, nota 29, p. 197.

¹⁵⁴ Cfr. García Vizcaíno, Catalina, *op.cit.*, nota 38., pp. 57 - 58.

IMPUESTOS. SISTEMA CONSTITUCIONAL REFERIDO A LA MATERIA FISCAL COMPETENCIA ENTRE LA FEDERACIÓN Y LAS ENTIDADES FEDERATIVAS PARA DECRETARLOS. Una interpretación sistemática de los preceptos constitucionales que se refieren a materia impositiva, determina que no existe una delimitación radical entre la competencia federal y la estatal, sino que es un sistema complejo y las reglas principales las siguientes: a) **Concurrencia** contributiva de la Federación y los Estados en la mayoría de las fuentes de ingresos (artículos 73, fracción VII, y 124); b) Limitación a la facultad impositiva de los Estados mediante la reserva expresa y concreta de determinada materia a la Federación (artículo 73, fracción XXIX) y c) Restricciones expresas a la potestad **tributaria** de los Estados (artículos 117, fracciones IV, V, VI, y VII y 118).

Al prever la concurrencia tributaria entre la Federación y los estados, se deduce que el ordenamiento Constitucional consiente la Doble Imposición o Plurimposición Interna. Esto se reitera y confirma en la siguiente tesis la de jurisprudencia, visible en el Seminario Judicial de la Federación, Octava época, t. VIII –IX Septiembre – octubre 1988, p.5.

LA DOBLE IMPOSICIÓN. EN SI MISMA NO ES INCONSTITUCIONAL.

Es tendencia de la política fiscal en la mayoría de los países, entre ellos el nuestro, evitar la doble tributación con el objeto de realizar una efectiva justicia fiscal; sin embargo, éste fenómeno impositivo no está prohibido por ningún artículo de la Constitución Federal de tal suerte que en sí mismo no es inconstitucional. Lo que la Carta Magna prohíbe en su artículo 31, fracción IV, entre otros supuestos, es que los tributos sean desproporcionados, que no estén establecidos por ley o que no se destinen para los gastos públicos; pero no que haya doble tributación.

De lo anterior podemos deducir que la Doble Imposición es inconstitucional siempre y cuando atente contra el principio de proporcionalidad tributaria. En este sentido, la Doble Imposición que no considere en las cargas impositivas la capacidad contributiva de los sujetos obligados es inconstitucional.

III.3.4 El principio de proporcionalidad tributaria como prohibición de la excesiva carga tributaria.

Un impuesto cumple con el principio de proporcionalidad si no es confiscatorio. La prohibición de la confiscación es el resguardo del derecho de propiedad.

El artículo 22 constitucional señala que no se considerará confiscación, la aplicación de los bienes de una persona para el pago de multas o impuestos. Si interpretamos literal y aisladamente este ordenamiento, corremos el riesgo de afirmar que el Estado puede simple y llanamente, sufragar sus gastos estableciendo contribuciones que sustraigan los bienes de una persona sin atender a su capacidad contributiva. Aseveración obviamente falsa, que se percibe de la interpretación armónica de este precepto con el resto del cuerpo normativo constitucional garante de derechos humanos. Gracias a la reforma de 2008¹⁵⁵ y al criterio sostenido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en reciente tesis aislada, que a la letra dice: “es consustancial al concepto de **confiscación** la privación de la totalidad o la mayor parte de bienes o derechos de un individuo, fuera de los casos previstos por el segundo párrafo del artículo 22 constitucional,”¹⁵⁶ que podemos concebir un impuesto no confiscatorio, como aquel que no aplique la mayor parte o totalmente los bienes de una persona para el pago impuestos.

El artículo 31 fracción IV de la Constitución federal ve reforzado el concepto del principio de proporcionalidad tributaria con el contenido del artículo 22 constitucional que prohíbe la Confiscación, entendida esta en la doctrina, como “*la apropiación por parte de la autoridad, de la totalidad de los bienes de una persona o de una parte significativa de los mismos, sin título legítimo y sin contraprestación.*”¹⁵⁷

Respecto a la confiscación Héctor B. Villegas asume el criterio de la Corte Suprema de Argentina:

¹⁵⁵ Decreto por el que se reforman y adicionan diversas disposiciones de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Diario Oficial de la Federación miércoles 11 de junio de 2008. Suprimió las palabras parcial o total quedando el actual texto del artículo 22 constitucional.

Antes de esta reforma el texto constitucional prescribía, Artículo. 22[...]

No se considerará confiscación de bienes la aplicación total o parcial de los bienes de una persona hecha por la autoridad judicial, para el pago de la responsabilidad civil resultante de la comisión de un delito, o para el pago de impuestos o multas.

¹⁵⁶ SECUESTRO DE PAPELES, DINERO U OTROS OBJETOS. ARTÍCULO 21 DE LA LEY DE EXTRADICIÓN INTERNACIONAL QUE LA PREVEÉ, NO VIOLA EL ARTÍCULO 22 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. Tesis aislada, Materia constitucional, SJF y su gaceta, XXXIV, julio 2011, 9ª época, p.311

¹⁵⁷ Ortega Maldonado. Juan Manuel, “Derechos Fundamentales en materia fiscal”, México, Porrúa, 2009, p.179.

“Es confiscatorio lo que excede el límite que razonablemente puede admitirse en un régimen democrático de gobierno que ha organizado la propiedad de modo tal que se excluye la confiscación de la fortuna privada, ya sea por vía directa o valiéndose de impuestos.”¹⁵⁸

El impuesto no puede alcanzar a la totalidad de la riqueza anulándola; es decir, el impuesto no podrá ser confiscatorio. Desde esta perspectiva el principio de proporcionalidad es una garantía de la propiedad privada.

La interposición impositiva puede devenir confiscatoria sino se respeta la capacidad contributiva en la designación de las cargas. En este sentido, la aplicación de un conjunto de impuestos que exceda la capacidad contributiva del contribuyente, disminuyendo su patrimonio de tal manera que absorba una parte sustancial de la propiedad o de la renta, impidiéndole ejercer su actividad, resulta confiscatorio.¹⁵⁹

La prohibición de confiscatoriedad obliga a no agotar la riqueza imponible.

En palabras de Ortega Maldonado, el problema de la no confiscatoriedad se reduce a determinar hasta dónde puede llegar el cobro de un tributo sin que se frustren las lógicas y razonables expectativas de la propiedad, que porcentaje es el idóneo.¹⁶⁰

III.3.5 El principio de proporcionalidad tributaria como garantía de Derecho Humano.

Ante la interrogante, ¿la proporcionalidad tributaria es un derecho humano?, es pertinente previamente definir que es un derecho humano, no sin antes hacer unas precisiones conceptuales.

¹⁵⁸ Corte Suprema de Argentina citada en, Villegas, Héctor, B., *op.cit.*, nota 60, p. 277.

¹⁵⁹ *Cfr. Ibidem.*, pp. 276 - 278.

¹⁶⁰ *Cfr. Ortega Maldonado. Juan Manuel, op.cit.*, nota 43, pp. 180 - 181.

Miguel Carbonell expone que los conceptos de “derechos fundamentales”, “derechos humanos”, y “garantías individuales y sociales”, no son equivalentes ni se pueden utilizar indistintamente.

Los derechos humanos no deben de ser confundidos con los derechos fundamentales.

En términos generales puede decirse que los derechos fundamentales son considerados como tales en la medida en que constituyen instrumentos de protección de los intereses más importantes de las personas, puesto que preservan los bienes básicos necesarios para poder desarrollar cualquier plan de vida de manera digna.¹⁶¹

Antonio Alberto Vela Peón opina que los derechos fundamentales:

Con independencia de la corriente filosófica que se adopte para la designación de estos derechos su fundamento se encuentra en la noción de la dignidad humana y está se caracteriza por la razón y la libertad que la persona posee, destacando su calidad de persona, impulsando al hombre a superarse y a lograr, dentro del marco social, su realización como ser humano.¹⁶²

Miguel Carbonell explica, que son fundamentales los derechos que están previstos en el texto constitucional y en los tratados internacionales. Los derechos humanos son una categoría más amplia que tiene como referencia expectativas no previstas de forma clara en una norma jurídica. Así, concluye que todos los derechos fundamentales son derechos humanos constitucionalizados.¹⁶³

Para Antonio Alberto Vela Peón

La relación entre derechos humanos y derechos fundamentales sería que los primeros implican un mayor matiz filosófico y guardan una connotación prescriptiva y deontológica que nos han sido objeto del derecho positivo;

¹⁶¹Ernesto Garzón Valdés citado por. Carbonell Sánchez, Miguel, *op.cit.*, nota 57, p. 5.

¹⁶²Vela Peón, Antonio Alberto, *Los Derechos Humanos y tributación en México*, Ponencia presentada el día 24 de julio de 2012 en la XXII Semana Fiscal: “Las implicaciones, interpretación y aplicación de la legislación fiscal actual” en la sede del Colegio de Contadores Públicos de México, p. 4.

¹⁶³Cfr. Carbonell Sánchez, Miguel, *op.cit.*, nota 57, pp. 6 - 11.

mientras que los derechos fundamentales, son los derechos y libertades reconocidos y garantizados por el derecho positivo de algún Estado, como lo hace ahora nuestra Constitución al señalar que éstos se encuentran tanto en la fuente del derecho internacional como en el orden jurídico interno llamado Constitución Política.¹⁶⁴

Las garantías individuales son los medios para hacer eficaz un derecho humano.¹⁶⁵

La SCJN precisa la distinción entre derechos humanos y garantías en la tesis XVII.1º (VIII Región) 24 k (10a), visible en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima época, Libro 3, Febrero de 2014, t.III, p. 2353.

Antes de las reformas constitucionales de 6 y 10 de junio de 2011, las voces "derechos humanos y sus garantías", eran términos que solían confundirse, ambigüedad que posiblemente derivaba de la anterior denominación del capítulo I de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, titulado "De las garantías individuales". Sin embargo, el Poder Reformador de la Constitución, con las citadas reformas, elevó a rango constitucional su distinción, como deriva de las siguientes menciones: i) el capítulo I cambió su denominación a "De los derechos humanos y sus garantías"; ii) en el artículo 1º se especificó que ***todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos en la Constitución y en los tratados internacionales*** "así como de las garantías para su protección", y iii) en el numeral 103, fracción I, se especificó que los Tribunales de la Federación resolverán toda controversia que se suscite por infracción a los derechos humanos y las "garantías otorgadas para su protección". Luego, para el Constituyente Permanente ***los derechos y sus garantías no son lo mismo, ya que éstas se otorgan para proteger los derechos humanos; constituyen, según Luigi Ferrajoli, los "deberes consistentes en obligaciones de prestación o en prohibiciones de lesión, según que los derechos garantizados sean derechos positivos o derechos negativos"***, es decir, son los requisitos, restricciones, exigencias u obligaciones previstas en la Constitución y en los tratados, destinadas e impuestas principalmente a las autoridades, que tienen por objeto proteger los derechos humanos; de ahí que exista una relación de subordinación entre ambos conceptos, pues las garantías sólo existen en función de los derechos que protegen; de tal

¹⁶⁴Vela Peón, Antonio Alberto, *op.cit.*, nota 162, p.4.

¹⁶⁵Para Ferrajoli "las garantías, en una primera acepción, serían las obligaciones que derivan de los derechos; de esta forma, puede haber *garantías positivas* y *garantías negativas*; las negativas obligarían a abstenciones por parte del Estado y de los particulares respecto de algún derecho fundamental, mientras que las positivas generan las obligaciones de actuar positivamente para cumplir con la expectativa que deriva de algún derecho. Estos dos tipos de garantías pueden subsumirse en lo que el autor llama las "garantías primarias o sustanciales". Las garantías primarias son precisamente las obligaciones o prohibiciones que corresponden a los derechos subjetivos establecidos en el texto normativo. Las garantías secundarias o jurisdiccionales son las obligaciones que tienen los órganos jurisdiccionales de aplicar la sanción o declarar la nulidad cuando constaten, en el primer caso, actos ilícitos y, en el segundo, actos no válidos que violen los derechos subjetivos y por lo tanto violen también las garantías primarias". *Cfr.* Carbonell Sánchez, Miguel, *op.cit.*, nota 57, p. 7.

suerte que pueden existir derechos sin garantías pero no garantías sin derechos. Así, a manera de ejemplo, puede decirse que el derecho humano a la propiedad tiene, entre otras garantías, la de audiencia y legalidad, pues prohíbe a la autoridad molestar a un particular sin mandamiento escrito en el que funde y motive la causa legal del procedimiento, y que los gobernados sean privados de la propiedad sin previa audiencia.

Aclarados los términos de “derechos fundamentales”, “derechos humanos”, y “garantías individuales”, veamos si la proporcionalidad tributaria constituye un derecho humano.

En palabras de Rubén Sánchez Gil, la proporcionalidad tributaria “debe de considerarse como una concreta aplicación del principio general de igualdad y de la misma equidad tributaria que deriva de ella, enfatizada por el Constituyente como una concreta manera de *tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales*.”¹⁶⁶

Carlos Bernal Pulido considera que:

El principio de proporcionalidad cumple la función de estructurar el procedimiento interpretativo para la determinación del contenido de los derechos fundamentales que resulta vinculante para el Legislador y para la fundamentación de dicho contenido en las decisiones de control de constitucionalidad de las leyes.¹⁶⁷

En ese mismo sentido, el principio¹⁶⁸ de proporcionalidad tributaria es la garantía que exige al legislador el establecer contribuciones conforme a la capacidad contributiva, es decir, determina la justa distribución de las cargas impositivas.

Coincidimos con el criterio de Antonio Alberto Vela Peón, de que “En materia tributaria destaca primordialmente el derecho fundamental de respeto a la propiedad

¹⁶⁶Sánchez Gil, Rubén, *El principio de proporcionalidad*, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, 2007, p. 7.

¹⁶⁷Bernal Pulido, Carlos, *El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales*, 3ª ed., España Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2007, p.81.

¹⁶⁸En una de sus acepciones, Principio: Norma o idea fundamental que rige el pensamiento o la conducta. Diccionario de la Lengua Española (Real Academia Española) 22ª ed.

o al patrimonio de la persona, relacionada en diversos ámbitos, como puede ser la libertad, el plano económico, el desarrollo social o cultural, por citar algunos.”¹⁶⁹

Por lo expuesto, se concluye que el principio de proporcionalidad tributaria, es la garantía que busca preservar el derecho fundamental de respeto a la propiedad o al patrimonio de la persona, principio que sirve de límite a las facultades impositivas del legislador porque le exige establecer las contribuciones respetando la capacidad contributiva.

¹⁶⁹ Vela Peón, Antonio Alberto, *op.cit.*, nota 162, p.6.

CAPÍTULO IV. El principio de proporcionalidad tributaria como principio de justicia tributaria en relación con la Doble Imposición Interna.

El principio de fijación y distribución de las cargas tributarias según la capacidad individual de pago de los contribuyentes exige que las cargas fiscales imputables en conjunto al individuo se estructuren de manera tal, que después de tener en cuenta todos los elementos personales de importancia para los indicadores de capacidad contributiva, reflejan la proporción de las capacidades individuales de pago y, en consecuencia, que las pérdidas ocasionadas al individuo por la imposición, en cuanto a su disponibilidad económico-financiera, pueden ser consideradas como igualmente onerosas en términos relativos.

Fritz Neumark

IV.1 El principio de proporcionalidad tributaria como limitación constitucional en el ejercicio de la potestad tributaria.

El Estado en ejercicio de su potestad tributaria debe observar los principios consagrados en la fracción IV del artículo 31 constitucional, principios que imponen los límites formales y materiales que deben cumplir las cargas tributarias. El límite formal está expresado en el principio de legalidad (abordado en el primer capítulo) que dispone, que sólo el órgano legislativo a través del procedimiento seguido de conformidad con en el artículo 72 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, puede establecer las contribuciones, es decir, toda contribución debe tener como fundamento una norma con carácter de ley y originarse en la Cámara de Diputados.

En tesis de jurisprudencia, visible en el Seminario Judicial de la Federación, Séptima época,91-96 Primera Parte, p. 172, se estableció la exigencia de que los elementos esenciales de los impuestos, como el sujeto, el objeto, la base, la tasa y la época de pago estén contenidos de manera expresa en la ley. Al respecto dice:

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

El principio de proporcionalidad tributaria estipula los límites materiales de las contribuciones y en consecuencia del sistema tributario.

En palabras de Solder Roch, la capacidad económica *-entiéndase capacidad contributiva-* como medida de la igualdad ante el deber de contribuir sigue siendo un criterio lógico y responde, en cierto modo, a la naturaleza de las cosas, pero es ante todo un punto de consenso sobre el cual la comunidad políticamente organizada ha ordenado, en un determinado momento histórico, el cumplimiento de aquel deber, a partir de ese momento, respetando su manifestación constitucional, aquel principio actúa como norma vinculante para todos los poderes públicos, empezando por el propio legislador, y es precisamente por ello, un punto imprescindible en el análisis técnico jurídico de cualquier cuestión relacionada con la aplicación de tributo.¹⁷⁰

El legislador puede establecer contribuciones, respecto de las diversas manifestaciones de capacidad económica: renta, patrimonio, consumo y tráfico de bienes, las cuales son el punto de partida para atribuir capacidad contributiva a los sujetos obligados, así como para determinar el hecho imponible.

¹⁷⁰Solder Roch citado en, Herrera Molina Pedro Manuel, *op.cit.*, nota 152, p. 74.

En términos de Moschetti “El principio de proporcionalidad, cuyo contenido es la capacidad contributiva es el presupuesto, límite máximo y parámetro del gravamen.”¹⁷¹

Héctor B. Villegas menciona al respecto lo siguiente:

[...] el elemento cuantificante debe expresar hasta qué límite patrimonial es razonable llevar la obligación de tributar, conforme a la aptitud de pago público que el legislador pensó al construir un cierto hecho imponible. Es el factor de fijación del “*quantum debeatur*”, por el cual se dimensiona la “porción” de capacidad contributiva atribuible a cada hecho imponible realizado.¹⁷²

El principio de proporcionalidad tiene como “objetivo esencial controlar el ejercicio de la potestad tributaria garantizando al contribuyente que su aportación a los gastos públicos se haga de acuerdo a una aptitud contributiva real.”¹⁷³ Lo anterior es ratificado por la SCJN en la tesis de jurisprudencia P./J. 17/90, visible en el Seminario Judicial de la Federación, Octava época, t.IV, Primera parte, Julio – Diciembre 1990, p.75.

CONTRIBUCIONES. OBJETO DE LAS, EL LEGISLADOR TIENE LA LIBERTAD PARA FIJARLO, SIEMPRE QUE RESPETE LOS REQUISITOS QUE ESTABLECE EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN 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.**

El legislador se enfoca en aquellas situaciones económicas generales y que considera expresan la capacidad contributiva de los ciudadanos, para la construcción del fundamento de la imposición. En principio el legislador puede

¹⁷¹ *Ídem.*

¹⁷² Villegas, Héctor, B., *op.cit.*, nota 60, pp. 370.

¹⁷³ García Bueno. Marco Cesar, “La Justicia Tributaria a través del Principio de capacidad contributiva”, *op.cit.*, nota 146, p. 168.

suponer que cualquier situación de hecho es susceptible de imposición, con la salvedad que esta no sea representativa de capacidad de pago.

Elegido el objeto imponible, el legislador procederá a determinar el hecho imponible, cumpliendo con la exigencia del principio de proporcionalidad en los impuestos al comprender elementos impositivos y elementos neutralizadores. Los primeros son: el sujeto, el objeto, la base, la tasa o la tarifa; y los elementos neutralizadores son las denominadas excepciones, mismos que pueden ser parciales o totales. A su vez los elementos neutralizadores parciales (principalmente deducciones) se dividen en indispensables y necesarios.¹⁷⁴

De conformidad con los elementos neutralizadores, no deben contribuir, aquellos que no cuentan con un nivel económico cuyos ingresos sean suficientes para una vida digna. En relación a aquellos que sí poseen capacidad contributiva se les permiten determinadas deducciones.

El legislador al establecer un impuesto, debe considerar lo que nuestro máximo tribunal jurisdiccional ha denominado el derecho al mínimo vital, en la tesis 1a. XCVIII/2007, visible en el Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XXV, Mayo 2007, p.792, estableció:

EL DERECHO AL MÍNIMO VITAL. CONSTITUYE UN LÍMITE FRENTE AL LEGISLADOR EN LA IMPOSICIÓN DEL TRIBUTO. En el marco que corresponde a la materia fiscal, el derecho al mínimo vital constituye una garantía fundada en la dignidad humana y como presupuesto del Estado democrático, de tal manera que los principios especiales que rigen el sistema tributario han de ser interpretados a la luz de los principios fundamentales que informan toda la Constitución. A partir de lo anterior, la capacidad contributiva -concepto capital para juzgar en relación con la proporcionalidad del gravamen, al menos en lo que hace a impuestos directos- ha de apreciarse teniendo en cuenta el contexto real, por lo cual debe precisarse que, **si bien el deber de tributar es general, el derecho al mínimo vital exige analizar si la persona que no disponga de los recursos materiales necesarios para subsistir digna y autónomamente puede ser sujeto de ciertas cargas fiscales que ineludible y manifiestamente agraven su situación de penuria, cuando ello puede coexistir con la insuficiencia de una red de protección**

¹⁷⁴ Cfr. Burgoa Toledo. Carlos Alberto, *op.cit.*, nota 40, p. 197.

social efectiva y accesible a los más necesitados. Así, se considera que los causantes deben concurrir al levantamiento de las cargas públicas con arreglo a su capacidad contributiva, en la medida en la que ésta exceda un umbral mínimo que únicamente así podrá considerarse idónea para realizar en el campo económico y social las exigencias colectivas recogidas en la Constitución. El respeto al contenido esencial de este derecho exige que no se pueda equiparar automáticamente la capacidad que deriva de la obtención de cualquier recurso con la capacidad de contribuir al gasto público, todo ello respecto de las personas que puedan carecer de lo básico para subsistir en condiciones dignas; la acepción negativa del derecho al mínimo vital se erige como un límite que el Estado no puede traspasar en materia de disposición de los recursos materiales necesarios para llevar una vida digna. Esta limitante se ha expresado tradicionalmente en la prohibición de los impuestos confiscatorios, pero también es especialmente relevante para el caso el derecho al mínimo vital, en particular el de las personas que apenas cuentan con lo indispensable para sobrevivir. Lo dicho no implica intromisión alguna en la esfera legislativa dentro de la cual se inscribe la configuración del sistema tributario, dado que la misma, por una parte, no es ilimitada -siendo que corresponde a este Alto Tribunal la verificación del apego a las exigencias constitucionales- y por el otro, no es pretensión de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que legalmente se defina con toda certeza ese mínimo de subsistencia que serviría de punto de partida en la imposición, sino ***que se reconozca un patrimonio protegido a efectos de atender las exigencias humanas más elementales, lo cual implica excluir las cantidades o conceptos que razonablemente no puedan integrarse a la mecánica del impuesto -ya sea a nivel del objeto o que no puedan conformar su base imponible-, toda vez que dichos montos o conceptos se encuentran vinculados a la satisfacción de las necesidades básicas del titular.***

Juan Manuel Ortega menciona que el legislador no puede decretar impuestos sobre: ficciones o supuestos jurídicos, hechos que constituyan en realidad una deducción o cuando se limita esta injustificadamente, y sobre hechos que inciden en el mínimo vital exento. A continuación se expone en que consiste cada prohibición.

- * Sobre ficciones o supuestos jurídicos: El hecho imponible conceptúe erróneamente como ingreso acumulable un ingreso que no modifica para efectos fiscales el haber patrimonial. Es decir que no sea indicativo de capacidad contributiva.
- * Sobre hechos que constituyan en realidad una deducción o cuando se limita esta deducción injustificadamente: El hecho imponible no permita disminuir de la base gravable una suma determinada en razón las erogaciones indispensables y necesarias para la obtención del ingreso, así como de la situación particular del contribuyente.

- * Sobre hechos que inciden sobre el mínimo vital exento: El hecho imponible establezca como base el ingreso que permite al contribuyente una vida digna.¹⁷⁵

Hacemos hincapié en el deber del legislador de considerar la capacidad contributiva de los sujetos obligados al establecer el hecho imponible. En este sentido sólo se gravara la presencia de capacidad contributiva.

Héctor B. Villegas considera que todo hecho imponible debe contener cuatro aspectos: el material, el personal, el espacial y el temporal. Sólo nos referiremos al aspecto material. El aspecto material del hecho imponible es el acto, hecho, conjunto de hechos, negocio, estado o situación que se grava, que caracteriza y cualifica el tributo.

Coincidimos con el autor en comentario quien asevera que, el hecho imponible asume la calidad de presupuesto legitimador del tributo, porque es en él donde deben manifestarse los criterios de capacidad contributiva y en general de justicia que autorizan al legislador a imponer la carga tributaria cuando ha sido realizado por el particular.¹⁷⁶

El índice de capacidad económica es señal de la existencia de riqueza. Así, los índices de capacidad económica son parámetros para el legislador en la determinación de la capacidad contributiva y el establecimiento del hecho imponible.¹⁷⁷

“La capacidad contributiva se mide por índices (patrimonio, renta) e indicios (gastos, salarios pagados, transacciones, etc.)”¹⁷⁸

¹⁷⁵ Ortega Maldonado. Juan Manuel, *op.cit.*, nota 43, pp. 62 – 67.

¹⁷⁶ Cfr. Villegas, Héctor, B., *op.cit.*, nota 60, p. 352.

¹⁷⁷ Según Arturo Pérez Robles, el objeto u hecho gravado debe reflejar un contenido de riqueza, en esa línea, los impuestos de la era moderna se han justificado principalmente en cuatro tipos de conductas: las del ingreso, las de tenencia o propiedad, las de consumo y las de gasto. Fuente de riqueza. (Diccionario de Derecho Fiscal y financiero, México, Porrúa, 2007.)

¹⁷⁸ García Vizcaíno. Catalina, *op.cit.*, nota 38, p. 55.

Según la doctrina los impuestos directos gravan la renta mientras que los impuestos indirectos gravan el consumo.

Referido lo anterior, la capacidad contributiva¹⁷⁹ será estudiada bajo la perspectiva del impuesto sobre la renta, teniendo en cuenta que desde las aportaciones de Adam Smith, la renta ha sido considerada la medida de la capacidad de pago individual comparativa que constituye normalmente la fuente de todos los impuestos.¹⁸⁰

Aclaremos que este trabajo se limita al estudio del principio de proporcionalidad de las contribuciones en su especie impuestos, y respecto de estos aborda los impuestos directos. En especial aquellos cuyo objeto es la renta.

En lo sucesivo se abordará la Doble Imposición Interna, cuyo objeto sea la renta.

IV.2 La Doble Imposición o Plurimposición Interna.

En principio nos referiremos al concepto de Doble Imposición Internacional abordado en el primer capítulo, a fin de precisar la Doble Imposición o Plurimposición Interna.

La doble tributación internacional puede ser económica o jurídica. “La doble tributación económica se refiere al doble impuesto aplicado sobre el mismo ingreso en cabeza de diferentes personas.”¹⁸¹ Esta no será objeto de estudio, nos referiremos únicamente a la doble tributación internacional jurídica.

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) ha dicho que, “la doble imposición jurídica internacional puede definirse en forma general

¹⁷⁹ Recordemos que la capacidad tributaria es el objeto de estudio del principio de proporcionalidad tributaria establecido en el artículo 31, fra. IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

¹⁸⁰ Cfr. Neumark Fritz, *Principios de la Imposición*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974, p. 167.

¹⁸¹ Roy Rohatgi, (Trad.) Juan Manuel Idrovo, *Principios Básicos de Tributación Internacional*, Colombia, Legis, 2008, p. 30.

como resultado de la aplicación de impuestos similares en dos o más estados a un mismo contribuyente, respecto a la misma materia imponible y el mismo periodo de tiempo.”¹⁸² Es decir, el establecimiento de impuestos cuya característica sea la identidad o semejanza de objeto gravable, establecida por dos o más Estados a un mismo contribuyente en un mismo periodo de tiempo constituyen la Doble Imposición Jurídica Internacional.

De acuerdo con el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, la Doble Imposición Jurídica Internacional se presenta cuando ocurre lo siguiente:

a) Cuando los dos Estados Contratantes gravan a una misma persona por su renta y patrimonio totales (sujeción fiscal integral concurrente);

b) cuando una persona, residente de un Estado Contratante (Estado de Residencia), obtenga rentas o posea elementos del patrimonio en el otro Estado Contratante (Estado de la fuente o Estado donde están situados un establecimiento permanente o una base fija) y los dos Estados gravan estas rentas o su patrimonio;

*c) cuando los dos Estados Contratantes gravan a una misma persona, no residente ni en uno ni en otro de los Estados Contratantes, por las rentas provenientes o por el patrimonio que posea en un Estado Contratante.*¹⁸³

De lo prescrito por la OCDE respecto de que debe entenderse por Doble Imposición Internacional Jurídica, en suma a la interpretación de la definición que de doble imposición da el Maestro De la Cueva, sin calificarla de externa o interna, en el sentido de que *“la doble imposición implica la coexistencia de dos o más cargas tributarias, por el mismo concepto, exigidas por ordenamientos jurídicos distintos, incidiendo diversas soberanías fiscales (nacionales/ nacional-extranjera), que*

¹⁸² Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), Modelo de Convenio fiscal, Instituto de Estudios Fiscales, París, 1997. La versión original establece: *International juridical double taxation can be generally defined as the imposition of comparable taxes in two (or more) states on the same taxpayer in respect on the same subject matter and for identical periods. Vid. Model tax convention on income and on capital (Introduction).*

¹⁸³ Comité Fiscal de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (O.C.D.E.): *Comentarios a los artículos 23 A y 23 B relativos a los métodos para evitar la Doble Imposición” en Modelo de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio - 1977.* Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. 1978. p. 187. Citado por Romero Flor, Luis María, Doble imposición Internacional: concepto, medidas y mecanismos, *Ius revis ta jurídica*, en: http://www.unla.edu.mx/iusunla29/reflexion/Doble%20Imposici%C3%B3n%20Internacional.htm#_edn8

*afectan a las mismas personas físicas o morales (nacionales-extranjeras).*¹⁸⁴ La doble imposición interna puede ser entendida como la aplicación de dos o más impuestos a la misma persona, exigidos por los diversos ordenamientos jurídicos fiscales nacionales, por el mismo concepto.

Para mayor precisión y entendimiento, consideramos apropiado estudiar el principio de proporcionalidad tributaria en relación a la definición de Orón Moratal, para quien, *“la noción de doble imposición interna hace referencia a supuestos donde el mismo contribuyente es gravado atendiendo a un mismo objeto imponible, por dos (o más) impuestos idénticos o similares, exaccionados por dos o más entes públicos pertenecientes al mismo Estado, en el mismo período de tiempo.”*¹⁸⁵

Atendiendo a los elementos de la anterior definición, seguiremos los criterios enunciados por Héctor B. Villegas (respecto de la doble imposición) para identificar la presencia de la Doble Imposición Interna:

1. *Identidad del sujeto gravado:* El destinatario legal del tributo debe de ser el mismo.
2. *Identidad de hecho imponible:* El gravamen debe de derivar del mismo hecho generador, siendo ello lo esencial, y no el nombre que se asigna a los respectivos tributos cobrados en distintas jurisdicciones.
3. *Identidad temporal:* La doble imposición o múltiple debe ser simultánea, ya que si se grava el mismo hecho imponible pero con respecto a diferentes períodos de tiempo, habrá imposición sucesiva y no doble o múltiple imposición.
4. *Diversidad de sujetos fiscales.* La doble imposición (en general) puede provenir de la coexistencia de dos o más autoridades fiscales en el orden nacional en países con régimen federal o de dos o más autoridades en el orden internacional.¹⁸⁶

En general coincidimos con los autores citados y con los criterios enunciados por Héctor Villegas, excepto con el último criterio que manifiesta la diversidad de sujetos fiscales en la configuración de la doble imposición. Por lo que opinamos, no es necesaria la pluralidad de sujetos fiscales para que surja la Doble Imposición o

¹⁸⁴ De la Cueva, Arturo. *op.cit.*, nota 65, p. 99.

¹⁸⁵ Orón Moratal en Calderón Carretero, José M. *op.cit.*, nota 70, p. 113.

¹⁸⁶ Villegas, Héctor, B., *op.cit.*, nota 60, p. 613.

Plurimposición Interna; ya que un sujeto activo está en posibilidad de gravar el mismo objeto en reiteradas ocasiones.

En nuestra opinión la Doble Imposición Interna es la aplicación de dos o más impuestos a la misma persona, exigidos por uno o diversos sujetos fiscales nacionales, por el mismo concepto, y periodo.

El maestro De la Cueva expone que “es preciso distinguir la doble imposición de la imposición en cascada, ya que en la primera circunstancia encontramos la presencia de dos fiscos, gravando al mismo sujeto, mientras que en la segunda se trata de un sólo fisco y un sólo tributo que es cobrado repetidamente”¹⁸⁷. Lo que el autor en comento denomina imposición en cascada a nuestro entender es una manifestación más de doble imposición.

De la definición de Orón Moratal y los criterios de indicados arriba, podemos interpretar que las características de la Doble Imposición Interna son: la identidad de sujeto gravado, identidad de hecho imponible establecido por uno o más sujetos fiscales activos (entes públicos pertenecientes al mismo Estado), en idéntico tiempo.

A diferencia de la Doble Imposición Internacional definida en términos de la OCDE, opinamos que la Doble Imposición Interna, requiere la identidad de hecho imponible y admite la unidad de sujeto activo, es decir, no únicamente la diversidad de sujetos activos. La identidad de hecho imponible y no la semejanza de hecho imponible a fin de evitar que se equiparen entre los objetos gravados simetrías artificiales.

Consideramos que la Doble Imposición o Plurimposición Interna debe ser identificada no por la potestad tributaria de pluralidad de sujetos activos frente a un mismo contribuyente, sino que la característica definitoria de la doble imposición es la pluralidad de impuestos cuyo objeto imponible es idéntico.

¹⁸⁷ De la Cueva Arturo, *op.cit.*, nota 65, p. 98.

Por lo que concluimos que, la doble o plurimposición interna puede acaecer cuando uno o más sujetos activos de la relación tributaria (Federación y/o estados), establecen impuestos sobre idénticos objetos a un mismo contribuyente, en un mismo periodo.

IV.2.1 Doble Imposición o Plurimposición originada por concurrencia de poderes tributarios.

La facultad impositiva en el Estado Mexicano, resultado de la forma federada que adoptó como forma de organización, da origen a la concurrencia de potestad tributaria entre la Federación y los estados.

Líneas antes se mencionaron los criterios para identificar la Doble Imposición Interna: identidad de sujeto gravado, *identidad de hecho imponible* establecido por uno o más sujetos fiscales activos (entes públicos pertenecientes al mismo Estado), e identidad de tiempo.

Consideramos que la coincidencia de sujeto gravado, la identidad de tiempo y el ejercicio de la potestad tributaria por uno o más sujetos, no requieren mayores explicaciones. Así que nos detendremos sólo en el objeto imponible (contenido material del hecho imponible)

En el análisis del contenido material del hecho imponible, en principio debemos distinguir entre la fuente de la contribución y el objeto de la contribución.

La **fuente** es la actividad económica considerada en sus diversas etapas o facetas que lo componen, susceptible de ser gravada en lo general o por facetas. Por el contrario el **objeto** constituye el ingreso, rendimiento o utilidad específicamente gravados por el legislador provenientes de una actividad económica en cualquiera de sus facetas.¹⁸⁸
(Las negritas y subrayado son nuestros)

¹⁸⁸ Sánchez Gómez, Narciso, *op.cit.*, nota 8, p. 131.

Rodríguez Lobato define la fuente del tributo de la manera siguiente:

La fuente del tributo es la actividad económica gravada por el legislador, en la cual se pueden precisar diversos objetos y hechos imponible; por ejemplo tomando a la actividad industrial como fuente del tributo, podemos obtener, entre otros, los siguientes: la producción, la distribución, la compraventa de primera mano, otras ventas ulteriores, el consumo general, etcétera, de bienes materiales.¹⁸⁹

La Doble Imposición Interna surge cuando hay identidad de objeto gravado.

Recordemos que las manifestaciones de capacidad económica que presuponen en determinadas condiciones la existencia de capacidad contributiva en los impuestos directos son: la renta y el patrimonio; y en los impuestos indirectos: el consumo y el tráfico de bienes; en términos generales las manifestaciones de capacidad económica mencionadas constituyen el objeto de los tributos.¹⁹⁰

Del citado concepto de objeto imponible en relación con las manifestaciones de capacidad económica, podemos definir al objeto imponible en los impuestos directos, como el resultado, obtención y disfrute, exteriorizado en renta o utilidad, y patrimonio, derivados de una actividad económica; que es gravado por el legislador en tanto sea representativo de capacidad contributiva.

Ya hemos anticipado que abordaremos la proporcionalidad sólo en los impuestos directos cuyo objeto es la renta. Por lo que únicamente trataremos su objeto, es decir, el contenido material del hecho imponible, expresado en el concepto: renta.

Para comprender el concepto de renta atenderemos al contenido de la teoría de la “renta – producto” y la teoría de la “renta- incremento patrimonial”.

La teoría de la renta-producto construye la definición de renta a partir de conceptualizar al capital, en ese sentido, el capital es toda riqueza corporal o

¹⁸⁹ Rodríguez Lobato, Raúl, *Derecho Fiscal*, 2ª ed., México, Oxford University Press, 1998, p. 113.

¹⁹⁰ Cfr. García Vizcaíno. Catalina, *Op.cit*, nota38, p. 79.

incorporal y durable capaz de producir utilidad a su titular, mientras que la renta es la utilidad (o riqueza nueva) que se obtiene del capital. La renta es el producto neto y periódico que se extrae de una fuente capaz de producirlo y reproducirlo.¹⁹¹

Para la teoría de la renta- incremento patrimonial, la “renta” es todo ingreso (ocasional y periódico) que aumenta el patrimonio. Se consideran todos los bienes que hayan aumentado el patrimonio, así como aquellos que hayan sido consumidos. Es decir, la renta es considerada como la suma del consumo más el incremento neto en el patrimonio en el periodo.¹⁹²

El Dr. Marco César García Bueno, concluye el concepto de renta gravable, partiendo de la noción de renta bruta y renta neta, esta última vista desde su aspecto objetivo y subjetivo. La renta bruta como su nombre lo indica, implica gravar todo ingreso, sin posibilidad de disminuir la carga del impuesto; en la renta neta, se grava el ingreso, pero tomando en cuenta los gastos y circunstancias del contribuyente (renta objetiva y renta subjetiva, respectivamente) en la producción de la renta.¹⁹³ En ese orden de ideas, el objeto imponible se basa en la renta neta.

Al respecto, la SCJN en la sentencia de Amparo en revisión 21/2005, visible en el Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta, t. XXII, diciembre 2005, estableció:

Considerando Cuarto.

[...]

Si bien el objeto del impuesto lo constituyen los ingresos percibidos, dicho gravamen se determina considerando como base la utilidad fiscal, lo cual implica que el ingreso bruto debe ser atemperado con conceptos relacionados con el costo de la producción del ingreso, es decir, con las deducciones, de tal manera que la base del impuesto sea la ganancia que resulte de la obtención de ingresos en efectivo, en bienes, en servicios, en crédito o de cualquier otro tipo, que modifiquen el patrimonio del contribuyente, mediante un impacto positivo en éste.

[...]

¹⁹¹ Cfr. Villegas, Héctor, B., *op.cit.*, nota 60, p. 695.

¹⁹² Cfr. *Ibidem.*, pp. 296-297.

¹⁹³ Cfr. García Bueno, Marco César. “El Impuesto sobre la renta de la personas físicas, *op.cit.*, nota 25, pp. 83-89.

Generalmente, un desembolso será deducible si está íntima o causalmente relacionado con la intención de producir ingreso, o bien, si es común en la industria o si parece lógicamente diseñando para aumentar o preservar un flujo en la generación de ingresos.

[...]

Es entonces que, tanto los sueldos o salarios, como la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas constituyen un impacto negativo en la utilidad bruta de la empresa, misma que, después de ser atemperada con las demás erogaciones encaminadas a la obtención del ingreso, se convertirá en utilidad neta o fiscal."

Esbozado el objeto imponible consistente en la renta o utilidad, es imperioso tener presente dos conceptos: base gravable y determinación del impuesto; a fin de comprender cabalmente las implicaciones de la renta como expresión de capacidad contributiva ejemplificados al final del capítulo.

La base imponible es la magnitud a la que debe referirse o aplicarse, según los casos, el tipo de gravamen, consistente en una suma de dinero o por un bien valorable en términos monetarios.¹⁹⁴

En palabras de Ortega Maldonado, la función de la base es determinar junto con la tarifa o tasa, la cuantía de la deuda tributaria.

Determinación: El acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación.¹⁹⁵

Para Calvo Nicolau la Ley del Impuesto sobre la Renta tiene como objeto "los ingresos", cuyo elemento de medición es la utilidad, expresada como "base gravable".

La base gravable, equivale a la diferencia entre los ingresos (objeto del gravamen) y las erogaciones necesarias para generarlos (deducciones autorizadas en la ley). Por lo tanto el impuesto sobre la renta no grava "el patrimonio global de los contribuyentes"; grava "el incremento en el haber patrimonial" de los gobernados, ocurrido en el ejercicio. Dicho incremento en el haber patrimonial se denomina, "utilidad".¹⁹⁶

¹⁹⁴ Arche Domingo. Vicente, citado por De la Garza Sergio Francisco *Op.cit*, nota 19, pp. 432 – 433.

¹⁹⁵ Giuliani Fonrouge, Carlos M, *op.cit.*, nota 1, p. 537.

¹⁹⁶ Calvo Nicolau Enrique, *Aspectos de Posible Inconstitucionalidad de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única*, México, Themis, 2008, p. 80

De esta definición podemos colegir que el sistema impositivo mexicano adopta la teoría de la renta - incremento de patrimonio, para definir el objeto del impuesto sobre la renta.

IV.2.1.1 Estudio del ISR y el Impuesto Cedular del Estado de Guanajuato.

Explicado el concepto de renta, ahora veamos un caso concreto de doble imposición derivada de la concurrencia de poderes. En 2002 se reformó la Ley del Impuesto Sobre la Renta en vigor hasta el 2013, particularmente nos interesa la adición del Art. 136 bis, transcrito a continuación:

Artículo 136-Bis. Con independencia de lo dispuesto en el artículo 127 de esta Ley, los contribuyentes a que se refiere esta Sección efectuarán pagos mensuales mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas de la Entidad Federativa en la cual obtengan sus ingresos. El pago mensual a que se refiere este artículo, se determinará aplicando la tasa del 5% al resultado que se obtenga de conformidad con lo dispuesto en el citado artículo 127, para el mes de que se trate una vez disminuidos los pagos provisionales de los meses anteriores correspondientes al mismo ejercicio.

El pago mensual a que se refiere este artículo se podrá acreditar contra el pago provisional determinado en el mismo mes conforme al artículo 127 de esta Ley. En el caso de que el impuesto determinado conforme al citado precepto sea menor al pago mensual que se determine conforme a este artículo, los contribuyentes únicamente enterarán el impuesto que resulte conforme al citado artículo 127 de esta Ley a la Entidad Federativa de que se trate.

Para los efectos de este artículo, cuando los contribuyentes tengan establecimientos, sucursales o agencias, en dos o más Entidades Federativas, efectuarán los pagos mensuales a que se refiere este artículo a cada Entidad Federativa en la proporción que representen los ingresos de dicha Entidad Federativa respecto del total de sus ingresos.

Los pagos mensuales a que se refiere este artículo, se deberán enterar en las mismas fechas de pago establecidas en el primer párrafo del artículo 127 de esta Ley.

Los pagos mensuales efectuados conforme a este artículo, también serán acreditables contra el impuesto del ejercicio.¹⁹⁷

¹⁹⁷ Decreto por el que se establecen, reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y del Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario. DOF 30 de diciembre de 2002. *Vid* Art. 136 bis.

Después de la citada reforma; el Estado de Guanajuato estableció impuestos cedulares de conformidad con los artículos 1o., fracción I, inciso b), numeral 1 y 4o., inciso b), numeral 1, de la Ley de Ingresos para el Estado de Guanajuato para el ejercicio fiscal 2005, así como los artículos 9o., 13, 14, 16, 17 y 18 de la Ley de Hacienda para el Estado de Guanajuato, consistente en gravar el 2% de los ingresos obtenidos por las personas físicas por la prestación de servicios, el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes inmuebles y la realización de actividades empresariales.

En este sentido, la Federación grava con el ISR, la renta o utilidad de las personas físicas con actividades empresariales que tributan en el régimen intermedio, aplicando una tasa del 28 %¹⁹⁸; y el Estado de Guanajuato a través del impuesto cédular grava la renta con una tasa del 2%. En una rápida conclusión, se entiende que el contribuyente aporta al fisco un 30% de la utilidad obtenida sino se considera su acreditamiento con el ISR, medida tendiente a atenuar los efectos de la Doble Imposición Interna.

Respecto de este caso la SCJN en tesis aislada, visible en el Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena época, t. XXV, 25 de mayo de 2007, p.795, se pronunció en el siguiente sentido:

IMPUESTO CEDULAR SOBRE LOS INGRESOS DE LAS PERSONAS FÍSICAS. EL SOLO HECHO DE QUE RECAIGA UNA DOBLE TRIBUTACIÓN SOBRE UN MISMO OBJETO NO LA TORNA INCONSTITUCIONAL (LEGISLACIÓN DEL ESTADO DE GUANAJUATO). Los artículos 1o., fracción I, inciso b), numeral 1 y 4o., inciso b), numeral 1, de la Ley de Ingresos para el Estado de Guanajuato para el ejercicio fiscal 2005, así como los numerales 9o., 13, 14, 16, 17 y 18 de la Ley de Hacienda de dicha entidad federativa, que establecen **la obligación a cargo de las personas físicas de pagar impuestos cedulares por los ingresos que obtengan por la prestación de servicios profesionales, por el**

¹⁹⁸ En el art. 10 de la LISR vigente hasta el 31 de diciembre de 2013, no obstante se establezca una tasa del 30% para los ejercicios fiscales 2010, 2011 y 2012, en el Segundo artículo del Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, y del Impuesto al Valor Agregado, del Código Fiscal de la Federación y del Decreto por el que se establecen las obligaciones que podrán denominarse en Unidades de Inversión; y reforma y adiciona diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación, y de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicado el 2 de abril de 1995. DOF 7 de diciembre de 2009.

otorgamiento del uso o goce temporal de bienes inmuebles ubicados en territorio del Estado y por la realización de actividades empresariales, no violan el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues si bien es cierto que el referido impuesto cedular se aplica paralelamente al impuesto sobre la renta, que es un gravamen federal que pesa sobre los ingresos de los contribuyentes en los diferentes supuestos que regula la Ley de la materia, y ello implica que, en principio, la repercusión que el impuesto sobre la renta tiene sobre el particular tendría que sumarse al impuesto cedular, también lo es que para poder afirmar que esta doble imposición sobre una misma actividad deviene inconstitucional, debe demostrarse que la suma de los tributos efectivamente enterados resultan ruinosos y de tal manera gravosos que de hecho agotan la fuente de ingresos al ser desproporcionales e inequitativos, lo cual no sucede en la especie, si se toma en cuenta que conforme a las reglas y tarifa para calcular el impuesto sobre la renta, que eventualmente se sumaría al 2% de los ingresos, en concepto de impuesto cedular local, dicha suma no torna al gravamen en un impuesto ruinoso, al margen de que este aspecto, en todo caso, debe demostrarlo la parte quejosa. Lo anterior es congruente con los criterios sostenidos por el Tribunal en Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que señalan que el solo hecho de que la doble tributación recaiga sobre un mismo objeto no la torna inconstitucional. Además, destaca el hecho de que acorde con el artículo 123, fracción VII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta (vigente a partir de 2005), el impuesto local cuya constitucionalidad se cuestiona es deducible frente al impuesto sobre la renta.

Con este criterio la SCJN enfatiza que la inconstitucionalidad de la doble imposición radica en que los tributos sean ruinosos y gravosos de tal suerte que agoten la fuente gravable, no obstante aún no delimita las características de estos tipos de tributos.

En el anterior capítulo se expuso el principio de proporcionalidad como prohibición de la excesiva carga tributaria, es decir, como prohibición de la confiscatoriedad y salvaguarda del derecho de propiedad. Al respecto “el derecho judicial argentino ha elaborado una pauta importante en orden a la confiscatoriedad, estableciendo que el gravamen que absorbe más del treinta y tres por ciento (33 %) de la materia imponible [...] es inconstitucional por lesionar el derecho de propiedad.”¹⁹⁹

Todo impuesto excesivo y ruinoso infringe el derecho de propiedad. El establecimiento de un parámetro para determinar si este vulnera el principio de

¹⁹⁹ Fernández González. Miguel Ángel, *op.cit.*, nota 39, p. 364.

proporcionalidad parece resolver el problema. Pero, ¿Qué parámetro es el idóneo para determinar si la carga fiscal que soporta el contribuyente en la doble imposición es o no confiscatoria? Pensamos que la tasa efectiva de impuesto es un buen parámetro que permite determinar si la carga tributaria está en relación con la capacidad contributiva, es decir, si se respeta el principio de proporcionalidad tributaria.

La Norma de Información Financiera (NIF) D-4 “Impuestos a la utilidad”, emitida por el Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera, A. C., define a la tasa efectiva de impuesto como “*la tasa que resulta de dividir el impuesto a la utilidad del periodo (suma de impuesto causado e impuesto diferido) entre la utilidad antes del impuesto a la utilidad.*”²⁰⁰

“La tasa efectiva representa el porcentaje de impuesto que realmente se causa sobre el resultado contable del periodo de que se trate, independientemente del momento en que se pague o cause fiscalmente.”²⁰¹

En ese orden de ideas, consideramos que los impuestos derivados de la doble imposición cuya tasa efectiva calculada rebase el 50 %, podrían ser calificados como notoriamente excesivos y ruinosos.

Otro posible parámetro, sería atender al criterio establecido en la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR) que delimita a los llamados paraísos fiscales²⁰², pero en sentido contrario, ya que los regímenes fiscales preferentes y los impuestos que resultan notoriamente excesivos y ruinosos son absolutamente opuestos. Sin ignorar la naturaleza de la Doble Imposición Interna,

²⁰⁰ Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera A.C., Normas de Información Financiera 2013. Versión Estudiantil, 8ª ed., Instituto Mexicano de Contadores Públicos, México, 2013, p. 1302.

²⁰¹ Ávila Arellano, Juan Luis, “Tasa Efectiva”, BDO Castillo Miranda y Compañía A.C., Febrero de 2012, p. 2. <http://www.bdomexico.com/espanol/publicaciones/Detalles/default.asp?IDPublicacion=782>

²⁰² “Con el nombre de paraísos fiscales se conocen aquellos territorios en que no existen los gravámenes fiscales o los existentes son limitados.” Rodríguez Mejía, Gregorio, “Evasión Fiscal”, Boletín Mexicano de Derecho Comparado, México, nueva serie, año XXXIV, núm. 100, enero-abril de 2001, p. 307-308.

El tercer párrafo del artículo 176 de la LISR establece, “*Para los efectos de esta Ley, se considerarán ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes, los que no están gravados en el extranjero o lo están con un impuesto sobre la renta inferior al 75 % del impuesto sobre la renta que se causaría y pagaría en México.*”

En tal sentido, estimamos que el pago de impuestos causado por la Doble Imposición Interna que sea igual o superior al 75 % de la base impositiva, debería ser considerado un impuesto notoriamente excesivo y ruinoso.²⁰³

Establecer un impuesto en forma repetida, es decir, que una pluralidad de impuestos tenga un mismo objeto imponible no es inconstitucional, siempre que los gravámenes no sean a criterio de la SCJN notoriamente excesivos y ruinosos. En tesis de jurisprudencia, visible en el Seminario Judicial de la Federación, Octava época, t. VIII –IX Septiembre – octubre 1988, p.5, la SCJN ha dicho que la doble imposición por sí misma no es inconstitucional.

LA DOBLE IMPOSICIÓN. EN SI MISMA NO ES INCONSTITUCIONAL. Es tendencia de la política fiscal en la mayoría de los países, entre ellos el nuestro, evitar la doble tributación con el objeto de realizar una efectiva justicia fiscal; sin embargo, éste fenómeno impositivo no está prohibido por ningún artículo de la Constitución Federal de tal suerte que en sí mismo no es inconstitucional. Lo que la Carta Magna prohíbe en su artículo 31, fracción IV, entre otros supuestos, es que los tributos sean desproporcionados, que no estén establecidos por ley o que no se destinen para los gastos públicos; pero no que haya doble tributación.

IV.2.2 Doble Imposición o Plurimposición originada por la imposición de gravámenes de un sujeto activo de la relación tributaria.

En el ejercicio de la potestad tributaria puede ocurrir que un sujeto activo (La Federación o los estados individualmente) establezca dos o más gravámenes respecto de mismo objeto imponible a un contribuyente, lo que origina la Doble Imposición Interna.

²⁰³ Sólo si la doble tributación disminuye la renta bruta de tal suerte que deje al contribuyente una percepción tan escasa o nula, se puede sostener que se le está obligando a contribuir de manera excesiva y ruinoso, es decir, en proporción que va más allá de su capacidad tributaria.

IV.2.2.1 Estudio del ISR y el IETU.

En su momento, fue abundantemente la discusión relativa a que los impuestos federales, Impuesto Sobre la Renta (ISR) y el Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU) tienen el mismo objeto gravable. A continuación transcribiremos el hecho imponible de los citados impuestos, a fin de delimitar en ambos su objeto.

Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR).

Artículo 1o. Las personas físicas y las morales, están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos:

- I. Las residentes en México, respecto de **todos sus ingresos** cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.
- II. Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de **los ingresos** atribuibles a dicho establecimiento permanente.
- III. Los residentes en el extranjero, respecto de **los ingresos** procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a éste.

Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única (LIETU).

Artículo 1. Están obligadas al pago del impuesto empresarial a tasa única, las personas físicas y las morales residentes en territorio nacional, así como los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, **por los ingresos** que obtengan, independientemente del lugar en donde se generen, por la realización de las siguientes actividades:

- I. Enajenación de bienes.
- II. Prestación de servicios independientes.
- III. Otorgamiento del uso o goce temporal de bienes.

Los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país están obligados al pago del impuesto empresarial a tasa única por los ingresos atribuibles a dicho establecimiento, derivados de las mencionadas actividades.

El impuesto empresarial a tasa única se calcula aplicando la tasa del 17.5% a la cantidad que resulte de disminuir de la totalidad de los ingresos

percibidos por las actividades a que se refiere este artículo, las deducciones autorizadas en esta Ley.

La sencilla y pronta lectura de los preceptos muestra que ambos impuestos gravan los ingresos (en efectivo o en especie). El IETU se limita a gravar aquellos ingresos resultado de tres actividades: Enajenación de bienes, prestación de servicios independientes y el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes inmuebles; y el ISR grava todos los ingresos. De lo anterior se colige que ambos gravan el ingreso.²⁰⁴

Líneas arriba mencionamos que la base gravable del ISR es la utilidad: La diferencia entre los ingresos (objeto del gravamen) y las erogaciones necesarias para generarlos.

En el dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados se mencionó que el IETU.

[...] no grava únicamente **la utilidad** [...], sino la generación de **flujos económicos destinados a la retribución total de los factores de la producción**, que se determinen mediante el método de diferencia entre la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes y el uso o goce temporal de bienes, por otro lado, y la adquisición de insumos utilizados y otros materiales consumidos en el proceso productivo, por otra parte. Así mismo, la adquisición de bienes duraderos de producción o bienes de capital físico son deducidos de la base [...].

En este sentido, en la Iniciativa que se dictamina se propone como objeto [...] la percepción efectiva de los ingresos totales de las personas físicas y las morales residentes en México por la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes y el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, con independencia de que dichas actividades se realicen o no en el territorio nacional.²⁰⁵

²⁰⁴ Para Dolores Beatriz Chapoy Bonifaz “la imposición al ingreso es el componente del sistema fiscal constituido por el conjunto de gravámenes que toman como base para determinar la capacidad contributiva del causante el flujo de riqueza – en efectivo o en especie – percibido en el ejercicio fiscal.” Ríos Granados, Gabriela (coord.), *op.cit.*, nota 67, p.329.

²⁰⁵ Gaceta Parlamentaria, Cámara de Diputados, No. 2339-E, miércoles 12 de septiembre de 2007, Dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público, con Proyecto de Decreto por el que se expide la ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única.

Éste párrafo transcrito afirma que el IETU tiene por objeto la utilidad así como la generación de flujos económicos destinados a la retribución de los factores de producción.

La SCJN en la tesis 2a / J.163/ 2010, visible en el Seminario Judicial de la Federación, Novena época, t. XXXII, diciembre 2010, p.487, se ha pronunciado respecto al objeto del IETU y a su carácter de impuesto complementario del ISR en los siguientes términos:

EMPRESARIAL A TASA ÚNICA. EL OBJETO DEL IMPUESTO RELATIVO LO CONSTITUYEN LOS INGRESOS BRUTOS RECIBIDOS POR LA ENAJENACIÓN DE BIENES, PRESTACIÓN DE SERVICIOS INDEPENDIENTES Y EL OTORGAMIENTO DE USO O GOCE TEMPORAL DE BIENES. (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2008). De los artículos 1 y 2 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, así como de la exposición de motivos y el dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados relacionados con el proceso legislativo del que derivó ese ordenamiento, se advierte que el impuesto empresarial a tasa única tiene como hecho imponible la obtención de ingresos derivados de la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes y el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, y al señalar que para calcular el impuesto se considera ingreso gravado el precio o contraprestación a favor de quien realiza tales actividades, **su objeto o manifestación de riqueza gravada lo constituyen los ingresos brutos recibidos, sin perjuicio de las deducciones y demás beneficios establecidos en la Ley** y sin que obste que en los citados documentos legislativos se haya sostenido que el indicado gravamen es equivalente a gravar la retribución a los factores de la producción en los sujetos que realizan los pagos respectivos, ya que dicha mención se refiere al objetivo económico perseguido mediante la **complementariedad del impuesto empresarial a tasa única respecto del impuesto sobre la renta.**

Una interpretación presurosa nos conduce a la aseveración que ISR e IETU gravaban el mismo objeto. No obstante, es imprescindible un estudio más cuidadoso para llegar a la conclusión contraria. El principio de proporcionalidad tributaria nos será útil en esta labor.

En el primer tema de este capítulo se abordó el principio de proporcionalidad como límite a la potestad tributaria. En concreto, recordemos que el legislador debe

considerar en la construcción del hecho imponible: Elementos impositivos y elementos neutralizadores, mismos que determinan la proporcionalidad de los impuestos y fijan la base gravable.

Coincidimos con el axioma del Dr. Carlos Alberto Burgoa Toledo que expresa el concepto de proporcionalidad tributaria,²⁰⁶ pero con algunas modificaciones para quedar en los siguientes términos:

$$P = CC$$
$$CC = EI - EN$$

En donde:

P= Proporcionalidad

EI= Elementos impositivos que demuestren riqueza

EN= Elementos neutralizadores

CC= Capacidad contributiva

Lo que quiere decir que la proporcionalidad tributaria del impuesto está determinada en razón de la capacidad contributiva (objetiva y subjetiva), expresada en la consideración de elementos impositivos y elementos neutralizadores en el impuesto; los primeros expresados en los ingresos y los segundos entendidos como las deducciones relacionadas con la naturaleza del objeto del impuesto.

La SCJN estableció en la tesis de jurisprudencia P./ J.2/2009, visible en Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena época, t. XXIX, abril de 2009, p.1129, que la proporcionalidad de las contribuciones se determina según su naturaleza.

PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. PARA DETERMINAR SI UNA CONTRIBUCIÓN CUMPLE CON ESE PRINCIPIO, ES NECESARIO ATENDER A SU NATURALEZA PARA ESTABLECER LAS FORMAS COMO SE MANIFIESTA LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. La capacidad

²⁰⁶ El axioma original es: $P = (EI - EN) CC$, pero a fin de evitar alguna confusión con el lenguaje algebraico que modifique el concepto de proporcionalidad tributaria que interpretamos expresa el autor, es necesario ajustarlo. *Cfr.* Burgoa. Toledano, Carlos Alberto, *op.cit.*, **nota 40**, p. 198.

contributiva no se manifiesta de la misma manera en todas las contribuciones, pues aparece en forma directa e inmediata en los impuestos directos, como los que recaen en la renta o el patrimonio, porque son soportados por personas que perciben, son propietarias o poseedoras de ellos, mientras que en los indirectos la capacidad tiene un carácter mediato como la circulación de bienes, la erogación, el gasto y el consumo, ya que parten de la previa existencia de una renta o patrimonio, y gravan el uso final de toda la riqueza a través de su destino, gasto o tipo de erogación que refleja indirectamente dicha capacidad. Luego, para determinar si una contribución cumple con el principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es necesario atender a la naturaleza de dicho tributo a fin de conocer la forma como se manifiesta y modifica la capacidad contributiva.

Consideramos que el concepto de proporcionalidad tributaria referido en el anterior axioma es aplicable sólo respecto de impuestos directos.

En esta línea, las deducciones de un impuesto deben estar intrínsecamente relacionadas con el objeto del mismo.

El objeto imponible del IETU no fue el mismo que el del ISR, es decir, dichos impuestos no tiene por objeto la utilidad y en éste sentido no contemplan las mismas deducciones.

El ISR establece como deducciones, las erogaciones estrictamente indispensables para la actividad del contribuyente (Fracción I, Art. 31 de LISR), comprendidas en el artículo 29 de LISR en vigor hasta 2013.

El IETU en cambio consideraba como deducciones, las erogaciones estrictamente indispensables (fracción. II, Art. 6 LIETU) que correspondan a la adquisición de bienes, de servicios independientes, o al uso o goce temporal de bienes; utilizadas para realizar las actividades expresadas en el hecho imponible (enajenación de bienes, prestación de servicios independientes y el otorgamiento del o uso o goce temporal de bienes); o que las erogaciones tengan por destino la administración, producción, comercialización y distribución de bienes y servicios, que den lugar a los ingresos por los que se deba pagar el IETU.

Podemos decir, que las deducciones en IETU estaban relacionadas con los costos de producción; como son la adquisición, administración, producción, comercialización y distribución de bienes, es decir, erogaciones necesarias para la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes y el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes. Sin contemplar entre otros, los salarios y las prestaciones de seguridad social, porque su objeto es diferente al de ISR, no obstante fueran acreditables en un 17.5 %.

En el proyecto de dictamen de la LIETU, se manifestó que el objeto del IETU era la generación de flujos económicos destinados a la retribución total de los factores de la producción.

En términos de los economistas Samuelson Paul y Nordhaus William, el factor de producción se define como el bien o servicio utilizados por las empresas en su proceso de producción.²⁰⁷ En general los factores de producción se clasifican en tres grupos: Tierra y recursos naturales, trabajo y capital.

Los economistas emplean la palabra **tierra** en un sentido amplio, incluyendo no únicamente la tierra cultivable utilizada por el campesino y el suelo urbano para edificar, sino, asimismo, los dones de la naturaleza que contiene. Por consiguiente, los minerales que se hallan en el subsuelo y el agua y la luz solar que recibe, forman parte del factor de producción tierra.

El **capital** se refiere a los edificios, equipo y demás materiales empleados en el proceso productivo. [...] En contraste con la tierra que nos viene dada de la naturaleza, el capital ha sido producido en algún momento en el pasado.

[...]

El **trabajo** incluye tanto las capacidades físicas como las intelectuales de las personas aplicadas a la producción de bienes y servicios.²⁰⁸

Nótese que el objeto del IETU, es decir, la generación de flujos económicos destinados a la retribución total de los factores de la producción, está íntimamente ligada con el concepto de ingreso bruto, razón por la cual el IETU no puede contemplar las mismas deducciones que el ISR, éste grava la utilidad (lo que

²⁰⁷ Cfr. Calvo Nicolau Enrique, *Aspectos de Posible Inconstitucionalidad de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única*, op.cit., nota 196, p. 40.

²⁰⁸ , *Ibidem.*, p. 41.

doctrina llama renta neta) y no el ingreso bruto (denominado por la doctrina renta bruta). Partiendo de la premisa que utilidad e ingreso bruto son diferentes, el objeto del ISR e IETU no es el mismo.

La discusión en la SCJN determinó que el objeto del IETU es diverso del objeto del ISR. De lo que se deduce que la aplicación de ambos impuestos no derivaba en una doble imposición.

El ministro Sergio Salvador Aguirre Anguiano, consideró que el IETU y el ISR sí gravan el mismo objeto:

[...]impuesto tiene el mismo objeto que el impuesto sobre la renta, atendiendo también de manera aislada al artículo 1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, lo que supondría la existencia de dos impuestos, a saber, impuesto sobre la renta e impuesto empresarial a tasa única, cuyo objeto fueran los ingresos, en el primero la totalidad de éstos y en el segundo los derivados de la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y, sin embargo, se midiera diferente la capacidad contributiva, en tanto que en el impuesto sobre la renta se permite la deducción de los gastos necesarios para la obtención de esos ingresos, mientras que en el impuesto empresarial a tasa única no, respecto del que –sostiene la resolución plenaria– la previsión o no de determinadas deducciones resulta irrelevante.²⁰⁹

Opinión que no compartimos por las razones expuestas, referentes a la diferencia entre el objeto gravable del ISR y el objeto del IETU, es decir, la utilidad y la retribución de los factores de la producción, respectivamente

Resultado del objeto gravable del IETU²¹⁰ teníamos un impuesto con pocas deducciones, no obstante que para respetar la capacidad contributiva de cada sujeto pasivo otorgaba ciertos créditos cuyo efecto fue el acreditamiento.

²⁰⁹ Voto particular que formula el ministro Sergio Salvador Aguirre Anguiano en el amparo en revisión 501/2009, resuelto por el tribunal pleno en sesión de nueve de febrero de dos mil diez, p .8.

²¹⁰ El diseño de un impuesto mínimo, como el impuesto empresarial a tasa única, parte de que son impuestos de base amplia, con tasas impositivas bajas y el mínimo posible de deducciones, sólo permitiéndose las estrictamente indispensables y relacionadas con el objeto gravado, ya que aquellas que no cumple con esas características distorsionan la base de cada contribuyente, en vez de hacerla más uniforme. (Gaceta

Tanto los elementos neutralizadores como los impositivos son importantes a fin de evitar que la contribución se torne ruinosa.

Esbozado el objeto gravable de ambos impuestos, veremos a grandes rasgos su base y determinación para el caso de personas físicas.

Impuesto Empresarial a Tasa Unica	
(A)	Ingresos acumulados
- (B)	Deducciones acumuladas
=	Base para el IETU (Sólo si A > B)
X	Tasa del Artículo 1 LIETU
= (C)	IETU a cargo
-	Pérdida Crédito por base negativa (Factor) Crédito por salarios (Factor) Crédito por aportaciones de seguridad social (Factor) ISR efectivamente pagado
=	IETU a pagar

Impuesto Sobre la Renta	
(A)	Ingresos acumulados
- (B)	Deducciones acumuladas
=	Utilidad (Sólo si A > B) Pérdida (Si A < B)
-	PTU Pérdidas fiscales
=	Utilidad fiscal
X	Tarifa (art. 177 LISR)
+	Cuota Fija (art. 177 LISR)
= (C)	ISR a cargo
-	Pagos provisionales Acreditamiento
=	ISR a pagar

La siguiente determinación del IETU e ISR en el ejercicio 2008 relativo a una persona física con actividades profesionales, con un ingreso de \$ 724,781.27, muestra que IETU e ISR no gravan el mismo objeto.

Parlamentaria, Cámara de Diputados, No. 2339-E, miércoles 12 de septiembre de 2007, Dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público, con Proyecto de Decreto por el que se expide la ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única.)

Servicios personales Independientes.²¹¹		
	ISR	IETU
Ingresos:	\$ 724,781.27	\$ 724, 781.27
Deducciones		
Sueldos	\$ 252,401.59	-
Arrendamiento del Local	\$ 109,647.66	\$ 109,647.66
Equipo de oficina	-	-
Equipo de Computo	-	-
Luz y teléfono	\$ 22,559.27	\$ 22,559.27
Papelería	\$ 44,944.12	\$ 44,944.12
Cuotas Patronales del IMSS	\$ 74,468.33	---
Aportaciones RCV	\$ 13,586.22	---
Impuesto local	\$ 5,048.03	\$ 5,048.03
SUMA DE DEDUCCIONES	\$ 535, 649.93	\$ 189,199.08
Ingresos acumulables	\$ 189,131.34	\$542,582.19
Retenciones acumulables	\$ 72,478.13	----
BASE GRAVABLE	\$ 189, 131.34	\$ 542, 583.19
DETERMINACIÓN	\$ 123,580.21 LI	16.5 % aplicable
	\$ 65, 551.13 Excedente	
	19.94 % aplicable	
	\$ 13,070.89 Imp. sobre el Exc.	
	\$ 13,087.44 Cuota Fija	
IMPUESTO DEL PERIODO	\$ 26, 158.33	\$ 89, 526.06
Crédito por base negativa	NO ES APLICABLE	---
Crédito por salarios	NO ES APLICABLE	\$ 41,646.26 [-]
Crédito por Aportaciones de Seguridad Social	NO ES APLICABLE	12,581.04 [-]
Crédito fiscal por ded.inm./pérd. fis	NO ES APLICABLE	-----
Crédito fiscal por inversiones	NO ES APLICABLE	
Acreditamiento de pagos provisionales de ISR efectivamente enterado(ISR del ejercicio)	NO ES APLICABLE	\$ 26, 158.33 [-]
IMPUESTO A CARGO	\$ 26,158.33	\$ 9, 140.43

²¹¹ Cfr. Hernández Rodríguez, Jesús et al, *IETU: Personas físicas con actividades empresariales*, México, ISEF, 2008, pp. 53 -63.

Determinado el ISR y el IETU de conformidad con la ley correspondiente, el contribuyente puede acreditar el IETU contra el ISR efectivamente pagado. De tal manera, que el impuesto mayor sea el que se entere como contribución, es decir, el impuesto a pagar.²¹² En el caso anterior, se debió pagar \$17,017.90 (diecisiete mil diecisiete pesos 90/100).

En el supuesto, que una persona física que presta servicios independientes causará \$1,000 (mil pesos 00/100) por ISR y \$ 1,200 (mil doscientos pesos 00/100) por IETU, pagará éste último que resulta el más alto de los dos. Una vez acreditado el ISR pagado efectivamente le restará el pago de \$ 200 (Doscientos 00/100) por IETU.

IV.2.2.2 Estudio del Impuesto a los Dividendos.

Otro gravamen en el que ha sido objeto de discusión la doble imposición es el impuesto a la distribución de los dividendos.

Para Carlos Garza Cantú los dividendos “son las utilidades generadas por las personas morales, que tienen derecho a percibir sus integrantes en proporción a sus aportaciones.”²¹³

La SCJN en la tesis visible en el Semanario Judicial de la Federación, Octava época, Mayo de 1994, t. XIII, p.442, estableció al respecto:

DIVIDENDOS. SU CONCEPTO DENTRO DE LAS SOCIEDADES MERCANTILES. En las sociedades mercantiles constituidas en sociedad anónima, el capital social representa el monto de la inversión permanente de las personas que invierten en ella, éste se divide en acciones. Las acciones constituyen, por tanto, una parte alícuota del capital social y están representadas por títulos valor que otorgan a los accionistas, entre otros, derechos patrimoniales, que son los que confieren a los accionistas la prerrogativa de cobrar los rendimientos y de obtener el reembolso de su inversión con motivo de la disminución del capital o liquidación de la Persona Moral. Ese rendimiento se conoce como dividendo, que tiene como origen las

²¹² *Cfr.* Exposición de motivos del senador Gustavo Enrique Madero Muñoz en la Audiencia pública del Pleno de la SCJN en relación con los juicios de amparo en revisión, promovidos en contra de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, celebrada el 22 de enero de 2010, Versión taquigráfica, p. 58.

²¹³ Carlos Garza Cantú citado por Venegas Álvarez, Sonia, *op.cit.*, nota 30, p. 352.

ganancias generadas en la empresa, de operación o patrimoniales, que previamente, o en el momento de su distribución, habrían causado el Impuesto Sobre la Renta. El dividendo viene a ser la cuota por acción que de la utilidad distribuible tiene derecho a recibir el accionista, y se obtiene prorrateando el monto de los dividendos a distribuir entre el total de las acciones con derecho a esa distribución, según el acuerdo correspondiente de la asamblea general.”

Los dividendos como ingresos de los accionistas se establecen a partir del 2000, en tres categorías: ²¹⁴

- a) Personas físicas residentes en México
- b) Personas morales de nacionalidad mexicana
- c) Personas físicas y morales residentes en el extranjero.

Nuestro estudio abarcará únicamente la primera categoría. En concreto, se explicará el gravamen por la distribución de dividendos que reparte una persona moral a una persona física, ambas residentes en México. Expondremos su fundamento legal y un ejemplo del régimen fiscal aplicado con la derogada LISR de 2002 y el impacto de las modificaciones a dicho régimen en la LISR vigente.

La LISR de 2002 en los artículos 11, 88 y 165, reguló el gravamen a la distribución de los dividendos. La Nueva LISR publicada el 11 de diciembre de 2013 en el Diario Oficial de la Federación, vigente a partir del 1 de enero de 2014, regula el gravamen a la distribución de los dividendos en los artículos 10, 77 y 140.

En términos generales la distribución de dividendos de una persona moral a una persona física, ambas residentes en México, permanece igual.

La sociedad podrá distribuir utilidades sin el pago del impuesto en la medida en que dichas utilidades alcancen a ser cubiertas por el saldo de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta (CUFIN). En caso contrario, por la distribución de utilidades la sociedad deberá pagar un impuesto, independientemente del resultado que determine. Tal impuesto es acreditable respecto del ISR del propio ejercicio o en los dos ejercicios inmediatos siguientes. En tanto que las personas físicas deberán acumular en su declaración

²¹⁴ *Ídem.*

anual el dividendo que perciban antes del pago de ISR, calculado mediante la operación aritmética de piramidación de dividendos.²¹⁵

El régimen fiscal muestra cambios por la introducción del 10 % adicional sobre el monto del dividendo distribuido, así como por la modificación de la tarifa para determinar el impuesto anual.

Explicaremos el resultado de esas modificaciones, para ello a fin de notar el impacto se determinará el ISR a los dividendos de conformidad con la LISR de 2002 y con la Nueva LISR vigente, a través del siguiente ejemplo:

Una empresa residente en México que obtuvo como ingresos acumulables la cantidad de \$48,321,567.00 en el ejercicio fiscal 2012, determinó el reparto a sus accionistas personas físicas de los dividendos por la totalidad de la utilidad generada en el mismo, a distribuir el 20 de mayo de 2013.²¹⁶

Los estados financieros y la declaración anual del ISR del ejercicio 2012 muestran respectivamente, las cifras siguientes:

Utilidad Neta Contable = \$ 14, 135,361.08

Resultado fiscal (Utilidad Fiscal) = \$ 17, 902,180.00

El ISR del ejercicio fiscal de la empresa se determinó tomando en consideración que los ingresos acumulables en el ejercicio fueron de \$ 45, 100,847.00, el monto de deducciones autorizadas fue de \$ 26, 552,796.00, el monto por pérdidas fiscales aplicado fue de \$ 645,871.00 y el monto de las retenciones enteradas de \$15,266.00.

²¹⁵ Cfr. Eseverri, José A, *Dividendos*, Colección de Estudios Fiscales Académicos, Themis et Academia de Estudios Fiscales, 2008, México, pp. 1 - 8.

²¹⁶ Grupo expansión, "Pago de dividendos ¿y de impuestos?", *Revista IDC Asesor Jurídico y Fiscal*, México, Año, XXVII, 4ª época, número 313, 15 de noviembre 2013, pp. 2-13. La descripción del ejemplo así como los cuadros para su desarrollarlo fueron transcritos en su mayoría, el resto fue realizado conforme al contenido sustantivo del artículo de la revista, solo se modificaron algunos datos conforme con la Nueva LISR.

Cuadro 1. Impuesto Sobre la Renta del ejercicio		
(A)	Ingresos acumulados	\$ 45,100,847.00,
-	Deducciones acumuladas	
(B)		\$ 26,552,796.00
=	Utilidad	\$ 18,548,051.00
-	Pérdidas fiscales	\$ 645,871.00
=	Utilidad fiscal	\$ 17,902,180.00
X	Tarifa 30 % (art. 10 LISR)	
=	ISR a cargo	\$ 5,370,654.00
(C)		
-	Pagos provisionales	\$ 5,290,138.00
	Acreditamiento	\$ 15,266.00
=	ISR a pagar	\$ 65,250.00

Antes de aprobar la distribución de dividendos, debe atenderse a lo siguiente:

- Separar de las utilidades netas cuando menos el 5 %, para destinar al *fondo de reserva legal*, el cual representa como mínimo una quinta parte del capital social (arts. 20 y 21 de la Ley General de Sociedades Mercantiles LGSM)
- En caso de pérdida del capital social, este debe ser reintegrado o reducido (arts. 18 y 19, LGSM)

La empresa no tuvo pérdida de capital social, así que sólo es necesario determinar si su reserva legal está debidamente integrada. Para calcular el monto a destinar para la reserva legal tenemos los datos siguientes:

El capital social de la empresa es de \$10,000,000.00 y el Fondo de reserva legal al 31 de diciembre de 2011 fue de \$1,056,840.00.

El cálculo de la reserva legal:

Cuadro 2. Integración del Fondo de Reserva Legal		
	Capital social	\$10,000,000.00
x	Por ciento para reserva legal	20%
=	Monto necesario de la reserva legal	2,000,000.00

Cuadro 3. Monto máximo a destinar de las Utilidades para conformar la reserva legal		
	Utilidad contable neta del ejercicio	\$ 14,135,361.08
x	Cinco por ciento	5%
=	Monto máximo a destinar de las utilidades para conformar la reserva legal	\$ 706,768.05

Cuadro 4. Faltante para conformar la reserva legal		
	Monto necesario de la reserva legal	\$ 2,000,000.00
-	Reserva legal al 31 de diciembre de 2011	\$ 1,056,840.00
=	Faltante para conformar la reserva legal	\$ 943,160.00

Se considerarán los \$706,768.05 del el faltante para integrar la reserva legal, este procedimiento deberá aplicarse en los próximos años hasta que la reserva alcance su nivel de \$2, 000,000.00. El resto de las utilidades será el importe que puede distribuirse.

La utilidad a distribuir queda de la forma siguiente:

Cuadro 5. Utilidad a Distribuir		
	Utilidad contable neta del ejercicio	\$ 14,135,361.08
(-)	Monto máximo a destinar de las utilidades para conformar la reserva legal	\$ 706,768.05
=	Utilidad a distribuir	\$ 13,428,593.03

Para saber por qué monto debe la empresa pagar ISR es necesario tener presente el saldo de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta (CUFIN).

Las personas morales se encuentran obligadas a llevar una cuenta de utilidad fiscal neta (CUFIN):

[...] cuenta de orden denominada “Cuenta de Utilidad Fiscal Neta” en la que se registran las utilidades que ya pagaron el ISR y cuyo saldo representa el monto de esas utilidades pendientes de distribuir, debidamente actualizado por inflación, que en principio pretende coincidir, aunque sea en diferentes ejercicios, con el monto de las utilidades contables a disposición de la asamblea de accionistas.²¹⁷

²¹⁷ Eserverri, José A, *op.cit.*, nota 215, p. 3.

La CUFIN servirá para conocer el importe de las utilidades generadas por la empresa que ya pagaron ISR y por lo tanto al momento de distribuirlas a sus accionistas ya no se debe pagar un impuesto adicional (arts. 10 y 77 de la LISR vigente, antes artículos 11 y 88 de LISR de 2002).

La SCJN ha confirmado el criterio anterior en la interpretación de la recién abrogada LISR vigente del 1 de enero de 2002 al 31 de diciembre de 2013 mediante la siguiente tesis visible en el Seminario Judicial de la Federación, Décima Época, t. XXXII, Noviembre 2010, p. 58:

RENTA. EFECTOS QUE CORRESPONDEN A LA UTILIDAD FISCAL Y A LA FINANCIERA O CONTABLE, FRENTE A LA OBLIGACIÓN DE CALCULAR EL IMPUESTO POR DIVIDENDOS, EN TÉRMINOS DEL ARTÍCULO 11 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO. El impuesto sobre la renta determinado en términos del artículo 10 de la ley relativa, deriva de los ingresos acumulables, según son definidos por el legislador -excluyendo los ingresos no acumulables, así como los conceptos que la propia ley considera que no son ingreso-, y permite determinar la utilidad o pérdida fiscal tras la aplicación de las deducciones que autoriza la Ley del Impuesto sobre la Renta, siendo relevante precisar que dicho concepto no coincide -no tiene que coincidir necesariamente- con la utilidad contable, atendiendo a las discrepancias que existen respecto a los momentos aplicables para el reconocimiento del ingreso, a la distinción entre los conceptos que no son ingreso para efectos del Título II del mismo ordenamiento, y los que sí lo son, a la diversa periodicidad de la medición que se efectúe al calcular la utilidad, al plazo establecido legalmente para contar con comprobantes que reúnan los requisitos fiscales, al efecto que tienen las partidas no deducibles, a las diferencias que resulten de la aplicación de los porcentajes máximos de deducción para las inversiones, así como a la posibilidad de optar por la deducción inmediata de inversiones de bienes nuevos de activo fijo, entre otros factores. Ahora bien, el hecho de que un ingreso se refleje en la utilidad fiscal -o en el resultado fiscal, es decir, la cantidad que resulte de aplicar a aquélla las pérdidas de ejercicios anteriores- y, por ende, dé lugar al pago del impuesto sobre la renta, se traduce también en la posibilidad de calcular la denominada “utilidad fiscal neta”, la cual debe registrarse en la cuenta relativa (CUFIN), que es el equivalente fiscal del concepto financiero de utilidades retenidas, y cuyo saldo refleja las utilidades que ya pagaron impuesto y que, por tanto, pueden distribuirse como dividendos libres de impuesto, en tanto que estaría cubierto el tributo respectivo por vía de la utilidad o resultado fiscal. Así, dado que en la CUFIN se registran las utilidades pendientes de distribuir que pagaron impuesto sobre la renta, su saldo disminuirá conforme se repartan los dividendos correspondientes, cuando el saldo de dicha cuenta se agote o cuando no hubiese generado los dividendos que se lleguen a repartir -se entiende, en razón de la utilidad financiera susceptible de repartirse- deberán pagar el impuesto por dividendos contenido en el artículo 11 de la Ley del Impuesto sobre la Renta. En otras palabras, puede afirmarse que dicho impuesto por dividendos se pagará en la medida en la

que se decreta su reparto con base en la utilidad financiera conforme a los artículos 18 y 19 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, cuando dicha utilidad provenga de conceptos respecto de los cuales la sociedad no haya realizado un valor que constituya un ingreso, o bien, no haya pagado respecto de éste el impuesto sobre la renta, y en tanto que el saldo de la CUFIN sea menor a la referida utilidad financiera. Por tanto, si los dividendos que se reparten no provienen de la CUFIN -es decir, si el saldo de dicha cuenta es excedido por el monto de los dividendos distribuidos-, ello dará lugar al pago del impuesto por dividendos, el cual se determina sobre una base diferente a la del monto entregado al socio, a fin de que el tributo resultante se calcule sobre la ganancia de la cual proviene el dividendo, para lo cual la legislación establece la obligación de piramidar éste, a fin de arribar al monto necesario para pagar el impuesto, considerando que el monto del dividendo es la utilidad neta del impuesto sobre la renta, de ahí que las utilidades repartidas, cuando exceden el saldo de la CUFIN, no dan lugar al pago del impuesto sobre la renta que se cubre por vía de la utilidad o resultado fiscal, pues son utilidades financieras o contables que pueden derivar de conceptos que la Ley del Impuesto sobre la Renta no considera como ingreso, de conceptos que la propia Ley considera como ingreso no acumulable, o bien, de conceptos que no han realizado un valor en relación con el cual se hubiese pagado el impuesto sobre la renta.

La CUFIN se integra por: a) el saldo que se tenga de esta al 31 de diciembre del ejercicio anterior y por b) la utilidad fiscal neta del ejercicio (UFIN).

A continuación calcularemos la CUFIN del ejercicio, primero se computará la UFIN para después sumarle la CUFIN del ejercicio anterior actualizada.

Se calculó la Utilidad Fiscal Neta del ejercicio 2012 de la manera siguiente:

Cuadro 6. UFIN del ejercicio		
	Resultado fiscal del ejercicio	\$ 17,902,180.00
-	ISR causado según artículo 10 de la LISR	\$ 5,370,654.00
-	Partidas no deducibles del ISR (excepto provisiones de activo y pasivo y reservas para indemnizaciones y pagos de antigüedad al personal)	\$ 64,070.88
=	UFIN del ejercicio	\$ 12.467,455.12

El saldo de la CUFIN de la empresa a 2011 fue de \$465,400.00, este actualizado al 31 de diciembre de 2012 más el saldo de la UFIN calculado anteriormente nos dan como resultado la CUFIN del ejercicio fiscal

Cuadro 7. Saldo de la CUFIN al cierre del ejercicio		
	CUFIN a diciembre de 2011	\$465,400.00
x	Factor de actualización ²¹⁸	1.0356
=	CUFIN a diciembre de 2012	\$481,968.24
+	UFIN del ejercicio	\$12,467,455.12
=	Saldo de la CUFIN al cierre del ejercicio	\$12,949,423.36

Además la CUFIN debe actualizarse hasta el mes en que se paguen los dividendos, en este caso mayo de 2013.

Cuadro 8. CUFIN actualizada a abril de 2013		
	CUFIN al 31 de diciembre de 2012	\$12,949,423.36
x	Factor de actualización ²¹⁹	1.0170
=	CUFIN actualizada a abril de 2013	\$13,169,563.56

Cuadro 9. Utilidades no provenientes de la CUFIN		
	Utilidad a distribuir	\$ 13,428,593.03
-	CUFIN actualizada a abril de 2013	\$ 13,169,563.56
=	Utilidades no provenientes de la CUFIN	\$ 259,029.47

Recordemos que la utilidad a distribuir calculada es de \$ 13,428,593.03, y el saldo de la CUFIN actualizada al momento de la distribución es de \$13, 169,563.56. Derivado de que las utilidades que integran la CUFIN ya pagaron ISR la empresa no pagará ISR hasta por el monto de \$13, 169,563.56 que proviene de la CUFIN. Es decir, pagará ISR respecto de \$ 259,029.47 al momento de hacer la distribución de los dividendos a sus accionistas personas físicas.

Ahora calculemos el ISR por la distribución de los dividendos que no provienen de la CUFIN. La base serán los dividendos piramidados, es decir, las utilidades no provenientes de la CUFIN multiplicadas por el factor de 1.4286 que establece la LISR.

²¹⁸ INPC del último mes del ejercicio (diciembre 2012): 107.2460 entre el INPC del mes en que se actualizó por última vez (diciembre 2011): 103.5510

²¹⁹ INPC del mes en que se distribuyen los dividendos (abril 2013): 109.0740 entre el INPC del mes en que se actualizó por última vez (diciembre 2012): 107.2460

“Se puede afirmar que al distribuirse los dividendos o utilidades se está considerando su valor después de restar el ISR, razón por la que, cuando se comprueba que los dividendos o utilidades aún no han pagado ISR con la medición de la CUFIN, su importe no puede ser base del propio ISR, por lo que se hace necesario *determinar aquella utilidad teórica que antes del ISR, dio origen al pago de un dividendo o utilidad neta.*

Para llegar a esa utilidad que se pudiera llamar bruta, antes del ISR, la LISR proporciona el factor resultante del complemento aritmético, *al dividir la unidad entre la propia unidad menos el tanto por uno de la tasa corporativa [...]*²²⁰

De acuerdo con lo anterior, el factor de 1.4286 señalado en la LISR es igual a 1 entre 0.7 (este último la diferencia de 1 y 0.3).

Cuadro 10. ISR correspondiente a los dividendos.		
	Dividendos no provenientes de CUFIN	\$ 259,029.47
x	Factor ²²¹	1.4286
=	Dividendos piramidados	370,049.50
x	Tasa del ISR ²²²	30%
=	ISR correspondiente a los dividendos	\$ 111,014.85

Se determina el ISR de los dividendos no provenientes de la CUFIN de la manera siguiente:

Cuadro 11. ISR por la distribución de dividendos no provenientes de la CUFIN		
	Dividendos no provenientes de CUFIN	\$ 259,029.47
+	ISR correspondiente a los dividendos	\$ 111,014.85
=	Dividendos adicionados con el ISR que les corresponde	\$ 370,044.32
x	Tasa del ISR	30%
=	ISR por la distribución de dividendos no provenientes de CUFIN	\$ 111,013.30

La empresa pagará el ISR determinado a más tardar el día 17 del mes posterior al cual realiza la distribución, es decir, el 17 de junio de 2013. Este impuesto podrá acreditarse contra el ISR a cargo del ejercicio en que se pagan los dividendos.

²²⁰ Eserverri, José A, *op.cit.*, nota 215, p.5.

²²¹ Factor vigente a 2013 conforme el Artículo Segundo, frac. I-b) de las Disposiciones de Vigencia Temporal para 2010 de la LISR, publicadas del 7 de diciembre de 2010 en el Diario Oficial de la Federación.

²²² Tasa vigente a 2013 conforme el Artículo Segundo, frac. I- a) de las Disposiciones de Vigencia Temporal para 2010 de la LISR, publicadas del 7 de diciembre de 2010 en el Diario Oficial de la Federación.

Respecto a si este acreditamiento debe realizarse antes o después de aplicar los pagos provisionales, el Servicio de Administración Tributaria (SAT) emitió el siguiente criterio normativo visible en el Boletín 2012, Criterios Normativos en materia de impuestos internos, 29 de noviembre de 2012, p. 34:

48/2012/ISR Impuesto sobre la renta por dividendos o utilidades. Orden en el que se efectuará su acreditamiento. El artículo 11, fracción I, primer párrafo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta dispone que cuando las personas morales distribuyan dividendos o utilidades y, como consecuencia de ello, paguen el impuesto sobre la renta que establece el artículo citado, podrán efectuar el acreditamiento correspondiente únicamente contra el impuesto sobre la renta del ejercicio que resulte a cargo de la persona moral en el ejercicio en el que se pague el impuesto a que se refiere el artículo mencionado. El dictamen de la comisión de hacienda y crédito público correspondiente al artículo 11 de la ley en comento, establece que se consideró conveniente modificar el esquema **de acreditamiento, para permitir a los contribuyentes efectuar el acreditamiento del impuesto sobre la renta pagado por la distribución de dividendos o utilidades, contra el impuesto causado en el mismo ejercicio y en los dos siguientes.** En este sentido, se advierte que el legislador equiparó el concepto impuesto sobre la renta del ejercicio que resulte a cargo a que se refiere el artículo 11, fracción I, primer párrafo de la ley del impuesto sobre la renta, con el de impuesto causado, que se determina de conformidad con la mecánica establecida por el artículo 10 de la ley referida, dicha consideración quedó plasmada en el texto vigente del artículo 11 multicitado. En consecuencia, para efectos del artículo 11, fracción I, primer párrafo de la ley del impuesto sobre la renta, el impuesto sobre la renta del ejercicio que resulte a cargo, contra el cual las personas morales pueden acreditar el impuesto pagado por la distribución de dividendos o utilidades, es aquél que resulta de aplicar la mecánica prevista en el artículo 10 de la ley de la materia, **antes de acreditar los pagos provisionales mensuales correspondientes.**²²³

Cuadro 12. ISR neto a pagar (A favor) del ejercicio		
	Resultado fiscal del ejercicio 2013 (Estimado)	\$ 23,540,501.00
x	Tasa de impuesto	30%
=	ISR causado en el ejercicio	\$ 7,062,150.30
-	ISR por la distribución de dividendos no provenientes de CUFIN	\$111,013.30
=	Subtotal a cargo	\$ 6,951,137.00
-	Pagos provisionales efectuados en el ejercicio	\$ 6,996,480.00
-	Retenciones del ISR por instituciones de crédito	\$ 18,650.00
=	ISR neto a pagar (favor) del ejercicio	(\$ 63,933.00)

²²³ Tasa vigente a 2013 conforme el Artículo Segundo, frac. I- a) de las Disposiciones de Vigencia Temporal para 2010 de la LISR, publicadas del 7 de diciembre de 2010 en el Diario Oficial de la Federación.

Se aprecia que resulta un saldo a favor del ISR generado por los pagos provisionales y el acreditamiento del ISR pagado por la distribución de dividendos, el cual puede solicitarse en devolución o compensarse contra otras contribuciones a cargo de la empresa.

Expuesto el ISR sobre dividendos a nivel corporativo, ahora expliquemos el ISR que deben pagar los accionistas personas físicas por los dividendos distribuidos.

Los dividendos se designan con base en la participación en el capital social, en este caso su monto es de \$10, 000,000.00 y la utilidad a repartir es de \$13, 428,593.03.

Los dividendos generados en 2012 se repartieron entre 5 socios como a continuación se muestra:

Cuadro 13. Dividendos a repartir a cada accionista				
	Socios	A	B	C
	Participación en el capital	\$850,000.00	\$1,150,000.00	\$1,710,000.00
÷	Capital social	10,000,000.00	10,000,000.00	10,000,000.00
=	Proporción de participación en el capital	8.50%	11.50%	17.10%
x	Utilidad a repartir	13,428,593.03	13,428,593.03	13,428,593.03
=	Dividendos a repartir a cada accionista	\$1,141,430.41	\$1,544,288.20	\$2,296,289.41

	Socios	D	E	Total
	Participación en el capital	\$1,840,000.00	\$4,450,000.00	\$10,000,000.00
÷	Capital social	10,000,000.00	10,000,000.00	
=	Proporción de participación en el capital	18.40%	44.50%	100.00%
x	Utilidad a repartir	13,428,593.03	13,428,593.03	
=	Dividendos a repartir a cada accionista	\$2,470,861.12	\$5,975,723.89	\$13,428,593.03

Los dividendos percibidos en términos del artículo 165 de la LISR deberán acumularse a los demás ingresos del ejercicio de cada accionista.

“Las personas físicas deberán acumular en su declaración anual los dividendos o utilidades percibidas, pero no en la cantidad neta recibida sino en lo que se pudiera denominar el dividendo bruto, o sea antes de ISR, para lo cual la LISR atinadamente indica la operación aritmética de piramidación, calculándose el ISR correspondiente, conjuntamente con sus demás ingresos

y, por lo tanto de acuerdo con la capacidad contributiva, pero acreditando el ISR pagado por la empresa que de determina aplicando la tasa corporativa al dividendo bruto acumulado.”²²⁴

Para simplificar el ejemplo supongamos que este fue el único ingreso de los accionistas, entonces el impuesto a cargo en su declaración anual para 2013 será:

Cuadro 14. ISR correspondiente a los dividendos				
	Socios	A	B	C
	Dividendos	\$1,141,430.41	\$1,544,288.20	\$2,296,289.41
x	Factor	1.4286	1.4286	1.4286
=	Dividendos piramidados	1,630,647.48	2,206,170.12	3,280,479.05
x	Tasa del ISR	30%	30%	30%
=	ISR correspondiente a los dividendos	\$489,194.24	\$661,851.04	\$984,143.72

	Socios	D	E
	Dividendos	\$2,470,861.12	\$5,975,723.89
x	Factor	1.4286	1.4286
=	Dividendos piramidados	3,529,872.20	8,536,919.15
x	Tasa del ISR	30%	30%
=	ISR correspondiente a los dividendos	\$ 1,058,961.66	\$ 2,561,075.75

Cuadro 15. Ingreso acumulable para el accionista.						
	Socios	A	B	C	D	E
	Dividendos	\$1,141,430.41	\$1,544,288.20	\$2,296,289.41	\$2,470,861.12	\$5,975,723.89
+	ISR correspondiente a los dividendos	\$489,194.24	\$661,851.04	\$984,143.72	\$1,058,961.66	\$2,561,075.75
=	Ingreso acumulable para el accionista	\$1,630,624.65	\$2,206,139.24	\$3,280,433.13	\$3,529,822.78	\$8,536,799.64

En la declaración anual, los accionistas tendrán el derecho de acreditar el mismo ISR correspondiente a los dividendos que se les adicionó

Cuadro 16. ISR del ejercicio						
	Socios	A	B	C	D	E
	Ingreso acumulable	1,630,624.65	2,206,139.24	3,280,433.13	3,529,822.78	8,536,799.64
-	Límite inferior	392,841.97	392,841.97	392,841.97	392,841.97	392,841.97

²²⁴ Eserverri, José A, *op.cit.*, nota 215, p. 2.

=	Excedente del límite inferior	1,237,782.68	1,813,297.27	2,887,591.16	3,136,980.81	8,143,957.67
x	Por ciento sobre el excedente del límite inferior	30 %	30 %	30 %	30 %	30 %
=	Impuesto marginal	\$371,334.80	\$543,989.18	\$ 866,277.35	\$ 941,094.24	\$2,443,187.30
+	Cuota fija	73,703.40	73,703.40	73,703.40	73,703.40	73,703.40
=	ISR del ejercicio	\$445,038.20	\$617,692.58	\$939,980.75	\$1,014,797.64	\$2,516,890.70

Cuadro 17. ISR (a favor)						
	Socios	A	B	C	D	E
	ISR del ejercicio	\$445,038.20	\$617,692.58	\$939,980.75	\$1,014,797.64	\$2,516,890.70
-	ISR correspondiente a los dividendos (acreditable)	\$489,194.24	\$661,851.04	\$984,143.72	\$1,058,961.66	\$2,561,075.75
=	ISR a pagar (favor)	(44,156.04)	(44,158.46)	(44,162.97)	(44,164.02)	(44,185.05)

Como el impuesto acreditable es superior al ISR, se obtiene un saldo a favor, el cual podrá solicitarse en devolución.

No obstante, que por el saldo a favor computado en el cuadro 12 y el cuadro 17 puedan solicitar tanto la empresa como el accionista la compensación o devolución, al momento de distribuir los dividendos es el accionista el sujeto pasivo directo (contribuyente), ya que vía retención, la empresa paga por la percepción que del dividendo obtiene el accionista, quien acumula el monto de los dividendos distribuidos a sus demás ingresos y acredita el ISR pagado por la persona moral, para determinar el ISR del ejercicio.

Héctor B. Villegas define al agente retenedor en los siguientes términos:

El agente de retención es un deudor del contribuyente o alguien que por su función pública, actividad oficio o profesión se halla en contacto directo con un importe dinerario de propiedad del contribuyente o que éste debe

recibir, ante lo cual tiene la posibilidad de detraer la parte que corresponde al fisco en concepto de tributo.²²⁵

En opinión de Emilio Margáin Manautou los sujetos pasivos de la relación tributaria son los contribuyentes y los responsables solidarios.

“[...]El legislador mexicano distingue solo dos clases de responsabilidades: como contribuyente o sujeto pasivo directo al que dio origen al nacimiento de la obligación tributaria y como sujeto con responsabilidad solidaria, a todos los terceros que en forma indirecta adquieren la obligación en el pago de un crédito fiscal.”²²⁶

De lo que podemos concluir, que los agentes retenedores son sujetos con responsabilidad solidaria que sustituyen en la obligación del pago del impuesto al contribuyente. En palabras de Doricela Mabarak Cerecedo, “los obligados a realizar la retención del ISR encuadran claramente dentro del concepto de responsabilidad solidaria por sustitución.”²²⁷

Para Héctor B. Villegas “Ni el sustituto ni el responsable solidario deben soportar pecuniariamente el tributo, porque la ley les concede el resarcimiento, que puede ser anticipado (si se les permite actuar como agentes de retención o percepción) o a posteriori (para lo cual siempre cuentan con la acción de resarcimiento).”²²⁸ Así, se concluye que el contribuyente o sujeto pasivo directo en la distribución de dividendos es el accionista.

La empresa sólo realiza una “retención a cuenta consistente en que la Ley impone a quien efectúa determinados pagos la obligación de retener e ingresar en el Tesoro cierta fracción de los mismos, que será computada al perceptor de dichos pagos en la liquidación del impuesto que eventualmente deba en relación con ellos.”²²⁹

²²⁵ Villegas, Héctor, B., *Op.cit*, nota 60, p. 339.

²²⁶ Margáin Manautou, Emilio, *op.cit.*, nota 11, p. 297.

²²⁷ Mabarak Cerecedo, Doricela, *Derecho Fiscal aplicado. Estudio específico de los impuestos*, Mc Graw Hill México, 2008, p. 57.

²²⁸ Villegas, Héctor, B., *op.cit.*, nota 60, pp. 337 - 338.

²²⁹ Palao Taboada citado en Mories Jiménez, María Teresa, *Retención a cuenta en el Impuesto sobre la Renta de las personas físicas*, España, Marcial Pons, 1996, p. 20.

En ese orden de ideas, si se considera a la empresa como sujeto pasivo (responsable solidario) del impuesto a la distribución de dividendos, puede argumentarse el razonamiento de Calvo Nicolau:

El accionista desea llevar a cabo actividades empresariales utilizando a la sociedad mercantil únicamente como vehículo para el logro de sus fines,[...], no se presenta la doble imposición porque la sociedad mercantil y sus accionistas constituyen dos personas jurídicas distintas y autónomas, independientes una de otra, y a cada una con personalidad jurídica y patrimonio propios.²³⁰

Lo anterior lleva a concluir, que no hay identidad de sujeto pasivo que dé cabida a la figura de la Doble Imposición Interna. No coincidimos con la opinión.

En cambio, se considerará que hay doble imposición si el accionista es estimado el sujeto pasivo (contribuyente o sujeto pasivo directo) en el impuesto a la distribución de los dividendos, ya que el impuesto retenido por la empresa pagado a cuenta del ISR del ejercicio fiscal del accionista, soportado pecuniariamente por este, deberá ser declarado por el accionista para determinar el ISR del ejercicio.

Cuando se obtienen las utilidades el sujeto pasivo directo es la empresa, el accionista en el momento en que recibe el ingreso en forma de dividendo por la distribución de esa misma utilidad será el sujeto pasivo.

“Para analizar el tratamiento del Impuesto sobre la renta (ISR) para los dividendos y las utilidades distribuidas es necesario contemplar el proceso desde la generación de las utilidades hasta la llegada de los dividendos o utilidades a los accionistas personas físicas, residentes en el país, o a los accionistas residentes en el extranjero, considerando que en realidad el único contribuyente de ISR es el accionista y que la empresa que genero las utilidades simplemente está pagando un impuesto temporal, a cuenta del definitivo del accionista, todo esto sin olvidar que se trata de contribuyentes independientes, con obligaciones fiscales específicas y pagos de impuesto en forma definitiva.”²³¹

Para disminuir los efectos de la doble imposición se permite al accionista acreditar el ISR pagado por la empresa.

²³⁰ Calvo Nicolaou, Enrique, *Tratado del Impuesto Sobre la Renta*, t. 2-b, México, Themis, 1995, p.743.

²³¹ Eserverri, José A, *op.cit.*, nota 215, p.1.

En seguida explicaremos, el impacto de la nueva LISR publicada el 11 de diciembre de 2013 en el Diario Oficial de la Federación vigente a partir del 1 de enero de 2014, que impone el 10% adicional a los dividendos distribuidos a personas físicas por personas morales residentes en México.

Continuaremos con el ejemplo que venimos desarrollando, así consideraremos el mismo monto de las utilidades generadas y distribuidas como si se hubieran generado en 2014 y se pagarán en 2015. El accionista deberá determinar el ISR de la forma siguiente:

- a) 10% de ISR adicional por dividendos
- b) ISR por los dividendos (Cuadro 14)
- c) ISR del ejercicio

Cuadro 18. 10 % de ISR adicional por dividendos						
	Socios	A	B	C	D	E
	Dividendos	\$1,141,430.41	\$1,544,288.20	\$2,296,289.41	\$2,470,861.12	\$5,975,723.89
x	Tasa del ISR adicional	10%	10%	10%	10%	10%
=	10% de ISR adicional por dividendos	\$114,143.04	\$154,428.82	\$229,628.94	\$247,086.11	\$597,572.39

Este impuesto adicional será retenido por la empresa y lo enterará conjuntamente con el pago provisional del periodo que corresponda y será definitivo.

Para determinar el ISR por los dividendos se debe tener por reproducido el cuadro 14 (impuesto corporativo que el accionista acredita en el ISR del ejercicio).

Además de este 10% adicional de ISR a los dividendos, para 2014 deberá considerarse el incremento de la tarifa del ISR del ejercicio prevista en el artículo 152 de la nueva LISR.

Cuadro 19. ISR del ejercicio						
	Socios	A	B	C	D	E
	Ingreso acumulable	1,630,624.65	2,206,139.24	3,280,433.13	3,529,822.78	8,536,799.64
-	Límite inferior	1,000,000.01	1,000,000.01	3,000,000.01	3,000,000.01	3,000,000.01
=	Excedente del límite inferior	630,624.64	1,206,139.23	280,433.12	529,822.77	5,536,799.63
x	Por ciento sobre el excedente del límite inferior	34 %	34 %	35%	35 %	35 %
=	Impuesto marginal	214,412.38	410,087.34	98,151.59	185,437.97	1,937,879.87
+	Cuota fija	260,850.81	260,850.81	940,850.81	940,850.81	940,850.81
=	ISR del ejercicio	\$475,263.19	\$ 670,938.15	\$1,039,002.40	\$1,126,288.78	\$2,878,730.68

Cuadro 20. ISR a pagar						
	Socios	A	B	C	D	E
	ISR del ejercicio	\$475,263.19	\$670,938.15	\$1,039,002.40	\$1,126,288.78	\$2,878,730.68
-	ISR correspondiente a los dividendos (acreditable)	\$489,194.24	\$661,851.04	\$984,143.72	\$1,058,961.66	\$ 2,561,075.75
=	ISR a pagar	(\$13,931.05)	\$9,087.11	\$54,858.68	\$67,327.12	\$317,654.93

Con el incremento en la tarifa del ISR y el 10 % adicional, la diferencia de 2013 a 2014 es la siguiente:

Cuadro 21. Comparación de ISR a pagar						
	Socios	A	B	C	D	E
2013	ISR a pagar (favor) del ejercicio 2013	(44,156.04)	(44,158.46)	(44,162.97)	(44,164.02)	(44,185.05)
2014	ISR a pagar (favor) del ejercicio 2014	(\$13,931.05)	\$9,087.11	\$54,858.68	\$67,327.12	\$317,654.93
	10 % adicional	\$114,143.04	\$154,428.82	\$229,628.94	\$247,086.11	\$597,572.39
	Total	\$100,211.99	\$163,515.93	\$284,487.62	\$314,413.23	\$915,227.32

De conformidad con la recién derogada LISR de 2002, el accionista obtenía un saldo a favor que podía ser solicitado en devolución o compensación. Con la nueva LISR el accionista puede tener un saldo a favor o una cantidad a pagar, además del impuesto de 10 % adicional sobre el monto del dividendo distribuido con carácter definitivo.

Para comparar el incremento en la carga tributaria del impuesto es necesario calcular la tasa efectiva del impuesto²³², que se obtiene de la división de los impuestos a la utilidad *entre* la utilidad antes los de impuestos. Esta será determinada tomando en cuenta el monto a pagar que realiza directamente el accionista, además del monto que paga por la distribución de dividendos vía retención de la empresa.

Cuadro 22. Tasa efectiva del ISR 2013						
	Socios	A	B	C	D	E
	Impuesto corporativo	\$489,194.24	\$661,851.04	\$984,143.72	\$1,058,961.66	\$2,561,075.75
+	Impuesto de persona física	(44,156.04)	(44,158.46)	(44,162.97)	(44,164.02)	(44,185.05)
=	Impuesto total pagado	\$445,038.20	\$617,692.58	\$939,980.75	\$1,014,797.64	\$2,516,890.70
÷	Base del Impuesto	1,630,647.48	2,206,170.12	3,280,479.05	3,529,872.20	8,536,919.15
=	Tasa efectiva	0.27	0.28	0.29	0.29	0.29

Cuadro 23. Tasa Efectiva del ISR 2014						
	Socios	A	B	C	D	E
	Impuesto corporativo	\$489,194.24	\$661,851.04	\$984,143.72	\$1,058,961.66	\$2,561,075.75
+	Impuesto de persona física	(\$13,931.05)	\$9,087.11	\$54,858.68	\$67,327.12	\$317,654.93
+	Adicional	\$114,143.04	\$154,428.82	\$229,628.94	\$247,086.11	\$597,572.39
=	Impuesto total pagado	\$589,406.23	\$825,366.97	\$1,268,631.34	\$1,373,374.89	\$3,476,303.07
÷	Base del Impuesto	1,630,647.48	2,206,170.12	3,280,479.05	3,529,872.20	8,536,919.15
=	Tasa Efectiva	0.36	0.37	0.39	0.39	0.41

²³² PricewaterhouseCoopers, S.C, Primer Foro de Contabilidad Fiscal, "Análisis de la tasa efectiva y sus beneficios.", 30 de octubre de 2013, p.4.

Tasa Efectiva= Total de impuesto pagado / Base del impuesto. (Colegio de Contadores Públicos de México, Régimen de dividendos y Utilidades distribuidas (Anterior y actual); Impuesto adicional del 10 %, C.P Roberto Álvarez López, 03 de abril 2014, p.4.)

Consideramos que si es un caso de Doble Imposición Interna el nuevo impuesto del 10 % adicional sobre el monto del dividendo distribuido que se establece en el régimen de dividendos. No obstante, que su carácter de definitivo aumenta la tasa efectiva y la carga tributaria, no es un impuesto notoriamente excesivo y ruinoso que destruya la fuente del tributo, por lo tanto no es inconstitucional.

CONCLUSIONES.

PRIMERA:

La capacidad contributiva presupone la existencia de riqueza, no obstante la sólo presencia de riqueza no es determinante de la capacidad contributiva. En razón que la riqueza reflejo de capacidad contributiva se manifiesta en un haber patrimonial calificado en términos del derecho fiscal, determinado por el legislador para establecer la posibilidad real y particular de los individuos de contribuir a los gastos públicos.

SEGUNDA:

El principio de legalidad tributaria indica que toda contribución debe tener como fundamento formal una norma con rango de ley, emitida por el poder legislativo, que haya derivado de un proceso legislativo en el cual la cámara de representación popular sea la cámara de origen. El fundamento material de las contribuciones está regulado por el principio de proporcionalidad tributaria que estipula la obligación de los sujetos pasivos de contribuir al Gasto Público de acuerdo a su capacidad contributiva.

TERCERA:

El principio de equidad tributaria se refiere a la igualdad formal y sustancial con el objeto de lograr el equilibrio y la uniformidad en la distribución de las cargas impositivas. En su aspecto sustancial la encontramos en el principio de proporcionalidad tributaria, que de acuerdo a la postura sostenida, constituye una equidad de suerte vertical.

CUARTA:

El principio de proporcionalidad tributaria obliga a que todo individuo deba de contribuir en relación con su capacidad contributiva. Así, vela por la igualdad en el reparto de las cargas tributarias, utilizando como criterio objetivo en dicha distribución, la capacidad contributiva.

QUINTA:

El principio de destino de las contribuciones al Gasto Público establece que las mismas deben ser destinadas a fines administrativos, económicos y sociales cuyo objeto sea la satisfacción de las necesidades públicas, independientemente de tratarse de contribuciones con fines recaudatorios o contribuciones con fines extrafiscales.

SEXTA:

Todo impuesto que sea notoriamente exorbitante y ruinoso infringe el principio de proporcionalidad tributaria. Es desproporcional un impuesto que grave un objeto estimado como no conveniente objeto de gravamen y fuente de impuestos, o que destruya la propia fuente del impuesto.

SEPTIMA:

La Doble o Plurimposición Imposición Interna consiste en gravar repetidamente los estados y/o Federación el mismo objeto imponible en el mismo período, respecto al mismo contribuyente, sin reglas para fijar una tasa o tarifa específica, excepto la de respetar la capacidad contributiva.

OCTAVA:

La potestad tributaria de la Federación es exclusiva y concurrente. Exclusiva, por disposición expresa y por razón de prohibición a las entidades federativas. Concurrente con los estados respecto de aquellas materias que no le han sido prohibidas expresamente.

NOVENA:

Las entidades federativas tienen potestad impositiva en aquellas materias que no estén expresamente concedidas a la Federación ni prohibidas expresamente, y concurren al establecimiento de cargas tributarias en aquellas materias que no son exclusivas de la Federación.

DECIMA:

Los criterios jurisprudenciales de nuestro máximo tribunal constitucional han interpretado correctamente un sistema de distribución de competencias en materia tributaria, en el cual la Federación tiene facultades exclusivas por estar prohibidas de manera expresa a los Estados, conjuntamente con las facultades concurrentes derivadas de que no le están expresamente prohibidas, aunque estén conferidas de manera expresa a los estados. Dejando de tal suerte a los estados sólo facultades tributarias concurrentes en aquellas no prohibidas, además de las facultades exclusivas que en principio conservaron.

DECIMA PRIMERA

El Sistema Nacional de Coordinación Fiscal consigue eliminar la existencia de impuestos cuyo objeto imponible es idéntico, éstos derivados de la concurrencia impositiva entre la federación y los estados. Con lo cual se disminuye exponencialmente la doble o plurimposición interna en pro del contribuyente.

DECIMA SEGUNDA

El principio de proporcionalidad tributaria es garantía del derecho humano a la propiedad privada, en el sentido que prohíbe la excesiva carga tributaria y que el impuesto pueda alcanzar a la totalidad de la riqueza anulándola; es decir, el impuesto no podrá ser confiscatorio.

DECIMA TERCERA:

Un impuesto directo es proporcional si existe congruencia entre el gravamen y la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, esto es, que exista relación directa entre la capacidad contributiva, el hecho imponible, objeto gravado y base gravable.

DECIMA CUARTA:

La justicia tributaria se logra en la observancia de todos los principios tributarios, aunque el principio de proporcionalidad tributaria es el protagonista, si entendemos la justicia tributaria como la justa distribución de las cargas tributarias, porque

determina el impacto tributario por igual a todos, es decir, en igualdad pero en proporción a la particular capacidad contributiva.

DECIMA QUINTA:

La proporcionalidad tributaria es una equidad vertical, que valora las situaciones distintas de los sujetos obligados en razón de la capacidad contributiva de los mismos. Mientras la equidad es la igualdad formal, la proporcionalidad es la igualdad material.

DECIMA SEXTA:

El principio de proporcionalidad tributaria como límite material de las contribuciones es insoslayable frente a la doble o plurimposición interna. Es la obligación del legislador considerar la capacidad contributiva de los sujetos pasivos al establecer el hecho imponible.

DECIMA SÉPTIMA

La renta es el objeto imponible que mejor mide la capacidad de pago individual.

DECIMA OCTAVA:

La doble o plurimposición no es inconstitucional, la concurrencia tributaria que deviene en doble imposición es consentida, lo que se prohíbe es que ésta atente contra el principio de proporcionalidad tributaria, imponiendo al contribuyente una carga excesiva a causa de impuestos cuyo objetos idénticos en su conjunto sean notoriamente excesivos y ruinosos.

DÉCIMA NOVENA:

La Doble Imposición Interna por sí misma no es inconstitucional, es inconstitucional sólo si contraviene el principio de proporcionalidad tributaria contenido en la fracción IV del artículo 31 del texto constitucional.

VIGÉSIMA:

La Doble Imposición Interna contraviene el principio de proporcionalidad consagrado a favor de los contribuyentes; entendido como el establecimiento de las cargas tributarias en atención a la capacidad contributiva de los sujetos pasivos; cuando la suma de las contribuciones establecidas sobre un mismo objeto es ruinoso o exorbitante.

VIGÉSIMA PRIMERA:

La Doble Imposición Interna que se presentó con el Impuesto Sobre la Renta y el impuesto cedular sobre los ingresos de las personas físicas establecido por el Estado de Guanajuato, no fue considerado inconstitucional por la Suprema Corte de Justicia de la Nación porque la doble imposición no está prohibida en la Constitución. Además no se estimó desproporcional la aplicación paralela de ambos impuestos por no resultar ruinosos y de tal manera gravosos que de hecho agotaran la fuente de ingresos.

VIGÉSIMA SEGUNDA:

El Impuesto Sobre la Renta y el Impuesto Empresarial a Tasa única no es un caso de Doble Imposición Interna en razón que su objeto imponible es diferente, utilidad o renta, y retribución total de los factores de producción, respectivamente.

VIGÉSIMA TERCERA:

En la doble imposición causada por el nuevo impuesto del 10 % adicional sobre el monto del dividendo distribuido por las personas morales a las personas físicas, ambas residentes en nuestro país, que se establece en el régimen de dividendos. No obstante, que su carácter de definitivo aumenta la tasa efectiva y la carga tributaria, no es un impuesto notoriamente excesivo y ruinoso, ni destruye la fuente del tributo, por lo tanto no es inconstitucional.

PROPUESTA.

Consideramos que el problema en el cumplimiento del principio de proporcionalidad tributaria en la Doble Imposición Interna, por un lado, es la compleja y no clara distribución de competencias que permite diversas contribuciones sobre el mismo objeto; por el otro, la falta de un criterio asequible para evaluar si el conjunto de impuestos atiende a la capacidad contributiva de los contribuyentes, de tal suerte que la doble imposición no se vuelva notoriamente excesiva y ruinosa.

Frente a la Doble Imposición Interna existente en los sistemas tributarios es concluyente el principio de proporcionalidad como principio de justicia tributaria. En ese orden de ideas, es necesario un parámetro para determinar si el conjunto de impuestos arrojan una carga tributaria notoriamente excesiva y ruinosa a los contribuyentes, y por lo tanto, si cumplen o no con el principio de proporcionalidad tributaria.

Ante el actual criterio jurisprudencial establecido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la Séptima época, que establece un complejo y confuso sistema de distribución de competencias en materia tributaria entre los estados y la Federación. Además de la ausencia de un parámetro idóneo y objetivo que determine si la carga tributaria causada por la Doble Imposición Interna corresponde a la capacidad contributiva del contribuyente, proponemos introducir en el texto constitucional o cambiar el sentido de la jurisprudencia en los términos siguientes:

Actual Jurisprudencia	Propuesta
IMPUESTOS. SISTEMA CONSTITUCIONAL REFERIDO A LA MATERIA FISCAL. COMPETENCIA ENTRE LA FEDERACIÓN Y LAS ENTIDADES FEDERATIVAS PARA	IMPUESTOS. SISTEMA CONSTITUCIONAL REFERIDO A LA MATERIA FISCAL. COMPETENCIA ENTRE LA FEDERACIÓN Y LAS ENTIDADES FEDERATIVAS PARA

<p>DECRETARLOS. Una interpretación sistemática de los preceptos constitucionales que se refieren a materia impositiva, determina que no existe una delimitación radical entre la competencia federal y la estatal, sino que es un sistema complejo y las reglas principales las siguientes:</p> <p>a) Concurrencia contributiva de la Federación y los Estados en la mayoría de las fuentes de ingresos (artículos 73, fracción VII, y 124); b) Limitación a la facultad impositiva de los Estados mediante la reserva expresa y concreta de determinada materia a la Federación (artículo 73, fracción XXIX) y c) Restricciones expresas a la potestad tributaria de los Estados (artículos 117, fracciones IV, V, VI, y VII y 118)</p>	<p>DECRETARLOS. Una interpretación sistemática de los preceptos constitucionales que se refieren a materia impositiva, determina que no existe una delimitación radical entre la competencia federal y la estatal, sino que es un sistema complejo y las reglas principales las siguientes:</p> <p><u>la regla general en materia tributaria es la concurrencia entre ambos órdenes de gobierno, en la mayoría de las fuentes de ingresos (artículos 73, fracción VII, y 124) , y las excepciones a esa regla son: 1) Las facultades exclusivas de la Federación contenidas en la fracción XXIX del artículo 73 constitucional y 2) Las prohibiciones establecidas para los estados en las fracciones IV,V,VI y VII del artículo 117 constitucional.</u></p> <p><u>De conformidad con la fracción I del artículo 118 de la Constitución, los Estados podrán sólo con la aprobación del. Congreso de la Unión, decretar contribuciones, en su especie derechos: sobre tonelaje, puertos, importaciones o exportaciones.</u></p>
<p>LA DOBLE IMPOSICIÓN. EN SI MISMA NO ES INCONSTITUCIONAL. Es tendencia de la política fiscal en la mayoría de</p>	<p>LA DOBLE IMPOSICIÓN. EN SI MISMA NO ES INCONSTITUCIONAL Es tendencia de la política fiscal en la mayoría de</p>

los países, entre ellos el nuestro, evitar la doble tributación con el objeto de realizar una efectiva justicia fiscal; sin embargo, éste fenómeno impositivo no está prohibido por ningún artículo de la Constitución Federal de tal suerte que en sí mismo no es inconstitucional. Lo que la Carta Magna prohíbe en su artículo 31, fracción IV, entre otros supuestos, es que los tributos sean desproporcionados, que no estén establecidos por ley o que no se destinen para los gastos públicos; pero no que haya doble tributación

los países, entre ellos el nuestro, evitar la doble tributación con el objeto de realizar una efectiva justicia fiscal; sin embargo, éste fenómeno impositivo no está prohibido por ningún artículo de la Constitución Federal de tal suerte que en sí mismo no es inconstitucional. Lo que la Carta Magna prohíbe en su artículo 31, fracción IV, entre otros supuestos, es que los tributos sean desproporcionados, que no estén establecidos por ley o que no se destinen para los gastos públicos; pero no que haya doble tributación.

Si a causa de la doble imposición el conjunto de impuestos pagados excede del 50% de la tasa efectiva, o bien, si es igual o superior a 75 % de la base imponible, se considerará que existe una carga tributaria notoriamente excesiva y ruinosa, y por lo tanto, que se conculca el principio de proporcionalidad tributaria, establecido en la fracción IV del artículo 31 del ordenamiento Constitucional.

FUENTES DE CONSULTA

BIBLIOGRAFÍA.

ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús (coord.) *Manual de Derecho Tributario*, México, Porrúa, 2005.

ARRIOJA VIZCAINO. Adolfo, *Derecho fiscal*, 20^a ed., México, Themis, 2008.

ARTEAGA NAVA. Elisur, *Derecho Constitucional*, 3^a ed., México, Oxford, University Press, 2008.

ASTUDILLO MOYA. Maricela, *Conceptos Básicos de Federalismo fiscal. El caso de México*, México, Instituto de Investigaciones Económicas UNAM, 2009.

ASTUDILLO MOYA, Marcela, *El federalismo y la coordinación impositiva en México*, Instituto de Investigaciones Económicas, UNAM, México, 1999.

BERLIRI Albert, *Principios del Derecho Tributario*, vol. II, Editorial de Derecho Financiero, 1964.

CALDERÓN CARRETERO, José M. *La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación*, España, Macgraw- Hill, 1997.

CALVO NICOLAU. Enrique, *Aspectos de Posible Inconstitucionalidad de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única*, México, Themis, 2008.

_____, *Tratado del impuesto sobre la renta*, t. 2-b, México, Themis, 1995.

CARBONELL SÁNCHEZ, Miguel, *Los Derechos Fundamentales en México*, 2^a ed., México, Porrúa, 2006.

CARPIZO MCGREGOR, Jorge, *Estudios Constitucionales*, 2^{da} ed., México UNAM-LGEM, 1983.

CRUZ COVARRUBIAS. Armando Enrique, *Federalismo Fiscal Mexicano*, México, Porrúa, 2004.

DE LA CUEVA, Arturo. *Derecho Fiscal*, México, 2^aed., México, Porrúa, 2003.

DE LA GARZA, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, 28^a ed., México, Porrúa, 2008.

DELAGADILLO GUIERREZ, Luis Humberto. *Principios de derecho tributario*, 5^a ed., México, Limusa, 2006.

ESEVERRI, José A, Dividendos, Colección de Estudios Fiscales Académicos, Themis et Academia de Estudios Fiscales, 2008, México.

FERREIRO LAPATZA, José Juan et al. Curso de Derecho Tributario: Parte especial. Sistema Tributario. Los tributos en particular, 2^{da} ed., Madrid, Marcial Pons, 2007.

FLORES ZAVALA, Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. Los impuestos, 34^{ta} ed., México, Porrúa, 2004.

GAMAS TORRUCO, José, Derecho Constitucional Mexicano, México, Porrúa, 2001.

GARCÍA MAYNEZ, Eduardo, Introducción al Estudio del Derecho, 57^a ed., México, Porrúa 2004.

GARCÍA VIZCAINO, Catalina. Derecho Tributario: Consideraciones económicas y jurídicas .Análisis de la legislación, doctrina y jurisprudencia, Argentina, Depalma, ,1996.

GIULIANI FONRAOUGE, Carlos M. Derecho financiero, 8^{va} ed., vol. 1, Argentina, Lexis Nexis Depalma, 2003.

GONGORA PIMENTE. Gerardo David, Lucha por el Amparo Fiscal. Evolución del artículo 31, frac. IV Constitucional, en la jurisprudencia de la SCJN (Principios de proporcionalidad y equidad tributarios), México, Porrúa, 2007.

GONZÁLEZ GARCÍA. Eusebio et al. Manual de derecho tributario, México, Porrúa, 2005.

HAMILTON, A, El Federalista, (*trad.*) Gustavo R. Velasco, 6^a reimpresión, México, Fondo de Cultura Económica, 1998.

HENSEL, Albert, Trad. Andrés Báez Moreno et al. Derecho Tributario, 3^a ed., España, Marcial Pons, 2005.

HERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, Jesús et al, IETU: Personas físicas con actividades empresariales, México, ISEF, 2008.

HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. Capacidad económica y sistema fiscal, Análisis del ordenamiento español a la Luz del Derecho Alemán, Madrid, Marcial Pons, 1998.

JARACH, Dino. Finanzas públicas y Derecho Tributario, 2^{da} ed., Buenos Aires, Abeledo-Perott, 1996.

LÓPEZ ESPADAFOR, Carlos Mario. La Doble imposición interna, Valladolid, Lex Nova, 1999.

MABARAK CERECEDO, Doricela. Derecho Fiscal aplicado. Estudio específico de los impuestos, México, Mc Graw-Hill interamericana, 2008.

MARGÁIN MANAUTOU, Emilio. Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano, 20^{ma} ed., México, Porrúa, 1999.

NEUMARK, Fritz, Principios de la Imposición, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974.

ORRANTÍA ARELLANO, Fernando A. Las facultades del Congreso Federal en materia fiscal, 2^a ed., México, Porrúa, 2001.

ORTEGA MALDONADO. Juan Manuel, Lecciones de Derecho Fiscal, México, Porrúa, 2009.

PEREZ AYALA, José Luis. Montesquieu y el Derecho Tributario Moderno, Madrid Dykinson, 2001.

PEREZ BECERRIL, Alonso. México fiscal: Reflexiones en torno al Sistema Fiscal Mexicano, México, Porrúa, 2004.

PÉREZ PORTILLA, Karla, Principio de igualdad: Alcances y perspectivas, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Consejo Nacional para Prevenir la Discriminación, 2005.

PÉREZ ROYO, Fernando. Derecho Financiero y Tributario. Parte General, 11^a ed., España, Civitas, 2000, p.41.

QUERALT, Juan Martín et al., Curso de Derecho Financiero y Tributario, 8^{va} ed., Madrid, Tecnos, 1997.

RIOS GRANADOS, Gabriela (coord.). Conceptos de Reforma fiscal, México, Universidad Nacional Autónoma de México, 2004.

RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, El principio de Reserva de Ley en Materia Tributaria, México Porrúa, 2001.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando. Lecciones de Derecho Financiero, 9^a ed., Madrid, Universidad Complutense. Facultad de Derecho, 1991.

SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. Derecho Fiscal Mexicano, 8^{ra} ed., México, Porrúa, 2011.

SCHWARTZ, Bernard, El federalismo Norteamericano Actual, España, Civitas, 1984.

SERNA DE LA GARZA, José María. El Sistema Fiscal Mexicano. Un análisis jurídico, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas- UNAM, 2008.

SMITH, Adam, Una Investigación sobre las causas y naturaleza de la riqueza de las Naciones, (trad.) Carlos Rodríguez Braun, España, Tecnos, 2009.

VALLARTA, Ignacio Luis, Votos del C. Ignacio L. Vallarta. Presidente de la Suprema Corte de Justicia. En los Negocios más notables resueltos por este tribunal, T.II., 4ta ed., México, Porrúa, 1989.

VENEGAS ÁLVAREZ, Sonia, Presunciones y ficciones en el Impuesto Sobre la Renta, México, UNAM-Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2007.

VILLEGAS, Héctor B. Curso de finanzas, de derecho financiero y tributario, 8^{va} ed., Argentina, Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma, 2002.

_____ Curso de finanzas, de derecho financiero y tributario, 9^{va} ed., Argentina, Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma, 2007.

HEMEROGRAFÍA.

BURGOA TOLEDO, Carlos Alberto, “Los principios tributarios en serio”, Revista del Posgrado de la UNAM, Vol. 5, Núm. 8, 2009

CALVO NICOLAU, Enrique, “Casos prácticos en la aplicación del principio de proporcionalidad de los impuestos”, Jurídica Anuario del Departamento de Derecho de la Universidad Iberoamericana, México, núm. 20, 1990-1991.

FERNÁNDEZ GONZÁLEZ, Miguel Ángel. “Principios constitucionales de proporcionalidad y justicia en materia tributaria”, Revista Chilena de Derecho, Chile, vol. 27, Núm.2, abril-junio de 2000.

GARCÍA BUENO, Marco César. “La justicia tributaria a través del principio de capacidad contributiva”, Revista Jurídica, México, Época 1, Núm.4, mayo-agosto de 1997.

GRUPO EXPANSIÓN, “Pago de dividendos ¿y de impuestos?”, Revista IDC Asesor Jurídico y Fiscal, México, Año, XXVII, 4^a época, número 313, 15 de noviembre 2013.

VELA PEÓN, Antonio Alberto, “*Los Derechos Humanos y tributación en México*”, Ponencia presentada el día 24 de julio de 2012 en la XXII Semana Fiscal: *Las implicaciones, interpretación y aplicación de la legislación fiscal actual*, en la sede del Colegio de Contadores Públicos de México, 2012.

LEGISLACIÓN

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos vigente:

<http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/cpeum.htm>

Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administración Tributaria:
http://www.ciat.org/biblioteca/opac_css/index.php?lvl=notice_display&id=819#

Código Fiscal de la Federación vigente:
<http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/cff.htm>

Ley de Coordinación Fiscal vigente:
<http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/31.pdf>

Ley del Impuesto sobre la Renta de 2002:
Fisco agenda 2012. Correlacionada y Tematizada, 43ª ed., México, ISEF, 2012.

Ley del Impuesto sobre la Renta vigente:
<http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LISR.pdf>

Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única
Fisco agenda 2012. Correlacionada y Tematizada, 43ª ed., México, ISEF, 2012.

DICCIONARIOS

Diccionario de Derecho fiscal y financiero, México Porrúa, Instituto de Investigaciones Jurídicas 2007.

Diccionario Jurídico Mexicano, México, Porrúa, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2007.

Diccionario de la Lengua Española, 22ª ed., 2001