



Facultad de Estudios Superiores

Acatlán

**UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTÓNOMA DE MÉXICO**

**FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES
ACATLÁN**

**“ANÁLISIS CONSTITUCIONAL DEL IMPUESTO SOBRE ADQUISICIÓN DE
INMUEBLES Y OTRAS OPERACIONES TRASLATIVAS DE DOMINIO DE
INMUEBLES DEL ESTADO DE MÉXICO, A LA LUZ DEL ÍNDICE DE RIQUEZA
GRAVADO.”**

TESIS Y EXAMEN PROFESIONAL

Que para obtener el título de
Licenciado en derecho

PRESENTA:

Jorge Carlos Sandoval Díaz

Asesor: Imelda Fernández Bucio

Santa Cruz Acatlán, Estado de México, junio 2021.



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



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.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN.....	1
CAPÍTULO I. ANTECEDENTES DEL IMPUESTO SOBRE ADQUISICIÓN DE INMUEBLES Y OTRAS OPERACIONES TRASLATIVAS DE DOMINIO DE INMUEBLES DEL ESTADO DE MÉXICO.....	1
I.1 Ley de Hacienda Municipal del Estado de México de 1984.....	1
I.2 Ley de Hacienda Municipal del Estado de México de 1998.....	4
CAPITULO II. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES.....	8
II.1 Gasto público.....	8
II.2 Proporcionalidad y equidad.....	14
II.2.1 Equidad tributaria.....	15
II.2.2 Proporcionalidad tributaria.....	22
II.3 Legalidad tributaria.....	34
CAPÍTULO III. LA NORMA JURÍDICA TRIBUTARIA.....	38
III.1 Norma jurídica.....	38
III.2 Norma jurídica tributaria.....	40
III.2.1 Elemento objetivo de la norma jurídica tributaria.....	42
III.2.2 Clasificación de los presupuestos objetivos de la norma jurídica tributaria.....	51
III.2.3 Elemento subjetivo de la norma jurídica tributaria.....	55
III.2.4 Elemento cuantitativo de la norma jurídica tributaria.....	60
CAPÍTULO IV. EL IMPUESTO SOBRE ADQUISICIÓN DE INMUEBLES Y OTRAS OPERACIONES TRASLATIVAS DE DOMINIO DE INMUEBLES DEL ESTADO DE MÉXICO.....	65
IV.1 Elemento objetivo del impuesto.....	65
IV.1.1 Aspecto material de la hipótesis de incidencia del impuesto.....	66

IV.1.2 Aspecto espacial de la hipótesis de incidencia del impuesto.....	69
IV.1.3 Aspecto temporal de la hipótesis de incidencia del impuesto.....	70
IV.2 Elemento subjetivo del impuesto.....	71
IV.3 Elemento cuantitativo del impuesto.....	72
CAPÍTULO V. ANÁLISIS DE LA CONSTITUCIONALIDAD DEL IMPUESTO SOBRE ADQUISICIÓN DE INMUEBLES Y OTRAS OPERACIONES TRASLATIVAS DE DOMINIO DE INMUEBLES DEL ESTADO DE MÉXICO.....	77
V.1 El impuesto sobre adquisición de inmuebles y otras operaciones traslativas de dominio de inmuebles del Estado de México a la luz del principio de proporcionalidad.	78
V.2 El impuesto sobre adquisición de inmuebles y otras operaciones traslativas de dominio de inmuebles del Estado de México a la luz del principio de equidad.	88
CONCLUSIONES.....	92
BIBLIOGRAFÍA.....	99

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo se refiere al Impuesto sobre Adquisición de Inmuebles y Otras Operaciones Traslativas de Dominio de Inmuebles del Estado de México, que surge con motivo de la adquisición de bienes inmuebles ubicados dentro del territorio del Estado de México, o los derechos relacionados con éstos.

Se trata de un Impuesto relativamente joven, pues su primer antecedente dentro de los ordenamientos del Estado de México se encuentra en la Ley de Hacienda Municipal del Estado de México de 1984, a través de la cual se incorporó dentro del sistema tributario de dicha entidad el Impuesto sobre Traslación de Dominio y Otras Operaciones con Bienes Inmuebles.

Las características principales del Impuesto sobre Adquisición de Inmuebles y Otras Operaciones Traslativas de Dominio de Inmuebles del Estado de México lo clasifican dentro de los tributos con presupuesto objetivo instantáneo, real y objetivo.

Es importante mencionar que dentro de las mencionadas características del tributo que analizare a lo largo del presente trabajo, se encuentra el incremento patrimonial como índice de riqueza gravado. Por ende, el referido Impuesto tiene como fin gravar el incremento que sufre el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria dentro de su patrimonio con motivo de la incorporación del bien inmueble o los derechos relacionados con el mismo, razón ésta por la que el legislador tributario hace girar el *quantum* tributario alrededor del valor del bien inmueble.

A través del análisis del índice de riqueza gravado por dicho Impuesto a la luz de la naturaleza jurídica de situaciones específicas de hecho de las cuales se hace depender el acto de adquisición, mismo que constituye el aspecto material del elemento objetivo del referido impuesto; se persigue como objetivo estudiar la estructura del mencionado Impuesto y contrastar la misma con los principios

constitucionales en materia tributaria contenidos en el artículo 31, párrafo primero, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en específico con los principios de proporcionalidad y equidad.

Para cumplir con el objetivo planteado, en el primer capítulo de éste trabajo, el lector encontrara un breve análisis de los Impuestos locales del Estado de México que resultan ser antecedentes directos del Impuesto sobre Adquisición de Inmuebles y Otras Operaciones Traslativas de Dominio de Inmuebles del Estado de México, tributos que se encontraban regulados dentro del articulado de las Leyes de Hacienda Municipal del Estado de México de 1984 y 1998.

Estudiados los antecedentes próximos del Impuesto sobre Adquisición de Inmuebles y Otras Operaciones Traslativas de Dominio de Inmuebles del Estado de México, se presenta al lector un análisis la conceptualización teórica que se ha dado a los principios constitucionales que se contienen en el artículo 31, párrafo primero, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, con el fin de desentrañar los alcances que les pueden ser atribuidos a los mismos.

En ese sentido, el lector recorrerá a lo largo del segundo capítulo la forma en que han sido conceptualizados los principios de gasto público, equidad, proporcionalidad y legalidad. Adicionalmente a ello, se advierte de los límites impuestos al legislador tributario a través de dichos principios, así como de las exigencias que derivan de los mismos.

Una vez precisado el contenido y alcance de los principios constitucionales en materia tributaria, el capítulo tercero estudia la norma jurídica desde una perspectiva de la teoría del lenguaje, para posteriormente abordar lo relativo a la norma jurídica tributaria y los elementos objetivo, subjetivo y cuantitativo de dicha norma; en la inteligencia de que dicho capítulo presenta la norma segmentada desde un punto de vista de su antecedente y consecuente con el objetivo de

perfiar al lector a la materia central del presente trabajo, esto es, la inconstitucionalidad del Impuesto sujeto a estudio.

En el capítulo cuarto del presente trabajo se aborda el análisis del Impuesto sobre Adquisición de Inmuebles y Otras Operaciones Traslativas de Dominio de Inmuebles del Estado de México, tarea que se efectúa a la luz de las normas que regulan el mismo, esto es, mediante el análisis de lo dispuesto a lo largo de los artículo 113 a 116 del Código Financiero del Estado de México y Municipios.

En dicho capítulo se presenta al lector el Impuesto sobre Adquisición de Inmuebles y Otras Operaciones Traslativas de Dominio de Inmuebles del Estado de México fragmentado en los diversos elementos que lo componen, es decir, en los elementos objetivo, subjetivo y cuantitativo; para finalmente contrastar el mencionado Impuesto con lo estipulado por los principios constitucionales en materia tributaria, en específico con los principios de proporcionalidad y equidad, para cumplir con el objetivo del presente trabajo que no es otro que demostrar que dicho tributo es contrario a las normas garantistas constitucionales en materia tributaria.

CAPÍTULO I. ANTECEDENTES DEL IMPUESTO SOBRE ADQUISICIÓN DE INMUEBLES Y OTRAS OPERACIONES TRASLATIVAS DE DOMINIO DE INMUEBLES DEL ESTADO DE MÉXICO.

I.1 Ley de Hacienda Municipal del Estado de México de 1984.

A través de la Ley de Hacienda Municipal del Estado de México promulgada el 28 de diciembre de 1983, publicada en la Gaceta del Gobierno del Estado de México del día 30 de diciembre de 1983; se incorpora a la legislación de dicho Estado el Impuesto Sobre Traslación de Dominio y Otras Operaciones con Bienes Inmuebles, el cual entro en vigor el día 01 de enero de 1984, y que en materia local resulta ser el primer antecedente del actual Impuesto Sobre Adquisición de Inmuebles y Otras Operaciones Traslativas de Dominio de Inmuebles.

Es importante mencionar que el legislador tributario de ese entonces incorporó el Impuesto Sobre Traslación de Dominio y Otras Operaciones con Bienes Inmuebles dentro del catálogo tributario del Estado de México, a través de la coordinación propuesta por el legislador tributario federal en el artículo 9 de la Ley del Impuesto sobre Adquisición de Inmuebles de 1980¹, mismo que fue adicionado

¹ **Artículo 9.** A solicitud de los Estados, la Federación se Coordinará en materia de este impuesto suspendiendo la aplicación de esta Ley, en el territorio del Estado solicitante.

La coordinación estará condicionada a que el impuesto local o municipal que grave las enajenaciones o adquisiciones de inmuebles, independientemente del nombre con que se le designe, reúna los siguientes requisitos:

I. Que el objeto del impuesto será la adquisición, o la enajenación, la celebración o la inscripción de contratos que impliquen traslación de dominio de inmuebles, siempre que una misma operación no se grave dos veces.

II. Que las exenciones sean las mismas establecidas en esta Ley, incluyendo a la Federación y a los Estados extranjeros en caso de reciprocidad, debiendo abarcar la exención otorgada en la Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores.

III. Que la base se determine en la misma forma que en el impuesto que establece esta Ley o conforme avalúo o de acuerdo al valor catastral, o el que resulte mayor de estos, con la modalidad de que en cualquier caso y para todos los inmuebles se concederá una reducción a la base que deberá ser como mínimo de 5 veces el salario mínimo general, elevando al año, de la zona económica en la que se encuentre ubicado el inmueble.

Cuando del inmueble formen parte departamentos habitacionales, la reducción se hará por cada uno de ellos. Lo dispuesto en este párrafo no es aplicable a hoteles.

IV. Que la tasa, incluyendo el efecto de los impuestos adicionales, sea la misma que la que establece esta Ley.

a dicha Ley mediante la Ley que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones en materia fiscal publicada en el Diario Oficial de la Federación de fecha 31 de diciembre de 1981².

La Ley de Hacienda Municipal del Estado de México de 1984, regulaba el Impuesto Sobre Traslación de Dominio y Otras Operaciones con Bienes Inmuebles a lo largo de sus artículos 33 a 53, de los cuales se puede resaltar que:

a) El objeto del impuesto era la adquisición y enajenación de bienes inmuebles que consistían en el suelo o en el suelo y las construcciones adheridas a él, ubicados en los Municipios del Estado de México, así como los derechos relacionados con los mismos.

b) Los sujetos del impuesto eran las personas físicas o morales que adquirieran por alguna de las causas establecidas en el artículo 34 de dicho ordenamiento³.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público hará la declaratoria de los Estados que incumplan o dejen de cumplir los requisitos establecidos en este artículo, la cual se publicará en el Periódico Oficial del Estado y en el Diario Oficial de la Federación.

Cuando se declare que la ley que establece el impuesto estatal o municipal ha dejado de cumplir los requisitos señalados en este artículo, se restablecerá la aplicación de la presente Ley en la Entidad de que se trate, la que se dará conocimiento mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación y entrará en vigor 30 días después de la fecha de esta publicación. El estado inconforme con la declaratoria por la que se considera que deja de estar coordinado en materia de este impuesto, podrá ocurrir ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación en los términos del artículo 12 de la Ley de Coordinación Fiscal.

El distrito Federal queda coordinado en los términos de este artículo.

²El Estado de México se coordinó con la Federación en materia del Impuesto sobre Adquisición de Inmuebles mediante el Inmuebles mediante Declaratoria de Coordinación en materia Federal del Impuesto sobre Adquisición de Inmuebles, de la Federación con el Estado de México publicada en el Diario Oficial de la Federación de fecha 06 de febrero de 1984.

³ **Artículo 34.** Para los efectos de este capítulo, se entiende por adquisición la que se derive de:

I. Todo por el que se transmita la propiedad, incluyendo la donación, la que ocurra por causa de muerte y la aportación a toda clase de asociaciones. A excepción de las que se realicen al constituir o disolver la sociedad conyugal, así como al cambiar las capitulaciones matrimoniales.

II. La compra-venta, en la que el vendedor se reserve la propiedad, aun cuando la transferencia de ésta opere con posterioridad.

III. La promesa de adquirir; cuando se pacte que el futuro comprador entrará en posesión de los bienes o que el futuro vendedor recibirá el precio de la venta o parte de él, antes de que se celebre el contrato prometido.

IV. La cesión de derechos del comprador o del futuro comprador, en los casos de las fracciones II y III que anteceden, respectivamente.

V. Fusión de sociedades.

c) Se afectan como garantía del pago del impuesto, los bienes inmuebles que fueron materia de la operación que causó el mismo.

d) El enajenante del bien inmueble se consideraba solidariamente responsable del pago del impuesto.

f) La base gravable se construía con el valor que resultara mayor entre el valor estipulado en la operación, el valor de avalúo asignado por Institución autorizada y el valor que se obtuviera de aplicar al valor catastral o fiscal con que se encontrara registrado el inmueble, el factor que anualmente estableciera la Ley de Ingresos de los Municipios del Estado, conforme al número de años transcurridos entre la adquisición y la vigencia del valor catastral o fiscal.

VI. La dación en pago y la liquidación, reducción de capital, pago en especie de remanentes, utilidades o dividendos de asociaciones o sociedades civiles o mercantiles.

VII. Constitución de usufructo, transmisión de éste o de la nuda propiedad, así como la extinción del usufructo temporal.

VIII. Prescripción positiva.

IX. La cesión de derechos del heredero o legatario, cuando entre los bienes de la sucesión haya inmuebles en la parte relativa y en proporción a éstos.

X. Enajenación a través de fideicomiso, entendiéndose como tal:

A) En el acto en el que el fideicomitente designe o se obligue a designar fideicomisario diverso de él y siempre que no tenga derecho a readquirir del fiduciario los bienes.

B) En el acto en el que el fideicomitente pierda el derecho a readquirir los bienes del fiduciario, si se hubiere reservado tal derecho.

C) En el acto en el que el fideicomisario designado ceda sus derechos o de instrucciones al fiduciario para que transmita la propiedad de los bienes a un tercero. En estos casos se considerará que el fideicomisario adquiere los bienes en el acto de su designación y que los enajena en el momento de ceder sus derechos o de dar dichas instrucciones.

D) En el acto en el que el fideicomitente ceda sus derechos si entre éstos se incluye el de que los bienes se transmitan a su favor.

XI. La permuta, cuando por ella se adquieran bienes inmuebles. En este caso se considerara que existen dos adquisiciones.

XII. La adquisición de la propiedad de bienes inmuebles en virtud de remate judicial o administrativo.

XIII. La readquisición de la propiedad de bienes inmuebles a consecuencia de la rescisión voluntaria del contrato que hubiere generado la adquisición original.

XIV. La renuncia o repudiación de la herencia cuando se acrezcan las porciones de los coherederos, si se hace después de la declaración de herederos y antes de la adjudicación de bienes.

g) El impuesto a cargo se determinaba aplicando la tasa del 8.7% a la base gravable, después de reducir ésta con el importe de 5 veces el salario mínimo general elevado al año, de la zona económica que correspondiera.

h) El impuesto debía cubrirse previamente a la autorización de la escritura pública correspondiente o dentro de los 30 días hábiles siguientes a aquél en que se llevó a cabo cualquiera de los supuestos a que se refería el artículo 34 de dicha Ley.

i) Quedaban exentos del pago del impuesto, los bienes de dominio público de la Federación, de los Estados y de los Municipios.

La Ley de Hacienda Municipal del Estado de México de 1984 perdió su vigencia el día 06 de julio de 1988, fecha en que entro en vigor la Ley de Hacienda Municipal del Estado de México de 1998.

I.2 Ley de Hacienda Municipal del Estado de México de 1998.

La Ley de Hacienda Municipal del Estado de México de 1998, fue promulgada el día 03 de abril de 1998 y publicada en la Gaceta del Gobierno del Estado de México del día 06 de abril de 1998; entrando en vigor de acuerdo al artículo primero transitorio de dicha Ley, a los noventa días siguientes a la fecha de su publicación, esto es, el día 06 de julio de 1998.

La referida Ley reguló lo relativo al Impuesto sobre Traslación de Dominio y Otras Operaciones con Bienes Inmuebles a lo largo de sus artículos 14 a 32; de los cuales se puede resaltar que:

a) El objeto del impuesto era la adquisición y enajenación de bienes inmuebles que consistían en el suelo o en el suelo y las construcciones adheridas a él, ubicados en los Municipios del Estado de México, así como los derechos relacionados con los mismos.

b) Los sujetos del impuesto eran las personas físicas o morales que adquirieran por alguna de las causas establecidas en el artículo 15 de dicho ordenamiento⁴.

c) Se afectan como garantía del pago del impuesto, los bienes inmuebles que fueron materia de la operación que causó el mismo.

⁴ **Artículo 15.** Para los efectos de este capítulo, se entiende por adquisición la que se derive de:

I. Todo por el que se transmita la propiedad, incluyendo la donación, la que ocurra por causa de muerte y la aportación a toda clase de asociaciones. A excepción de las que se realicen al constituir o disolver la sociedad conyugal, así como al cambiar las capitulaciones matrimoniales.

II. La compra-venta, en la que el vendedor se reserve la propiedad, aun cuando la transferencia de ésta opere con posterioridad.

III. La promesa de adquirir; cuando se pacte que el futuro comprador entrará en posesión de los bienes o que el futuro vendedor recibirá el precio de la venta o parte de él, antes de que se celebre el contrato prometido.

IV. La cesión de derechos del comprador o del futuro comprador, en los casos de las fracciones II y III que anteceden, respectivamente.

V. Fusión de sociedades.

VI. La dación en pago y la liquidación, reducción o aumento de capital, pago en especie de remanentes, utilidades o dividendos de asociaciones o sociedades civiles o mercantiles.

VII. Constitución de usufructo, transmisión de éste o de la nuda propiedad, así como la extinción del usufructo temporal.

VIII. Prescripción positiva.

IX. La cesión de derechos del heredero o legatario, cuando entre los bienes de la sucesión haya inmuebles en la parte relativa y en proporción a éstos.

X. Enajenación a través de fideicomiso, entendiéndose como tal:

a) En el acto en el que el fideicomitente designa o se obligue a designar fideicomisario diverso de él y siempre que no tenga derecho a readquirir del fiduciario los bienes.

b) En el acto en el que el fideicomitente pierda el derecho a readquirir los bienes del fiduciario, si se hubiere reservado tal derecho.

c) En el acto en el que el fideicomisario designado ceda sus derechos o de instrucciones al fiduciario para que transmita la propiedad de los bienes a un tercero. En estos casos se considerará que el fideicomisario adquiere los bienes en el acto de su designación y que los enajena en el momento de ceder sus derechos o de dar dichas instrucciones.

d) En el acto en el que el fideicomitente ceda sus derechos si entre éstos se incluye el de que los bienes se transmitan a su favor.

XI. La permuta, cuando por ella se adquieran bienes inmuebles. En este caso se considerara que existen dos adquisiciones.

XII. La adquisición de la propiedad de bienes inmuebles en virtud de remate judicial o administrativo.

XIII. La readquisición de la propiedad de bienes inmuebles a consecuencia de la rescisión voluntaria del contrato que hubiere generado la adquisición original.

XIV. La renuncia o repudiación de la herencia cuando se acrezcan las porciones de los coherederos, si se hace después de la declaración de herederos y antes de la adjudicación de bienes.

XV. La división de la copropiedad y la disolución de la sociedad conyugal, por la parte en que se adquiera en demasía del por ciento que le correspondía al copropietario o cónyuge.

d) El enajenante del bien inmueble se consideraba solidariamente responsable del pago del impuesto.

f) La base gravable se construía con el valor que resultara mayor entre el valor estipulado en la operación y el valor catastral del inmueble.

g) El impuesto a cargo se determinaba de forma general a través de la tarifa siguiente:

Límite Inferior	Límite Superior	Cuota Fija	Factor aplicable a cada rango
1	85,000	1.00	0.01598
85,001	170,000	1,360.00	0.01919
170,001	340,000	2,992.00	0.02079
340,001	595,000	6,528.00	0.02293
595,001	935,000	12,376.00	0.02519
935,001	1'360,000	20,944.00	0.02751
1'360,001	a más	32,640.00	0.02800

h) Se establecía que tratándose de vivienda social progresiva⁵, de interés social⁶ y popular⁷ se aplicaban las tasas de 0%, 0% y 0.8% al valor del inmueble consignado en el avalúo tipo utilizado para el otorgamiento del crédito, respectivamente. Asimismo, se disponía que tratándose de la adquisición de predios para edificar conjuntos urbanos con viviendas tipo social progresiva, de interés social y popular, se aplicaría la tasa del 1.5% al valor que resultara mayor

⁵ Se entendía por ésta, aquella cuyo valor al término de la edificación, no excediera de la cantidad que resultara de multiplicar por cinco el salario mínimo general vigente elevado al año de la zona económica "A".

⁶ Consistía en aquella cuyo valor al término de su edificación, no excediera de la cantidad que resultara de multiplicar por quince el salario mínimo general vigente elevado al año de la zona económica "A".

⁷ Se trataba de aquella cuyo valor al término de su edificación, no excediera de la cantidad que resulte de multiplicar por veinticinco el salario mínimo general vigente elevado al año de la zona económica "A".

entre el valor catastral y el de operación, después de reducirlo en un monto equivalente a 60 días de salario mínimo general elevado al año de la zona económica "A".

h) El impuesto debía cubrirse dentro del plazo de los 15 días siguientes a la fecha de autorización preventiva de la escritura pública correspondiente o la fecha de celebración de actos o contratos privados.

i) Quedaban exentos del pago del impuesto, las adquisiciones realizadas por la Federación, Estados y Municipios, para formar parte del dominio público, los partidos políticos nacionales, siempre y cuando dichos inmuebles fueran para su propio uso; así como las adquisiciones que efectúen los estados extranjeros en caso de reciprocidad.

De lo anterior, en relación con lo dispuesto en la Ley de Hacienda Municipal del Estado de México de 1984, cabe destacar que a través de la Ley de Hacienda Municipal del Estado de México de 1998, se adiciona el aumento de capital de asociaciones o sociedades civiles o mercantiles como acto del cual deriva la adquisición, así como la división de la copropiedad y la disolución de la sociedad conyugal, por la parte en que se adquiriera en demasía del por ciento que le correspondía al copropietario o cónyuge.

Cabe resaltar que se trató de una Ley con una vigencia bastante efímera, pues fue abrogada en el comienzo del año de 1999, a través del actual Código Financiero del Estado de México y Municipios, mismo que en su contenido regula el Impuesto Sobre Adquisición de Inmuebles y Otras Operaciones Traslativas de Dominio de Inmuebles del Estado de México y que será motivo de estudio en un capítulos posteriores.

CAPITULO II. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES.

El tributo como herramienta para hacer frente a los gastos públicos se encuentra con diferentes aristas que limitan sus alcances y otras más que le obligan a actuar en un determinado sentido. Son éstas las razones por las que el Estado debe implementar el tributo no sólo como un elemento de recaudación sino además como un instrumento que permita alcanzar los fines comunes que le son atribuidos.

Constitucionalmente se establecen principios rectores de la potestad tributaria del ente estatal, los cuales encontramos en el artículo 31, párrafo primero, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que establece que es obligación de los mexicanos *“contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”*

Del anterior dispositivo se advierten que los tributos se rigen por cuatro principios a saber:

- Destino de Gasto Público
- Proporcionalidad
- Equidad
- Legalidad

Analizaremos, de manera breve, en los siguientes apartados cada uno de los mencionados principios con el objeto de posteriormente estar en posibilidades de contrastar los mismos con el Impuesto Sobre Adquisición de Inmuebles y Otras Operaciones Traslativas de Dominio de Inmuebles del Estado de México y a partir de ello, dilucidar si éste se encuentra en sintonía con aquellos.

II.1 Gasto público.

La exigencia de un tributo por parte del Estado se justifica a través de la necesidad que tiene de hacerse de recursos que le permitan hacer frente a los fines que le son encomendados por sus integrantes. Así, el deber que asume el contribuyente de desprender de su patrimonio cierta cantidad de recursos, encuentra razón en la solidaridad que debe guardar en relación con las cargas públicas.

En ese orden de ideas, el principio que se analiza es de vital importancia para la hacienda pública y en especial para el ámbito tributario, pues establece que todo recurso obtenido por el Estado a través de una contribución debe ser aplicado a los gastos públicos; lo que en otras palabras quiere decir que, es necesario que los impuestos se encuentren conectados con los gastos públicos para que la exigencia de aquellos sea plenamente justificable,⁸ es decir, “los ingresos y los gastos públicos están en relación de mutua dependencia. Dado un determinado nivel de gastos surge para el Estado la necesidad de proveer los medios para hacerle frente. Esto explica que los ingresos dependan de los gastos y encuentren en estos su justificación.”⁹

Ahora bien, un gasto será considerado como público cuando sea realizado por una entidad pública que en ejercicio de sus funciones y atendiendo a la aprobación y programación realizada de dicho gasto en el presupuesto de egresos, lo aplica con el objeto de cumplir los objetivos que le fueron asignados socialmente de acuerdo a su naturaleza y conforme al Plan de Desarrollo que tenga el Estado.¹⁰

⁸ En este sentido, Willy Earl Vega Ramírez, nos dice que “con el cobro de los impuestos, el Estado está obligado a otorgar protección y bienestar a la colectividad, por lo que existe una relación cercana entre pago de impuestos y gozar de beneficios de orden público.” Vega Ramírez, Willy Earl, *Análisis del riesgo de la desaparición del principio de relatividad de la sentencia en materia tributaria*, México, Ángel, 2004, p. 40.

⁹ Ranelletti, Orestes, “Derecho de la hacienda pública”, *Derecho de la hacienda pública obras fundamentales*, trad. de Juan Camilo Restrepo, Bogotá, Temis, 2006, t. 2, p. 35.

¹⁰ En relación a lo que debe entenderse por gastos públicos, Gabino Fraga nos dice “que por gastos públicos deben entenderse los que se destinan a la satisfacción atribuida al Estado de una necesidad colectiva, quedando por tanto, excluidos los que se destinan a la satisfacción de una necesidad individual.” Fraga, Gabino, citado por Flores Zavala, Ernesto, *Finanzas públicas mexicanas*, 33ª. ed., México, Porrúa, 2001, p. 251. Sin embargo, Ernesto Flores Zavala, no conforme con el concepto propuesto por aquel ilustre jurista, por considerar que el Estado no realiza solo gastos para satisfacer necesidades colectivas, pues a su decir, existen gastos enfocados a una satisfacción individual y que bien pueden ser considerados públicos, considera

En ese sentido, es medular que el gasto que se realiza no solo cumpla con la forma, esto es, que se encuentre establecido en el presupuesto de egresos, sino además su sustancia debe justificar que se le denomine como tal.¹¹ En otras palabras, dicho gasto debe responder efectivamente a los fines que le son asignados al Estado, por lo que no sería lícito reconocerle la calidad de público a aquel gasto que únicamente cumpla con el requisito de forma y no con el de fondo.¹²

que por gastos públicos debe entenderse “todo el que sea necesario para que las entidades públicas realicen sus atribuciones, es decir, para el desarrollo de su actividad legal.” *Ibidem*, p. 252. En un sentido económico, Dino Jarach nos proporciona dos definiciones que resultan complementarias para entender desde su punto de vista lo que debe ser considerado gasto público. Así, en conjunción de ambas definiciones, nos dice que el gasto público constituye las erogaciones que efectúa el Estado para adquirir bienes instrumentales o intermedios y factores para producción gratuitamente o contra el pago de una retribución directamente a los consumidores, a fin de combinarlos adecuadamente para la producción de bienes y servicios públicos o para adquirir directamente bienes en el mercado destinados a asumir la función de bienes públicos, sin necesidad de transformación por el Estado o bien para transferir el dinero recaudado con los recursos a individuos o empresas, sin ningún proceso de producción de bienes y servicios. Jarach, Dino, *Finanzas públicas y derecho tributario*, 3ª. ed., Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 2004, pp. 55 y 172. Asimismo, Emilio Margáin Manatou propone que por gasto público se entienda “toda erogación hecha por el Estado a través de su administración activa, destinada a satisfacer las funciones de sus entidades en los términos previstos en el presupuesto.” Margáin Manatou, Emilio, *Introducción al estudio del derecho tributario mexicano*, 17ª. ed., México, Porrúa, 2004, p. 135. Además de las conceptualizaciones doctrinarias citadas, es pertinente resaltar que el legislador federal ha determinado que se constituye como gasto público a nivel federal. Lo anterior, a través de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria, que en su artículo 4º, establece que el gasto público comprende las erogaciones por concepto de gasto corriente, incluyendo los pagos de pasivo de la deuda pública; inversión física; inversión financiera; así como responsabilidad patrimonial; que realizan los siguientes ejecutores de gasto: I. El Poder Legislativo; II. El Poder Judicial; III. Los entes autónomos; IV. Los tribunales administrativos; V. La Procuraduría General de la República; VI. La Presidencia de la República; VII. Las dependencias, y VIII. Las entidades.

¹¹ En ese mismo sentido, Emilio Margáin Manatou señala que para que un gasto pueda ser considerado como público, deberá reunir necesariamente las siguientes características: i) que la erogación sea hecha a través de la administración activa; ii) que la erogación se destine a la satisfacción de las funciones de los entes que constituyen la administración activa de la Federación; iii) que la erogación esté prevista en el presupuesto de egresos; y iv) que la erogación se haga con cargo a la partida destinada al renglón respectivo. Margáin Manatou, Emilio, *op. cit.*, p. 135. Por su parte, Valdés Villareal Miguel, considera que para que exista gasto público es necesario que: a) La asignación de fondos sea para expensar una atribución o competencia constitucional de la Federación, o de los Estados o de los Municipios; b) Quien haga el gasto sea la administración pública, centralizada o descentralizada, o los otros poderes de la Unión, de los Estados o del Municipio; y c) Se haga conforme a una autorización consignada en el presupuesto anual de egresos, o por una ley posterior que convalide el gasto.” Citado por Francisco de la Garza, Sergio, *Derecho financiero mexicano*, 27ª. ed., México, Porrúa, 2006, p. 288.

¹² Considero un ejemplo de un gasto que no cumple con tal exigencia es el erogado con motivo de la responsabilidad patrimonial del Estado, debido a que dichas erogaciones tienen como causa una

Atender al concepto de gasto público y sus características es esencial si se quiere llegar a la comprensión del principio tributario que se analiza, ya que únicamente de dicha forma se ésta en aptitudes de alertar si un tributo es o no exigido con un claro destino de gasto público y los alcances que el principio en análisis tiene dentro del ordenamiento jurídico. En esa línea de pensamiento y bajo lo antes expuesto, no es difícil percibir que dicho principio es el parteaguas entre el derecho tributario y el presupuestario, pues es a través del mismo se liga la obtención de ingresos por parte del Estado con los erogaciones que éste realiza.

Ahora bien, la función que guarda dicho principio dentro del sistema jurídico ha variado conforme el transcurso del tiempo, debido a que la concepción de la hacienda pública y sus funciones se encuentran fuertemente vinculadas con los postulados económicos que sostiene un país en un momento y lugar determinado. Así, el sistema de gastos públicos se desarrolla en base a los postulados económicos predominantes. En principios del Siglo XIX aun existían autoridades en la materia que afirmaban que los gastos que debería generar el ente estatal debían encontrarse vinculados con la necesidad de preservar el orden público y su protección ante fuerzas extranjeras, lo que implica que cualquier otro gasto realizado por el Estado con miras distintas a las señaladas, traía aparejada una injusta tributación.¹³

actividad irregular del ente estatal. Lo anterior, ya que el gasto público solo puede ser concebido como tal cuando es plenamente compatible con el interés general y el solventar las actividades irregulares de los órganos estatales, no es de ninguna manera armonizable con los fines perseguidos por la sociedad.

¹³ Era de ese pensamiento Adam Smith, quien en consideraba como únicos gastos de una República, aquellos de defensa, de justicia, de obras públicas e instituciones públicas y los referentes para sostener la dignidad del soberano. Smith, Adam, *Investigación sobre la naturaleza y causa de la riqueza de las naciones*, Libro V, 2ª. ed. de Edwin Cannan, trad. de Gabriel Franco, México, Fondo de Cultura Económica, 2004, pp. 614-718. En relación a dicho pensamiento, el economista Hugh Dalton nos refiere que el mismo ha sido llevado al absurdo, al señalarse que “de ser las cosas así, deberíamos renunciar a cultivar flores en los parques públicos, a menos que pueda probarse que ellas preservan el orden social, por que estará fuera de toda duda que las flores no constituyen una protección contra los ataques extranjeros.” Dalton, Hugh, *Principios de finanzas públicas*, 2ª. ed., Buenos Aires, Depalma, 1953, p. 217.

Esta fórmula liberal ha perdido adherentes al demostrarse con el transcurso del tiempo que el Estado tiene la obligación connatural de velar por los derechos mínimos de todos los individuos integrantes de éste¹⁴, advirtiéndose la necesidad de que éste actúe dentro de la economía y modifique las situaciones desiguales que se generan a través del libre mercado. A lo anterior se llega al percibirse la desigualdad que ocasiona un mercado liberal entre los integrantes de un país, por ser la fuente de una disparidad económica que lleva consigo que diversos sujetos no puedan tener un acceso efectivo a aquellos derechos mínimos que le permiten llevar a cabo una vida digna.

Lo anterior, es uno de los distintos elementos que obligan a realizar cambios en el sistema económico y justifica que los gastos públicos del ente estatal vayan en aumento y en proporción a ello, los tributos exigidos a los contribuyentes; pues, como refiere Orestes Ranalleti, “la institución del gasto público se relaciona directamente con la función que cumple el Estado; de allí que estos siempre han ido aumentando paralelamente al desenvolvimiento del Estado moderno.”¹⁵ Es importante resaltar que ello ya había sido advertido desde de 1880 por el famoso economista Adolph Wagner, fecha en que éste presentó su “ley de crecimiento de los gastos públicos”¹⁶.

Es así, que partiendo de los postulados económicos evoluciona la protección jurídica que gozan distintos derechos, ensanchándose con el paso del tiempo el mínimo de ellos a garantizar por parte del Estado. Es decir, en base a la estructura

¹⁴ En este punto, resulta importante señalar que el liberalismo fracasó debido a que contrario a como se creía, el interés individual no se encuentra fusionado de lleno con el colectivo, por lo que la actuación de individuo no precisamente debe traer una mejora en el bienestar de los demás.

¹⁵ Ranalleti, Orestes, *op. cit.*, pp. 9 y 10.

¹⁶ Richard A. Musgrave y Peggy B. Musgrave en relación a dicho economista y su ley, señalan que “él pensaba, quizá anticipadamente a las tendencias que se materializan de cincuenta a cien años más tarde, que el desarrollo de la moderna sociedad industrial daría lugar a crecientes presiones políticas “en pro del progreso social” en la dirección de la empresa. En consecuencia, era de esperar una continua expansión del sector público y de su participación en la economía.” En otras palabras, “Wagner sostenía que existe un tendencia persistente hacia un aumento en “extensión” e “intensidad” en las funciones del Estado. Éste último toma a su cargo continuamente nuevas funciones y simultáneamente ejecuta con mayor eficacia y en mayor escala funciones ya anteriormente a su cargo.” A. Musgrave, Richard y B. Musgrave, Peggy, *Hacienda pública teórica y aplicada*, 5ª. ed., trad. de Juan Francisco Corona Ramón *et al.*, Madrid, Mc Graw Hill, 1997, p. 138.

económica del ente estatal se implementan menores o mayores medidas que permitan efectivizar ciertos derechos que se atribuyen como mínimos para la vida digna de un sujeto. Así, el aumento de fines imputables al Estado, implica un aumento en las actividades del mismo, lo que como pronostico Adolph Wagner, trae consigo el ensanchamiento de los gastos públicos y los recursos necesarios para su manutención.

Es de esta forma que el hacer frente a los gastos públicos toma un lugar importante dentro de los derechos mínimos de la población, pues de acuerdo a la obligación que se reconoce al Estado de velar por que el individuo, no solo goce, sino que pueda materializar un mínimo de derechos, los gastos públicos se constituyen como una garantía a la efectividad de dichos derechos. Es por ello, que se implementan medidas de control y fiscalización del gasto público, asegurando bajo un cierto parámetro que el fin que justifica el aumento en las cargas tributarias se cumpla.

Todo lo antes dicho, es la razón por la que el constituyente establece una conexión entre cargas públicas y los ingresos tributarios, instituyendo el principio del destino de gasto público como un componente de la justicia fiscal, dándole a la vez el rango de garantía, al ser tutelar de todos aquellos derechos fundamentales que requieren de una acción por parte del Estado.

Esto se entiende así, ya que el principio de destino de gasto público comprende una doble garantía para los integrantes de un Estado. En un primer enfoque dicho principio se constituye como un elemento constitucional que limita el ejercicio del poder tributario y lo condiciona a que el mismo únicamente sea desarrollado en congruencia con actuaciones que le hayan sido encomendadas al Estado de acuerdo con los fines públicos. Lo anterior quiere decir que, el mencionado principio es una barrera para el abuso del poder tributario, pues le condena a un límite que se constituye por el monto necesario para hacer frente a los gastos públicos.

Por otra parte, el principio en mención bajo otro enfoque se constituye como una garantía al pleno ejercicio de los derechos mínimos del individuo, pues todos se encuentran conectados entre sí y finalmente terminaran dependiendo de las asignaciones presupuestales que se den en relación a ellos.

Un ejemplo de ello, lo constituye el derecho fundamental contenido en el artículo 17 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es decir, el derecho de tutela judicial efectiva, el cual se constituye a la par como una de las principales garantías del ejercicio de los demás derechos de los individuos, pues permite accionar al Estado para que, de ser procedente, a través de los órganos jurisdiccionales ordene el respeto y en su caso, de plena eficacia a los derechos que se encuentran en vulneración; para lo cual se necesita que dichos órganos jurisdiccionales encuentren su sostenimiento a través de las arcas públicas, pues de lo contrario su imparcialidad se vería comprometida.

Así, los ingresos tributarios para hacer frente a los gastos públicos son una herramienta que garantiza la efectividad que el Estado está obligado a dar a los derechos mínimos del individuo. En eses orden de ideas, la hacienda pública con base en el principio de destino de gasto público forma un sistema que garantiza el ejercicio de distintos derechos, tomando un papel fundamental para que el Estado cumpla con sus obligaciones más elementales.

II.2 Proporcionalidad y equidad.

Los principios de proporcionalidad y equidad son parámetros que actúan como instrumentos operativos del derecho fundamental de igualdad en materia tributaria. Estos principios son los encargados de proteger y dirigir el sistema tributario para alcanzar la famosa justicia fiscal, es decir, se trata de aspectos de vital importancia para lograr lo justo en un tributo.

En ese sentido, debe precisarse que si bien ambos principios obedecen al derecho fundamental de igualdad y son los encargados de dirigir la conducta del legislador tributario hacia la justicia fiscal, no son términos identificables como en un tiempo se consideró¹⁷, ya que cada uno establece un lineamiento perfectamente definido en el cual el legislador tributario debe moldear su actuación.¹⁸ Empezare por referirme al principio de equidad.

II.2.1 Equidad tributaria.

Como señale con anterioridad, la equidad es un principio operativo de la igualdad por el cual se exige una identidad de trato a situaciones iguales, así como una distinción en éste si en las mismas existen diferencias que lo justifiquen. Para llevar a cabo la equidad es necesario atender a un aspecto en específico sobre el cual se basara el análisis en el que sostendremos sí las situaciones deben ser tratadas de idéntica manera o bien, de distinta forma por existir diferencias que así lo exigen. En otras palabras, a través de este principio se reconoce que dos situaciones no pueden ser plenamente identificables y que siempre existirán

¹⁷ Uno de aquellos que considera a dichos términos como asimilables es Flores Zavala, quien sustenta ello al referir que estos son la sustitución de la palabra justicia que hizo la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos de 1971 sobre el texto de la diversa de 1857. Además apunta que dichos principios deviene del diverso de justicia enunciado por Adam Smith en su obra la Riqueza de las Naciones y que refiere a la generalidad y uniformidad del tributo. Flores Zavala, Ernesto, *op. cit.* pp. 239 y 240. Por su parte, Servando J. Garza Sergio comparte la idea de que la equidad y la proporcionalidad son idénticos, ya que coincide con Flores Zavala en el sentido de que ambos se refieren a la justicia tributaria. J. Garza, Servando, "Las garantías Constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano", *Colección de Obras Clásicas*, México, Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, 2002, t. II, pp. 66 y 67. En el mismo sentido se pronuncia Sergio Francisco de la Garza, al señalar que con justa razón critican Servando J. Garza y Flores Zavala la separación de dichos principios por parte de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Francisco de la Garza, Sergio, *op. cit.*, p. 270.

¹⁸ En ese sentido, encontramos a Arrijoa Vizcaino, quien incluso elabora una lista mediante la cual establece diversas diferencias entre ambos principios. Sin bien, es de mencionar que dicho listado no es totalmente exacto, lo cierto es que advierte una distinción medular consistente en que a diferencia de la equidad, la proporcionalidad regula la norma tributaria en lo que hace a su aspecto cuantitativo. Arrijoa Vizcaino, Adolfo, *Derecho fiscal*, 14^a. ed. México, Themis, 1999, p. 264. Por su parte, si bien en un principio no fue así, la Suprema Corte de Justicia de la Nación a través de diversas tesis ha reconocido que dichos principios encierran un significado distinto, por ejemplo en la tesis "PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD. SON REQUISITOS DE NATURALEZA DISTINTA CON LOS CUALES DEBEN CUMPLIR LAS LEYES FISCALES." Tesis: 3a./J. 4/91, *Semanario Judicial de la Federación*, Octava Época, tomo VII, febrero de 1991, p. 60. Asimismo, en la tesis "IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS." *Semanario Judicial de la Federación*, Séptima Época, V. 199-204, 1^a. parte, p. 144.

diferencias entre ellas, sin embargo, se ordena que la posible igualdad se determine con base en un factor que se considera relevante para asignar el tratamiento en términos equitativos.

La igualdad puede predicarse de sujetos, objetos, actividades y otras diversas situaciones que resulten comparables entres sí, pero debe tenerse claro que en cualquiera de los casos, la igualdad se fijara con base en características específicas que interesen al caso concreto¹⁹, es en ese sentido, que la equidad al ser un instrumento de ésta sigue la misma línea, por lo que opera a través de la comparación de aspectos específicos que permiten llegar a la conclusión de que, en cuanto a dicho aspecto hace, se está ante algo igual o diferenciable.

En orden cronológico, para llegar a establecer la equidad es necesario que como primer punto se identifique el aspecto que será relevante para determinar si dos situaciones son iguales, para posteriormente analizar si las mismas a la luz de dicho aspecto lo son y así, finalmente asignar el trato que le corresponde a cada una de ellas.

Así, la equidad en el ámbito tributario al ordenar que a iguales situaciones se les otorgue los mismos efectos jurídicos, exige que si dos o más situaciones son equiparables, las cargas o beneficios otorgadas a una, deben ser asignadas a la otra en igual manera; en otras palabras, en el ámbito tributario “la equidad concede universalidad al tributo (por lo que) el impacto que éste origine debe ser

¹⁹ Es necesario precisar que “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. Por tanto, debe distinguirse entre igualdad e “identidad”. Esta última significa que los objetos de comparación corresponden en todas las características. Asimismo, debe distinguirse entre identidad y “similitud”, dado que este último concepto se refiere a una mera aproximación en algún sentido. Por tanto, decir que “los hombres son iguales” no significa que sean idénticos. A diferencia de la igualdad numérica, un juicio sobre la igualdad presume una diferencia entre las cosas que se comparan. En estos términos, hablar de una igualdad completa o absoluta, sería contradictorio. Dos objetos no idénticos nunca son completamente iguales, difieren por lo menos en su ubicación espacio -temporal. Si las cosas no difieren por lo menos en algo, no deben llamarse “iguales” sino “idénticas.” Pérez Portilla, Karla, *Principio de igualdad: alcances y perspectivas*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Consejo Nacional para Prevenir la Discriminación, 2005, p. 5.

el mismo para todos los implicados en la misma situación”²⁰, lo que quiere decir, que en caso de que se establezca un gravamen sobre una actividad que sea igual a otra exenta, para respetar dicho principio, es necesario que el legislador tributario exente aquella o grave esta última²¹.

En este enfoque, la equidad opera desde una línea horizontal en la que se valúan diversas situaciones para determinar si estas son iguales o distintas y en ese sentido, si les corresponde un trato idéntico o diferenciable. Se dice que opera de manera horizontal debido a que para dicho principio lo importante es que sean tratados de igual forma todas aquellas situaciones que cuenten con los aspectos seleccionados como relevantes, mientras que aquellos que no los poseen u ostentan otros, sean tratados de forma diversa.

Con base en el principio en análisis, el legislador tributario al crear la norma y establecer distintos supuestos jurídicos de causación, debe cuidar que no se trate de manera distinta a los estados de cosas que pueden ser considerados iguales en relación al aspecto o aspectos relevantes que se vinculan con el supuesto

²⁰ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, *Principios de derecho tributario*, 5ª. ed., México, Limusa, 2011, p. 70.

²¹ Arrijo Vizcaino define la equidad tributaria “como el Principio en virtud del cual, por mandato constitucional, las leyes tributarias deben otorgar un tratamiento igualitario a todos los contribuyentes de un mismo tributo en todos los aspectos de la relación jurídico-fiscal (hipótesis de causación, objeto gravable, fechas de pago, gastos deducible, sanciones, etcétera), con excepción del relativo a las tasas, cuotas o tarifas, que deberá encontrarse inspirado en criterios de progresividad.” Arrijo Vizcaino, Adolfo, *op. cit.*, p. 264. Por su parte, Margáin Manautou, nos dice que el principio de equidad “significa que el impacto del tributo sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación.” Margáin Manautou, Emilio, *op. cit.*, pág. 71. Sánchez Gómez dice que la equidad tributaria “significa que el impacto del gravamen sea el mismo para todas las personas físicas y morales que estén colocadas en la misma circunstancia contributiva, esto es, que si realizan iguales actos, tiene similares bienes o riqueza, deban 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.” Sánchez Gómez, Narciso, *Derecho fiscal mexicano*, 3ª. ed., México, Porrúa, 2003, p. 149. Asimismo, Miranda Pérez en relación a dicho principio, no dice que éste “obliga a que no exista distinción entre situaciones tributarias que puedan considerarse iguales, sin una justificación objetiva y razonable, por lo que su finalidad consiste en evitar que existan normas que, destinadas a proyectarse sobre situaciones de igualdad de hecho, produzcan desigualdad como efecto de su aplicación, al generar un trato distinto en situaciones análogas o al propiciar efectos iguales sobre sujetos que se ubican en situaciones dispares.” Miranda Pérez, Armando, *Temas selectos de derecho fiscal*, México, Novum, 2011, p. 39.

jurídico. Es decir, dicho principio no se encarga de dar solución a la desigualdad que pueda existir entre los sujetos pasivos del tributo, sino que su función radica en obligar al legislador tributario a crear supuestos jurídicos y establecer consecuencias jurídicas que den el mismo tratamiento a todas aquellas situaciones que compartan las características relevantes para la actualización del supuesto.

Ahora bien, existen diversos tratadistas que al conceptualizar el principio que nos ocupan, refieren a que éste se basa en una igualdad ante la ley, lo cual incluso realizó la Suprema Corte de Justicia de la Nación²², por lo que me detendré para analizar brevemente y distinguir entre la igualdad en la ley y la igualdad ante la ley, con el fin de determinar con mayor claridad el funcionamiento del principio de equidad tributaria.

II.2.1.1 Igualdad en la Ley.

La igualdad en la ley implica que la ley trate de igual manera a dos situaciones que son equiparables, lo que quiere decir, que el legislador al momento de crear la

²² Se encuentra en esa línea, Hallivis Pelayo, quien señala que la equidad “no es otra cosa que igualdad ante la ley por parte de los sujetos pasivos, los que deben recibir un tratamiento idéntico cuando se ubiquen en la misma hipótesis de causación, haciendo una realidad que a los iguales se les trate igual y a los desiguales de forma desigual.” Hallivis Pelayo, Manuel, *Interpretación de tratados internacionales tributarios*, México, Porrúa. 2011, p. 196. Asimismo, Vega Ramírez sobre dicho principio refiere que “la equidad no es otra cosa que 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, de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo variar (sic) únicamente las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente.” Vega Ramírez, Willy Earl, *op. cit.*, p. 41. Por su parte, la Suprema Corte de la Justicia de la Nación, ha señalado que “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”. IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS, *Semanario Judicial de la Federación*, Séptima Época, V. 199-204, 1ª. parte, p. 144. He de mencionar que todos ellos a pesar expresar dicho principio en relación a la igualdad ante la ley, en realidad basan su análisis en la igualdad en la ley, sin embargo, presentan un error técnico dentro de su definición, que nos permite presumir que están ante una confusión de términos que compromete su postura.

misma debe cuidar que sea idéntico el tratamiento que le asigna a dos situaciones que se consideren como iguales. Así, a la hora de deliberar el creador de la ley deberá sopesar si existen diferencias sustanciales que justifiquen tratos desiguales en situaciones que en apariencia resultan ser equiparables, ya que de no encontrarse una justificación suficiente para implementar un trato desigual, la ley deberá otorgarles el mismo trato.

En ese sentido, la igualdad en la ley se configura como un límite para el creador de la norma pero debe entenderse que la regla general es que no existan discriminaciones, sin embargo, excepcionalmente es posible que se establezcan cuando estas sean razonables.²³

Siguiendo la regla general, para valorar que la ley da un trato idéntico a situaciones equiparables, es necesario ponderar las características que considero el legislador como relevantes para establecer si las situaciones son iguales o no. Por otra parte, en caso de determinarse que dos situaciones son iguales de acuerdo a las características que resultan relevantes al caso y advertirse que el legislador le asigne un trato diferenciado a éstas, debe indagarse si la excepción en su trato se justifica en razón del fin perseguido por la norma, la idoneidad de la medida y la proporcionalidad existente entre ambas, esto es, si de acuerdo al objetivo que se persigue se justifica que el legislador otorgue un trato diverso a situaciones que bien pueden ser consideradas iguales, pues es necesario que se acredite que dicha igualdad se rompe en razón de otros aspectos que son lo suficientemente relevantes para pasar la barrera trazada a través del principio en análisis.

Así, es posible resumir que este principio opera como un límite a la voluntad del legislador y le obliga a actuar bajo una misma línea de acción, constriñéndole a establecer idénticos supuestos y consecuencias jurídicas. Sin embargo, dicho límite puede traspasarse cuando las circunstancias lo ameriten y para ello, el

²³ Pérez Portilla, Karla, *op. cit.*, p. 91 y 92.

legislador se encuentra obligado a justificar tal acción, pues solo cuando el fin que se persigue sea lo suficientemente poderoso para establecer tratos diferenciados, es válido que aquel asigne éstos; en otras palabras, el legislador únicamente puede crear tratos diferenciados cuando las características que se tomen en cuenta resulten relevantes para el fin que se persigue, siempre que además dicho fin sea plenamente justificable.

II.2.1.2 Igualdad ante la Ley

La igualdad ante la ley ordena que se atribuyan los mismos efectos jurídicos a hechos idénticos y por tanto, que se les dé un trato igual por el aplicador de la ley. Aquí, nos encontramos en una fase posterior a la creación de ésta, pues una vez que el legislador estableció los supuestos jurídicos y efectos concatenados a los mismos, concediendo de manera abstracta el mismo trato a las situaciones que se consideran equiparables, el aplicador de la ley al enfrentar situaciones idénticas deberá asignar los mismos efectos jurídicos a ambas y no distinguir por razones fuera de la ley.

Así, dicho principio es una garantía que opera en la fase de aplicación de la ley, en el momento de la asignación y reconocimiento de los efectos jurídicos, por lo que en caso de que dos hechos se consideren equiparables entre sí, lo correcto es considerar que ambos actualizan el mismo supuesto jurídico y por tanto, son titulares de los efectos de la ley, es decir, dicho principio tiene aplicación en razón de supuestos concretos, exigiendo que le sean aplicables las mismas consecuencias jurídicas y que se imposibilite la restricción o modificación de las mismas en razón de aspectos que no contemple la ley.

En pocas palabras, mientras la igualdad en la ley es una garantía que opera como límite a la esfera de facultades del legislador, la igualdad ante la ley limita al aplicador de la ley y le ordena que aquel no diferencie en base a requerimientos que no son exigidos por la misma. Ambos principios procuran que los sujetos

reciban idéntico trato, ya sea en el ámbito abstracto, como en el concreto, esto es, tanto en la creación como en la aplicación de la ley; sin embargo, la igualdad ante la ley no solo obedece a la igualdad, sino que también se encuentra íntimamente conectada con la legalidad. La igualdad ante la ley conlleva a que toda asignación de efectos jurídicos se establezca de conformidad con la ley sin que exista posibilidad alguna de una distinción fuera de ésta, lo que en otras palabras quiere decir, que la ley debe aplicarse tal cual fue concebida, lo cual es parte del núcleo de la garantía de legalidad.

Lo dicho hasta este punto es suficiente para que sin mayor análisis se pueda entender a qué tipo de igualdad obedece el principio de equidad tributaria.

Así, sí el principio de equidad tributaria tiene como destinatario al creador de la ley, ya que lo que limita es el ejercicio del poder tributario, sin temor a equivocarme es posible afirmar que el mencionado principio constitucional es equiparable al principio de igualdad en la ley. Como señale anteriormente, mediante la equidad se busca que a iguales situaciones les corresponda un trato idéntico y solo a situaciones desiguales se les trate de forma distinta. Para ello, en una primera aproximación se ordena que el titular del poder tributario no establezca diferenciaciones en situaciones que no lo son, sin embargo, excepcionalmente se le concede la posibilidad de realizar diferenciaciones cuando el fin perseguido así lo justifique.²⁴

La equidad tributaria es un elemento que se encarga de guardar una igualdad entre los individuos vista desde un plano horizontal, tutelando así que ningún individuo sea sujeto tanto de un gravamen o de una exención o desgravación que le diferencie de los demás, si para el caso resultan ser equiparables y no existe base alguna suficiente que justifique dicho trato; empero, de existir dicha

²⁴ En este punto, el análisis debe ser en extremo escrupuloso, ya que el traspaso que se haga al límite constitucional debe ser lo más racional posible, por lo que los motivos que se establezcan por el legislador como fundamento del trato desigual deben de ser de tal magnitud que no dejen duda de que se justifica tal, pues en caso contrario, se estaría atentando directamente a un parámetro establecido para alcanzar la justicia fiscal.

justificación, aun así es necesario que al establecer el legislador un trato diferenciado lo haga a través de elementos que permitan seguir manteniendo la equidad, es decir, debe precisar de manera general los aspectos que se consideran relevantes para incluirse en el trato diferenciado, permitiendo que todo sujeto que los reúna pueda formar parte de él.

Por otra parte, dicho principio deja de tener acción cuando se está fuera del ejercicio del poder tributario y se da paso a la aplicación de la norma, es decir, dicho principio rige en el momento de su creación y por tanto, sirve como control de la regulación que se emite en relación a situaciones abstractas, pues una vez que se concretizan estas ya no nos encontramos ante dicho principio, sino ante el diverso de igualdad ante la ley, mismo que se encuentra vinculado con la garantía de legalidad, pues es ésta la que exige que en la fase de aplicación se actué con pleno apego a la norma, impidiendo que se den tratos diferenciados cuando no fueron establecidos en aquella. Así, dicha garantía no solo tutela la libertad, sino además la igualdad del individuo, vista desde el enfoque de la aplicación de la norma.

En la aplicación de la norma lo que se identifica es si las situaciones acaecidas son o no iguales e identificables con una hipótesis jurídica para establecer que las mismas son merecedoras de los mismos efectos, mientras que por lo que hace a la creación de la norma, etapa donde el principio de equidad tributaria tiene aplicación, la diferenciación que hace el titular del poder tributario no solo se realiza en razón de los aspectos sustanciales que hacen diferenciable a dos situaciones, sino además se justifica que éste pueda establecer tratos diferentes a situaciones equiparables, cuando el fin perseguido lo justifica, pero siempre que la equidad se siga manteniendo en la estructura de dicha norma de excepción.

II.2.2 Proporcionalidad tributaria.

Tal vez se trate del principio más complejo de los cuatro reconocidos por nuestra Constitución al ser sus matices difíciles de precisar y aplicar.

El principio tributario en estudio, al igual que el diverso de equidad opera en orden al derecho fundamental de igualdad y al postulado de justicia fiscal, pero desde una óptica distinta, pues a través de éste lo que se pretende corregir es la desigualdad de hecho, es decir, mediante el principio en análisis se impone al órgano titular de la potestad tributaria la obligación de crear la ley con una estructura que permita distinguir entre las diversas situaciones económicas que guardan los contribuyentes²⁵. Así, el mencionado principio ordena que a la hora de establecerse un tributo, debe cuidarse que la estructura de éste permita que los sujetos obligados a contribuir lo hagan de acuerdo a su capacidad contributiva, para que en base a ésta tributen en mayor medida aquellos que son titulares de una capacidad más alta.²⁶

Sin embargo, la operatividad de dicho principio es complicada debido a que resulta difícil llegar a determinar la capacidad contributiva de un sujeto de manera exacta.

²⁵ Esto, debido a que de esta forma se garantiza una equitativa distribución de las cargas públicas, lo que permite efectuar el reparto de las mismas a través de un criterio de justicia. En ese sentido, se excluye la posibilidad de realizar el reparto de las cargas públicas a través de parámetros que se fijen con base a otra naturaleza, como pueden ser de oportunismo político o económico, de facilidad recaudatoria, o, en general, de simplificación administrativa. Sainz de Bujanda, Fernando, *Hacienda y derecho*, Madrid, Instituto de Estudios Políticos, 1963, t. III, p. 188.

²⁶ Por cierto, la capacidad contributiva sea constituido como el elemento básico alrededor del cual los diferentes tratadistas construyen una definición del principio de proporcionalidad. Así, por ejemplo, Sánchez Gómez dice que el principio en análisis “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.” Sánchez Gómez, Narciso, *op. cit.*, p. 148. Dicho principio también ha sido definido como aquel por el cual “todas las leyes tributarias, por mandato constitucional, deben: establecer cuotas, tasas o tarifas progresivas que graven a los contribuyentes en función de su verdadera capacidad económica; afectar fiscalmente una parte justa y razonable de los ingresos, utilidades o rendimientos obtenidos por cada contribuyente individualmente considerado; y distribuir equilibradamente entre todas las fuentes de riqueza existentes y disponibles en el País, el impacto global de la carga tributaria, a fin de que la misma no sea soportada por una o varias fuentes en particular.” Arrijo Vizcaino, Adolfo, *op. cit.*, p. 264. Además, hay quien ha dicho que el mencionado principio “radica medularmente en que el sujeto pasivo del tributo debe contribuir al gasto público de acuerdo con su aptitud efectiva para soportar la carga impositiva, esto es, conforme a su capacidad contributiva, la cual debe ser cierta, concreta y actual.” Miranda Pérez, Armando, *op. cit.*, p. 20.

Esto, pues una norma debe ser elaborada en base a supuestos generales y abstractos, lo que le imposibilita que pueda reconocer de forma específica todas las situaciones que pueden acontecer en el mundo factico y que en cierto modo, influyen para determinar que dos sujetos que en apariencia tiene la misma capacidad contributiva, realmente pueden o no hacer frente con la misma magnitud a los gastos públicos.

El análisis del principio de proporcionalidad debe realizarse en vista a los diversos momentos en que éste sirve como norma de control de la potestad tributaria. Para ello debe tenerse claro los puntos en el que el mencionado principio tiene injerencia. El primero de ellos se encuentra en el momento en que el legislador tributario distingue entre las diversas riquezas de los contribuyentes estableciendo distinciones de trato fundadas en la capacidad contributiva de los sujetos. Así, se ordena realizar una discriminación entre los sujetos para determinar cuáles no deben contribuir a las cargas públicas por no tener las condiciones económicas necesarias para ello y además establecer así, que sujetos, vistos desde el aspecto económico, son equiparables.

Hecho lo anterior, lo siguiente es que el legislador tributario distinga entre los diversos efectos que le serán asignados a los diferentes niveles de contribuyentes. Lo que se pretende en este punto es que la carga que se asigna a los diferentes rangos sea del mismo peso en relación a su capacidad, es decir, la carga que soportará cada contribuyente de acuerdo a su capacidad contributiva debe ser igual a la que se soporta por los diferentes niveles, lo que obliga a que el legislador tributario igualmente establezca una diversidad de cargas que permitan que tributen en mayor medida aquellos que se encuentran en un rango superior y en menor los que ostentan una capacidad contributiva baja.

Así, dicho principio se ve como un instrumento a través del cual se igualan, partiendo de la asignación de la carga tributaria, las condiciones con las que tributan los diversos sujetos. En ese sentido, hay quien analiza y trata de

armonizar la norma a la luz del principio del sacrificio²⁷, para determinar si un sujeto sufre las mismas consecuencias que otro a pesar de que las riquezas de ambos sean distintas.

Stuart Mill, pionero en la idea del análisis del impuesto a través del sacrificio que debe hacer cada contribuyente al enfrentarse a las cargas públicas, señala que “como el gobierno no debe hacer ninguna distinción entre las personas o las clases por lo que respecta a las peticiones que éstas pueden hacerle, los sacrificios que les exija deben, por así decir, presionar a todos por igual en la medida de lo posible, lo cual debe observarse que es la manera de que el sacrificio para el conjunto sea menor. Si alguien soporta una carga menor de lo que le corresponde, es porque otro soporta una mayor, y el aligeramiento de la carga para el primero no representa, caeteris paribus, un bien tan grande para él, como el mal que para el segundo representa el aumento de la que en justicia le corresponde. La igualdad en la imposición, como una máxima política, significa, por consiguiente, igualdad en el sacrificio. Quiere decir tanto como hacer que la contribución de cada persona a los gastos del gobierno sea tal que los inconvenientes que para ella se deriven del pago de su parte no sean mayores ni menores de los que experimenta cualquiera otra por el pago de la suya.”²⁸

²⁷ No se trata de un sacrificio monetario sino utilitario. Así, Einaudi señala que “si se parte de la premisa de que el sistema adoptado deba satisfacer al requisito de que los contribuyentes sufran un sacrificio igualmente proporcional, hemos de responder negativamente, porque el sacrificio soportado por el contribuyente disminuye al aumentar la masa de ventajas y utilidad que el contribuyente obtienen con ella, tanto menor es el sacrificio proporcional que sufrirá el contribuyente. Llegamos, pues, a la conclusión de que para satisfacer el criterio de la igualdad no puede admitirse el método de la capitación, ni el del impuesto proporcional a la renta monetaria, sino que hay que acudir a otro método.” Einaudi Luigi, *Principios de hacienda pública*, 6ª. ed., trad. de Jaime Algarra y Miguel Paredes, Madrid, Aguilar, 1968, p. 99. En ese sentido, señala que “se necesita encontrar un método mediante el cual no se comparen liras de renta, sino utilidad obtenida de la renta. Se trata de buscar la igualdad en el sacrificio de utilidad, no de liras. Los teóricos distinguen a este fin tres fórmulas diferentes, llamadas del sacrificio igual, proporcional y mínimo.” *Ibidem*, p. 100.

²⁸ Stuart Mill, John, *Principios de economía política*, ed. e introd. De Sir W. J. Ashley, 2ª. ed., trad. de Teodoro Ortiz, México, Fondo de Cultura Económica, 2006, p. 688. Sin embargo, el mismo autor precisa que dicho ideal no puede realizarse por completo, pero también señala que no por ello debe abandonarse su estudio.

Mediante el enfoque dado, lo que se busca es determinar una igualdad en el sacrificio que deben hacer los contribuyentes a la hora de tributar, es decir, se trata de igualar el peso que soporta cada contribuyente en razón de su situación económica, de tal manera que aun cuando se asignen diversos pesos tributarios, los sujetos tengan que utilizar la misma magnitud de fuerza para hacerles frente, considerándose así, que una persona con menor riqueza puede soportar menos peso y que otra mejor posicionada, cuenta con mayor fuerza para soportar una carga más pesada.²⁹

En relación a dicho principio, Amatucci, señala que “fundado sobre el concepto de igualdad, se clasifica en absoluto, proporcional y marginal. Cada una de estas formas de articulación tiene implicaciones muy distintas a la luz del principio de equidad vertical, y más, en particular, de la progresividad del tributo.

El principio del sacrificio absoluto igual puede devenir confiscatorio en relación con los productores de rentas menores. El principio del sacrificio marginal igual, a su vez, es denominado también de “mínimo colectivo”, porque cada unidad agregada del tributo resulta siempre recaudada por el contribuyente que soporta la menor pérdida de utilidad frente a la renuncia de una unidad de renta, es decir, por el contribuyente que manifiesta mayor capacidad contributiva.”³⁰

Como podemos ver, mediante el principio del sacrificio, ya sea igual, proporcional o mínimo; lo que se busca es encontrar una igualdad entre las consecuencias que

²⁹ Así, Einaudi señala que “la verdadera igualdad, afirma la teoría predominante, debe tener en cuenta el sacrificio que ocasiona el impuesto. Los contribuyentes no son llamados a soportar una suma igual, sino a pagar aquella suma de dinero que haga que el sacrificio de uno sea igual o proporcional al sacrificio del otro.” Einaudi, Luigi, *op. cit.*, p. 96. Incluso, en relación a los impuestos directos Valdés Costa dice que “la verdadera igualdad ante las cargas públicas debe ser medida en términos de sacrificios y no en términos monetarios, razón por la cual la proporción de riqueza detráida por el impuesto debe ir en aumento.”, sin embargo precisa que si bien el postulado es cierto, debe hacerse dos precisiones. “1ª Tiene aplicación solo en los impuestos personales. 2ª Existen dificultades insuperables para determinar con exactitud el valor de las distintas fracciones de riqueza, el que por otra parte varía de un contribuyente a otro.” Valdés Costa, Ramón, *Curso de derecho tributario*, 3ª. ed., Bogotá, Temis, 2001, p. 135.

³⁰ Amatucci, Andrea, “El ordenamiento jurídico de la hacienda pública”, *Derecho de la hacienda pública obras fundamentales*, 8ª. ed., trad. de Rodrigo Gómez de la Bárcena et al., Bogotá, Temis, Universidad del Rosario, 2008, t. 3, pp. 102 y 103.

sufre cada sujeto. Sin embargo, el principio del sacrificio ha sido duramente criticado, tanto por la complejidad que representa realizar el cálculo utilitario que se requiere, como las consecuencias económicas que se aducen puede producir en su adopción, pues aun cuando el sacrificio mínimo es el que se dice puede acercarse a la igualdad buscada, se presume que éste puede ocasionar que la producción de la renta se reduzca.

Así, cualquiera que sea la base que se tome para analizar el principio de proporcionalidad a la luz del enfoque que se analiza, lo importante es entender que a través de éste se llega a la conclusión de que el creador de la norma tributaria se encuentra obligado a establecer elementos que permitan que los contribuyentes soporten el mismo peso, es decir, se le constriñe a tratar de igualar la asignación de las consecuencias tributarias, para que así los sujetos que cuenten con mayor riqueza tributen mayormente, pero que su carga tampoco sea desproporcional a la carga que soportan los de menor riqueza, es decir, que las cargas asignadas a las diferentes categorías de contribuyentes sean proporcionales en relación al peso que soportan cada rango, para que aun cuando un rango tributario soporte un mayor peso, este no sea desproporcional en relación al soportado por otro rango.

De ahí que, el principio de proporcionalidad obligue al legislador tributario a distinguir a los sujetos con base en su capacidad contributiva, para posteriormente controlar la carga impositiva que será asignada a los contribuyentes y de ésta forma hacer posible que quienes ostenten una mayor capacidad concurren a los gastos públicos en mayor medida, pero tutelando que ello no se lleve a cabo de manera desproporcionada, pues debe buscarse una proporcionalidad en el peso que soportan los diferentes niveles de contribuyente.

Es de este modo, que el principio de proporcionalidad a través de la ordenación del sistema tributario, en el sentido de adecuar las normas a la capacidad tributaria de los sujetos, lo que busca en un primer momento es atender a la diferencia

económica que estos pueden guardar, es decir, dicho principio obedece a una justicia de carácter distributiva.³¹ Éste al establecer el mecanismo que permite graduar la capacidad contributiva del sujeto pasivo, lo que hace es reconocer un elemento diferenciador que en el ámbito tributario resulta por demás sustancial y que permite discriminar en el trato que deberá asignarse a los sujetos pasivos. En ese sentido, con base al principio de proporcionalidad se ordena que concurren a los gastos públicos en mayor medida aquellos sujetos que gozan de una capacidad contributiva mayor. Aquí, se encuentra subsumido el principio de solidaridad en las cargas públicas, ya que el grado en que el individuo contribuye a dichas cargas, se basa en atención a que existen sujetos con menor capacidad económica para hacerlo y que por tanto, de contribuir estos últimos en la cantidad que les equivaldría, si aquello se determinará con base en una igualdad aritmética, les sería imposible o en el mejor de los casos, mayormente gravoso.

II.2.2.1 Capacidad contributiva y sus clases.

He mencionado que el principio de proporcionalidad ordena que la tributación de los sujetos se lleve con base en su capacidad contributiva, pero para entender correctamente el principio en estudio, es necesario precisar qué debe entenderse por capacidad contributiva.

³¹ Aristóteles dentro de su recorrido por la justicia distingue entre una de carácter general y otra individual. Además en relación a esta última establece la existencia de dos tipos distintos. Así, por una parte nos habla de la igualdad conmutativa y nos hace ver que ésta se debe aplicar cuando dos situaciones deben ser consideradas iguales, señalando que debe tratarse igual a los iguales y desigual a los desiguales. En ese sentido, nos refiere que en una transacción diremos que existe una justicia conmutativa, si la prestación pactada y su contraprestación resultan ser absolutamente iguales; siendo un poco más ilustrativo, la operación resultaría plenamente justa si el bien entregado como prestación es idénticamente proporcional a la cantidad entregada como contraprestación. En este tipo de justicia lo que importa es lograr que ambos sujetos reciban lo mismo, pues el trato que se les da es en razón de una igualdad que se les reconoce y por tanto, se niega la posibilidad de un trato desigual. Por otra parte, nos dice que la igualdad distributiva corresponde al Estado y que a través de ésta se debe reconocer las diferencias que se guardan entre los sujetos, para determinar así el trato que debe dárseles a cada uno de ellos con el fin de que el que les sea otorgado resulte igual en relación a sus condiciones específicas, esto es, trabaja en un una línea vertical en la que lo que se busca es reconocer el grado de diferencia que tienen los sujetos para determinar las circunstancias con las que deberán ser tratados en relación a dicho grado y así distribuir las diferentes cargas y beneficios entre los diversos individuos. Aristóteles, *Ética nicomáquea*, Libro V, pp. 236-266.

Se ha dicho que la capacidad contributiva es “la potencialidad de contribuir a los gastos públicos que el legislador atribuye al sujeto particular. Significa al mismo tiempo existencia de una riqueza en posesión de una persona o en movimiento entre dos personas y graduación de la obligación tributaria según la magnitud de la capacidad contributiva que el legislador le atribuye.”³² También, que debe entenderse como “la aptitud, la posibilidad real y suficiencia de una persona para enfrentar la exigencia que conlleva la obligación tributaria.”³³ Llegando incluso a resumirse como “la potencialidad real de pagar contribuciones. Esto significa que los sujetos pasivos deben aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, de sus utilidades, de sus rendimientos o la manifestación de la riqueza gravada.”³⁴

En ese sentido, es posible afirmar que la capacidad contributiva es la potencialidad económica con la que cuenta una persona en términos tributarios, es decir, es la medida que determina la posibilidad que tiene un sujeto de poder pagar el tributo y la magnitud en que puede hacerlo, “supone en el sujeto tributario la titularidad de un patrimonio o de una renta, aptos en cantidad y calidad para hacer frente al pago del impuesto, una vez cubiertos los gastos vitales e ineludibles del sujeto”³⁵. Por ello, se dice que “en esencia, el vínculo establecido

³² Jarach, Dino, *El hecho imponible. Teoría general del derecho tributario sustantivo*, 3ª. ed., Buenos Aires, AbeledoPerrot, 2011, p. 87. Es tan alta la importancia que ésta tiene dentro del ámbito tributario, que Jarach aduce que la causa del impuesto se encuentra en la capacidad contributiva e incluso nos hace saber que es gracias a su comentario que Benvenuto Griziotti cambia su postura en relación a que la causa del tributo se encontraba en los servicios que presta el Estado, para señalar posteriormente, que los servicios que presta el Estado constituyen la causa remota del tributo y que la causa próxima de éste, lo es la capacidad contributiva. *Ibidem*, p. 103. Sin embargo, la teoría de la causa tributaria ha sido desechada por autores de la altura de Giannini, Einaudi, Sainz de Bujanda, entre otros; señalándose que en relación al tributo no puede hablarse de una causa sino de un fundamento, debido a que este no proviene de un acuerdo de voluntades, por lo que debe renunciarse a traspasar la figura que ofrece el derecho privado y en su lugar entender que la fuente del impuesto es la ley y por tanto, al hablarse de tal, lo correcto es hacerlo con base en la idea de que éste tiene un fundamento (la ley) y no una causa. A pesar de ello, hay quien todavía hace referencia a ésta e incluso, aun ven a la capacidad contributiva como la causa del tributo, empero aun cuando esto sea incorrecto, nos demuestra la relevancia que dicho elemento tiene aun dentro del ámbito tributario.

³³ Miranda Pérez, Armando, *op. cit.*, p. 21.

³⁴ Ríos Granados, Gabriela, “Derechos humanos de los contribuyentes a la luz del artículo 31, fracción IV, constitucional, y de las convenciones internacionales sobre derechos humanos”, Ríos Granados, Gabriela (coord.), *Derechos humanos de los contribuyentes*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2014, p. 68.

³⁵ Sainz de Bujanda, Fernando, *op. cit.*, p. 190.

por la Constitución entre imposición y capacidad contributiva ha hecho de esta última, en virtud del poder creativo de las normas, una realidad jurídica de la que no se puede prescindir.”³⁶ Lo anterior, pues se ha llegado a la conclusión de que “la capacidad contributiva no es una expresión privada de significado normativo, ni una simple indicación, sino un presupuesto de legitimación del acto de tributación.”³⁷

Por otra parte, debe resaltarse que “el principio de capacidad contributiva (ability top pay) se articula a través de la equidad horizontal, con base en la cual los individuos con igual capacidad contributiva deben ser gravados con igual incidencia. Igualmente, a través de la equidad vertical, en virtud de la cual los sujetos con mayor capacidad contributiva deben estar sujetos a tributos más onerosos y, finalmente, a través de la equidad fiscal, según la cual deben ser preservadas, o por lo menos no invertidas, las posiciones relativas de los contribuyentes en la escala distributiva.”³⁸ Razón por la que Jarach refiere que la evolución del principio de igualdad culmina con la identificación de este y el principio en análisis, al concebir la capacidad contributiva como “la valoración política de una realidad económica y acompañada por la orientación progresiva de la tributación.”³⁹

Es precisamente dicha valoración de una realidad económica y la posibilidad de que la capacidad contributiva sirva como instrumento para alcanzar una igualdad de hecho, lo que ha obligado a distinguir entre la capacidad contributiva absoluta u objetiva y relativa o subjetiva.

³⁶ Amatucci Andrea y D' Amati, Nicola, “Historia del derecho de la hacienda pública y del derecho tributario en Italia, El aporte del pensamiento jurídico financiero de la Italia Meridional”, *Derecho de la hacienda pública obras fundamentales*, Bogotá, Temis, 2004, t. 1, p. 158.

³⁷ Abbamonte, Guisepe, “Principios de derecho de la hacienda pública”, *Derecho de la hacienda pública obras fundamentales*, trad. de Sandra Cardona, Bogotá, Temis, Universidad del Rosario, 2009, p. 65.

³⁸ Amatucci, Andrea, *El Ordenamiento Jurídico...*, *cit.*, p. 102.

³⁹ Jarach, Dino, *Finanzas Públicas...*, *cit.*, p. 299 y 300.

La capacidad contributiva absoluta u objetiva se refiere a la susceptibilidad de encontrar riqueza en una determinada situación de cosas. En ese sentido, se tiene que los supuestos jurídicos que darán nacimiento al tributo deben encontrarse conectados con un índice de riqueza que permita presumir que el sujeto que causa la contribución se encuentra en aptitudes económicas para hacer frente al pago de la misma.⁴⁰ En otras palabras, la capacidad absoluta se da en el momento de la selección realizada por el legislador del o de los hechos que serán tomados en cuenta como detonadores del tributo y se integra por “la suma de sus riquezas materiales, manifestándose a través de ciertos hechos tales como la renta obtenida, el patrimonio, el consumo, indicativos todos ellos de dicha riqueza.”⁴¹

De tal forma que la capacidad contributiva absoluta opera en el ámbito abstracto de la norma, en la que se exige que el presupuesto objetivo de la hipótesis de incidencia se ligue a un índice de riqueza que permita presumir que de actualizarse el supuesto contenido en la norma tributaria, el sujeto vinculado al débito tributario, desde una primera aproximación, tendrá capacidad para hacer frente al mismo, debido a que “la ley no puede gravar actividades libres del individuo o de entes que por su naturaleza no denuncien en el plano económico alguna capacidad de contribuir a los gastos públicos.”⁴²

⁴⁰ Doctrinalmente se ha reconocido la renta, el patrimonio y el consumo como aquellos índices de riqueza a los cuales debe sujetarse la potestad tributaria. Estos, como índices de riqueza de carácter general, sin embargo, en un enfoque concreto, se señala que estos deben ser: la renta global b) patrimonio neto; c) gasto global; d) incrementos patrimoniales que no impliquen renta (donaciones, sucesiones, lotería); e) incrementos al valor del patrimonio. Miranda Pérez, Armando, *op. cit.*, p. 25. En relación a los índices directos de riqueza, esto es, la renta, se han postulado cuatro diferentes principios que deben ser cubiertos por el legislador tributario al establecer el hecho que dará nacimiento al débito tributario. Así, la renta que será tomada a consideración por la norma deberá 1) ser neta; 2) individual; 3) actual; y finalmente 4) reducida con los gastos vitales mínimos. En pocas palabras, la renta que se grave debe ser aquella que se obtenga con posterioridad a la entrada en vigor de la norma, así como determinarse en relación a los ingresos y gastos realizados por el individuo, es decir, permitir que se concrete en razón de la verdadera potencialidad que posee un individuo para hacer frente al pago del tributo, posibilitando que se eliminen de ésta los gastos que fueron necesarios para su obtención, además de establecerse en la norma el derecho de deducir de dicha renta los gastos vitales mínimos, es decir, debe respetarse el mínimo de existencia. Sainz de Bujanda, Fernando, *op. cit.*, pp. 202-207.

⁴¹ H. Soler, Osvaldo, *Derecho tributario. Económico- constitucional-sustancial-administrativo-penal*, 3ª. ed., Buenos Aires, La Ley, 2008, p. 168.

⁴² Abbamonte, Guisepe, *op. cit.*, p. 68.

Así, “si la valoración normativa, en punto a la asociación entre un determinado hecho y la capacidad contributiva, se ajusta al desenvolvimiento normal del fenómeno real, puede estimarse que la ley que establece el tributo es constitucionalmente legítima; por el contrario, si la situación adoptada como índice revelador de la fuerza económica expresa sólo en algunos casos la aptitud fiscal presunta, en tanto que en los otros no guarda relación alguna con la riqueza del individuo, habrá que poner en duda que la norma tributaria sea compatible con la Constitución.”⁴³

En ese sentido, la capacidad contributiva absoluta constituye una barrera a la imaginación del legislador tributario, pues le encasilla en relación a los hechos que pueden ser tomados en cuenta para dar nacimiento a un tributo dirigiendo su conducta a aquellos que se constituyan como verdaderos índices de riqueza. De este modo, se garantiza que los tributos que serán exigidos por el Estado no tendrán como base situaciones de cosas en las que no pueda encontrarse un destello de posibilidades para hacer frente al pago de los mismos. En otras palabras, a través de dicho criterio, se instituye una línea que debe seguir el creador de la norma, se trata de la directriz que le orienta sobre qué puntos es válido que el Estado pueda exigir un tributo y que a la vez, legítima, *prima facie*, la ley tributaria.

Por su parte, la capacidad contributiva relativa o subjetiva debe buscarse a través de diversos esquemas que implementados en la norma tributaria permitan atender de manera general a las situaciones específicas de cada contribuyente y adecuar el *quantum* del tributo a la debida posibilidad que tiene el sujeto de aportar a los gastos públicos, es decir, se está ante dicha capacidad cuando la misma se determina con base en la situación específica del sujeto obligado al pago del tributo.

⁴³ Giardina, citado por Sainz de Bujanda, Fernando, *op. cit.*, p. 197.

Como señale anteriormente, la capacidad contributiva absoluta operan en el ámbito abstracto de la norma, en la que se exige que el presupuesto objetivo de la hipótesis de incidencia se ligue a un índice de riqueza que permita presumir que se puede hacer frente al tributo, sin embargo, como la situación concreta puede variar, la capacidad contributiva, en su vertiente de relativa, se individualiza para atender de manera general aquellas situaciones que distinguen las posibilidades de los contribuyentes, ajustando de alguna forma el monto del débito tributario a su realidad económica.

Por obvias razones, los datos que deberán ser tomados al establecer los mecanismos que permitan determinar la capacidad contributiva relativa del sujeto pasivo deben ser aquellos que se encuentren íntimamente ligados al presupuesto objetivo y solo cuando las circunstancias así lo ameriten, atenderá a otros aspectos que si bien no se encuentran íntimamente ligados al presupuesto objetivo, si influyen en la capacidad económica del contribuyente.

Es así, que la capacidad contributiva, en sentido amplio, se atiende cuando el tributo se crea con base en una hipótesis conectada directamente a un índice de riqueza que permita presumir que es posible hacer frente a las cargas públicas y se permite además, individualizar dicha riqueza en torno a las condiciones del sujeto pasivo⁴⁴. Bajo lo antes expuesto, se puede concebir a la capacidad contributiva como un instrumento de control para evitar que se establezcan tributos en referencia a situaciones que en sí mismas no son reveladoras de riqueza, así como un medio operativo de la igualdad, pues busca que ésta se alcance a través de un equitativo reparto de las cargas públicas⁴⁵.

⁴⁴ Sainz de Bujanda, en interpretación del artículo 9 del Fuero de los Españoles, en relación al principio de capacidad contributiva, llega a las siguientes conclusiones: “1.º Que la capacidad contributiva absoluta corresponde a todos los españoles que tengan capacidad económica, esto es, riqueza disponible para el pago del tributo; y 2.º Que las concretas prestaciones tributarias se producirán según la capacidad económica de cada sujeto (capacidad contributiva relativa).” Sainz de Bujanda, Fernando, *op. cit.*, p. 200. Así, encuentra dentro de dicha Norma Fundamental los parámetros de control que se han señalado, es decir, la necesidad de que tributo se encuentre vinculado con un índice de riqueza y que ésta sea individualizable.

⁴⁵ En relación a dicho punto, Ríos Granados, ha señalado que la capacidad contributiva cumple con la igualdad en la distribución de las cargas públicas cuando evalúa “la situación personal y

II.3 Legalidad tributaria.

La efectividad de un sistema depende del perfecto engranaje que se cree dentro del mismo. Toda norma debe trabajar a la par de las otras sin presentar conflictos entre sí, no por lo menos de aniquilación. El sistema jurídico tributario no es la excepción, por lo que a pesar de que tiene que atender a dos aspectos fundamentales para dar cumplimiento al principio de legalidad, formal y sustancial, las normas que componen éste deben ser totalmente armónicas entre sí y adicionalmente, con las demás normas que integran el sistema jurídico de un Estado.

Existen diversas normas que regulan la posibilidad que tiene el Estado de crear un tributo y la forma en que debe llevar a cabo dicha creación, normas que son la base fundamental del principio de legalidad en materia impositiva, eje conductor a través del cual el Estado puede crear una contribución.

Este principio implica una obligación para el Estado de imponer el tributo a través de un acto formal y materialmente legislativo, lo que quiere decir que, el tributo debe ser emitido por el órgano competente a través del procedimiento determinado para su creación. Asimismo, por imperativo de dicho principio, la norma por la que se dé vida a un tributo de contemplar dentro de su contenido la estructura medular del mismo.

Ahora bien, analizando con mayor detalle el principio de legalidad, en una primera aproximación, como elemento integrante de éste se encuentra el diverso de

familiar del contribuyente, y discrimina en beneficio de quienes por sus circunstancias están imposibilitados para cumplir con la obligación tributaria en la misma medida. Los ingresos de uno u otro contribuyente podrán ser similares o idénticos en cuantía, pero si las condiciones personales y familiares los distinguen, el tributo también debe distinguir. El vínculo entre el principio de capacidad contributiva, y aquel otro es difícil de romper. Por medio de este último principio adquieren relevancia los elementos cualitativos de la riqueza como base de gravamen, evitando que el impuesto –caso específico- o el tributo –en su generalidad- se rijan exclusivamente por aspectos de contenido cuantitativo.” Ríos Granados, Gabriela, *op. cit.*, pp. 76 y 77.

reserva de ley, el cual de manera general limita la manera en que debe emitirse una regulación que tenga como objeto determinadas materias. En ese tenor, dicho principio puede ser clasificado en procedimental, competencial, absoluto y relativo, según la corriente doctrinal que se adopte.

En ese orden de ideas, se dice que la reserva de ley es de carácter procedimental cuando la norma suprema del Estado establece que el ejercicio del poder legislativo en una determinada materia se encuentra sujeto a un procedimiento diverso al del que normalmente se promulgan las demás leyes. Por su parte, la reserva de ley competencial es apreciable cuando se establece que para la regulación de una determinada materia o aspecto de la misma, un órgano tendrá especial injerencia para deliberar sobre ello.

Por lo que hace a las clasificaciones mencionadas, en materia tributaria en atención al principio de “no taxation without representation” los proyectos de ley que versen sobre contribuciones deben discutirse por los representantes del pueblo en el Congreso. Lo anterior, se basa en la idea de que es el pueblo el único plenamente legitimado para imponerse las cargas que considere necesarias para el desarrollo del Estado, lo cual realiza de manera indirecta a través de sus representantes elegidos democráticamente.⁴⁶

Por otra parte, el carácter absoluto o relativo de la reserva de ley dependerá del grado de certeza que debe tener el contenido que se está regulando, pues existen materias que por la lesión que puede causarse al individuo a través de la ejecución de sus consecuencias jurídicas, resulta necesario que su regulación sea lo más exacta posible.

⁴⁶ Así, la Constitución de los Estados Unidos Mexicanos establece que los proyectos de ley que versen sobre contribuciones deberán discutirse primero en la Cámara de Diputados, por ser esta la representante del pueblo en el Congreso. Lo anterior, se desprende del contenido de los artículos 51, y 72, letra H de la Norma Suprema, que disponen que la Cámara de Diputados se compondrá de representantes de la Nación y que todo proyecto de ley o decreto, cuya resolución no sea exclusiva de alguna de las Cámaras, esto es, Diputados y Senadores, se discutirá sucesivamente en ambas, por lo que la formación de las leyes o decretos puede comenzar indistintamente en cualquiera de las dos Cámaras, sin embargo, aquellos que versaren sobre contribuciones deberán discutirse primero en la Cámara de Diputados.

En ese orden de ideas, la reserva de ley absoluta conlleva a que una determinada materia únicamente pueda ser regulada a través de un acto formal y materialmente legislativo, sin que se permita que su estructura sea modificada o complementada posteriormente a través de normas carentes de dichas características.

Por su parte, la reserva de ley relativa permite que la materia objeto de regulación, en lo que no hace a su núcleo, pueda ser atendida a través de normas que no guarden las mismas características que aquellas por las cuales se regulo en primer término, esto quiere decir que la ley podrá ser reglamentada mediante normas que sin altera el sentido de esta y contravenir sus institutos, permitan desarrollar su contenido.

Entonces, dado el procedimiento establecido para la formación del tributo, la reserva de ley en dicha materia es de carácter relativo, pues se ha llegado a la conclusión de que el poder ejecutivo tiene la facultad de reglamentar diversos aspectos de la Ley que contiene el tributo⁴⁷, con la limitante de que el mismo no modifique los elementos esenciales del mismo, permitiendo al sujeto pasivo de la obligación tributaria determinar la carga impositiva a la que podrá ser sujeto por tal o cual actividad desde antes de que tenga aplicación la norma tributaria, brindándole la posibilidad de optar por actuar, dentro del margen de la ley, en un determinado sentido.

Es decir, la imposición de una contribución deberá guardar cierto nivel de certeza jurídica que permita el respeto al ejercicio del derecho de libertad económica y otorgue la posibilidad de llevar a cabo el ejercicio de una economía de opción,

⁴⁷ Lo anterior, se ha inferido de lo dispuesto en el artículo 89, fracción I de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el cual señala como facultades y obligaciones del poder ejecutivo, entre otros, el “promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia”, lo que permite concluir que dicho órgano tiene la facultad de reglamentar diversos aspectos de la Ley tributaria, con la salvedad, de que al ejecutar dicha actuación, respete lo establecido por aquella.

esto es, el hacer uso de las distintas alternativas fiscales que las leyes impositivas establecen.

Ahora bien, el aspecto sustancial del principio de legalidad tributaria implica que los componentes estructurales del tributo deben desprenderse de la ley que lo crea, en otras palabras, es necesario que la hipótesis de incidencia dentro de su estructura establezca de manera clara los aspectos fundamentales del tributo; lo cual es materia de análisis del siguiente capítulo.

CAPÍTULO III. LA NORMA JURÍDICA TRIBUTARIA.

III.1 Norma jurídica.

Antes de iniciar el estudio de la norma jurídica tributaria es necesario detenerme, aunque de manera breve, en la norma jurídica, a efecto de poner en contexto los aspectos generales que discurren dentro de ésta, para posteriormente analizar aquellos que le son propios a la de carácter tributario. Dicho análisis, lo llevaré a cabo siguiendo la distinción que sugiere Hans Kelsen para el análisis del derecho⁴⁸, adoptando en el presente estudio un enfoque desde la perspectiva de la teoría estática del derecho.

Bajo esa tesitura, la norma jurídica es la interpretación que se da a los enunciados jurídicos que componen un ordenamiento jurídico, en otras palabras, es el significado que desentrañamos del conjunto de palabras que componen dichos enunciados. A través de dicha tarea, se obtiene como resultado las situaciones de hecho que se encuentran reguladas por el derecho y las consecuencias jurídicas que se le atribuyen a cada una de ellas. Así, la interpretación que se hace de los enunciados jurídicos que componen los textos del ordenamiento positivo de una determinada sociedad es lo que da origen a la norma jurídica.

Es de vital importancia la distinción entre el enunciado y la norma, pues el primero de ellos es el aspecto tangible del derecho, el cual es creado a través de los órganos estatales que dentro de su ámbito de competencia tienen asignado la producción del derecho; mientras que la segunda es el significado que se obtiene de la conjugación e interpretación de dichos enunciados, es el resultado de una operación que inicia en un momento sensorial pero que concluye como un aspecto

⁴⁸ Para efectos del estudio del derecho, Hans Kelsen distingue entre aquel que lo hace a la luz de los enunciados jurídicos que establecen y regulan el quién y el cómo debe llevarse a cabo la producción y modificación de la norma jurídica (teoría dinámica del derecho), y el que realiza dicha tarea enfocándose en las normas jurídicas producidas, aplicadas o acatadas (teoría estática del derecho), es decir, a través del antecedente, el consecuente y los conceptos fundamentales de la misma. Kelsen, Hans, *Teoría pura del derecho*, 16ª. ed., trad. de Roberto J. Vernengo, México, Porrúa, 2011, p. 83.

intangible del derecho, dado que a la misma se llega a través de proceso mental que debe ser realizado por el operador jurídico a la hora de sujetar a análisis los enunciados que componen el ordenamiento jurídico. Así, lo entiende Paulo de Barros Carvalho, al señalar que *“la norma jurídica es la significación que obtenemos a partir de la lectura de los textos del derecho positivo. Se trata de algo que se produce en nuestra mente, como resultado de la percepción del mundo exterior, captado por los sentidos.”*⁴⁹

De ahí que, sea posible afirmar que la norma jurídica es enteramente dependiente de la existencia de los enunciados jurídicos, sin embargo ésta no es necesariamente identificable con un enunciado, pues se trata de la construcción que se hace del significado que se obtiene del análisis de uno o más de ellos para obtener los diferentes componentes que arrojaran como resultado el supuesto de hecho regulado y las consecuencias jurídicas asociadas al mismo.

De tal razón, es posible dividir los componentes que integran la norma jurídica en un antecedente y un consecuente. El antecedente es el supuesto de hecho que se encuentra regulado por la norma, es decir, es el aspecto social al cual el legislador le concedió relevancia jurídica y sobre el que sujeto diversas consecuencias, esto último, es precisamente lo que constituye el consecuente de la norma jurídica, en otras palabras, los efectos jurídicos que deberán ser atribuidos a la actualización del antecedente.

El antecedente de la norma jurídica también identificado como supuesto jurídico, precisa una construcción prescriptiva de un hecho que necesariamente deberá acontecer para que el consecuente de la norma jurídica tenga nacimiento, el cual se desarrolla en forma imperativa, encontrándose ligados el uno y otro por la conjunción deber ser. Ahora bien, Eduardo García Máynez señala que el enlace entre el supuesto jurídico y la producción de las consecuencias atribuidos al

⁴⁹ de Barros Carvalho, Paulo, *Curso de derecho tributario*, 1ª. ed. peruana de la 24ª. ed. en portugués, trad. de Juan Carlos Panes Solórzano, Lima, Grijley, 2012, p. 49.

mismo es necesario, por contrario de lo que ocurre con la relación del supuesto jurídico y su realización, la cual, nos dice el autor, es de carácter contingente; misma suerte que corre la relación entre las consecuencias jurídicas y su materialización en el mundo factico, pues aun cuando nazcan las consecuencias en el plano jurídico no necesariamente verán la luz dentro del mundo fenoménico.⁵⁰ Un ejemplo ilustrara lo anterior. La norma jurídica establece que se causa el Impuesto al Valor Agregado por la enajenación de bienes –antecedente-, el cual deberá ser determinado aplicando al valor de enajenación el 16% del mismo –consecuente-; sin embargo, no es posible afirmar que el pago del impuesto establecido se llevara a cabo irremediamente por el sujeto obligado de dicha conducta.

Es precisamente, esa contingencia entre la consecuencia jurídica y su realización, lo que justifica el que se le asigne al derecho un elemento coactivo, mediante el cual, de ser posible y deseable, a través de la intervención de un Órgano Estatal se obtenga la realización de las consecuencias jurídicas que se encuentran asociadas a la actualización del supuesto jurídico.

Ahora bien, una vez estudiada de forma somera la norma jurídica, es posible abordar lo relativo a la misma cuando ésta tiene el carácter de tributaria.

III.2 Norma jurídica tributaria.

La norma jurídica tributaria en sentido estricto es aquella que dentro de su estructura contempla los aspectos jurídicos relevantes para el nacimiento y la determinación del tributo. La estructura con la que se configura permite clasificar a los tributos en tres grupos distintos, impuestos, derechos y contribuciones. No se planea realizar un análisis de la estructura específica que guarda cada uno de ellos, pues para el objeto del presente trabajo es suficiente efectuar un estudio que

⁵⁰ García Máynez, Eduardo, *Introducción al estudio del derecho*, 51ª. ed., México, Porrúa, 2000, pp. 174-176.

arroje de manera general la estructura del impuesto, por ser éste la materia del presente trabajo.

Dada la composición de la norma jurídica tributaria, A. D. Giannini, en sus Instituciones de Derecho Tributario nos dice que la misma *“se descompone fundamentalmente en dos elementos distintos: uno es la cosa, el acto, el hecho o incluso la simple cualidad de la persona, que constituye, según las distintas leyes tributarias, el presupuesto objetivo del impuesto; el otro es la relación preestablecida también en la ley, en la que debe encontrarse el sujeto pasivo del tributo con aquel primer elemento, a fin de que pueda surgir frente a él el crédito impositivo del ente público.”*⁵¹

Si bien las palabras del citado autor no son del todo felices en cuanto hace a la precisión de los componentes del aspecto material del presupuesto objetivo de la norma jurídica tributaria⁵², nos orientan en el estudio de la estructura primigenia de la referida norma; sin embargo, no comparto que se trate de los únicos elementos en los que ésta puede descomponerse, pues a dicha división agregaría al elemento cuantitativo.⁵³

Planteada así la estructura primigenia de la norma jurídica tributaria, se tiene que la misma es susceptible de dividirse en los elementos objetivo, subjetivo y cuantitativo.

⁵¹ Giannini Achille, Donato, Instituciones de Derecho Tributario, 7ª. ed. italiana, trad. de Fernando Sainz de Bujanda, Madrid, Editorial de derecho financiero, 1957, p. 83.

⁵² En éste aspecto acierta Sainz de Bujanda cuando señala que la cosa solo constituye un elemento material del presupuesto objetivo pero no es confundible con el mismo; agregando que el referido presupuesto siempre constituye un hecho por lo que su inclusión dentro las posibles manifestaciones de éste pueden inducir a confusión. Sainz de Bujanda, Fernando, Hacienda y derecho, Madrid, Instituto de Estudios Políticos, 1966, t. IV, p. 332.

⁵³ Es importante hacer mención que este último elemento ha sido considerado por diversos autores como parte del elemento objetivo de la norma jurídica tributaria, pero como se verá más adelante, dicha conclusión no es posible sostenerla si la norma se analizada desde una perspectiva de su antecedente y consecuente.

Por una necesidad cronológica, entendiendo que es necesario que se dé el antecedente de la norma jurídica tributaria para que se actualice el consecuente, estudiare en primer término el elemento objetivo de la norma jurídica tributaria, para posteriormente referirme a los diversos subjetivo y cuantitativo, que son los que integran el consecuente de la norma jurídica tributaria.

III.2.1 Elemento objetivo de la norma jurídica tributaria.

El elemento objetivo constituye el antecedente de la norma jurídica tributaria, es decir, es el elemento en el cual se encuentra el supuesto jurídico que de actualizarse dará nacimiento a la deuda tributaria. Se trata de lo que comúnmente se ha denominado como hecho generador, hecho imponible, hipótesis de incidencia tributaria⁵⁴, presupuesto objetivo, etc.

En este punto, es importante mencionar que existen autores de la talla de Sainz de Bujanda que consideran que las expresiones antes referidas no debe asignársele una acepción estricta y limitada, pues deben entenderse en sentido más amplio. Para sostener dicha postura, el citado autor, refiere una razón de orden teórica y una más de inspiración positiva. Así, nos dice:

“En el orden teórico, entendemos que el hecho imponible es esencialmente una denominación acuñada para expresar, en forma más sintética, lo mismo que el presupuesto de hecho de la obligación. En realidad, ésta tiene como presupuesto, tanto el hecho material previsto en la norma como los criterios de vinculación del sujeto pasivo con el expresado hecho: sin el nexo entre el supuesto de hecho y su relación con una determinada persona no es posible concebir doctrinalmente el nacimiento de la obligación a cargo del sujeto sometido al gravamen. En el orden positivo el hecho imponible es expresión que se emplea por la Ley General Tributaria (cfr. art. 28) como “presupuesto” de la obligación, y comprende, por

⁵⁴ Expresión que empleare a lo largo del presente trabajo por considerar que es más exacta, adoptando las razones expuestas en su defensa por Ataliba. Ataliba, Geraldo, “Hipótesis de incidencia tributaria”, *Colección Derecho Tributario Contemporáneo*, trad. de Jorge Bravo Cucci et. al., Lima, Ara editores, 2011, pp. 63-70.

tanto, no sólo el elemento material u objetivo, sino también el subjetivo, sin el que la obligación no puede llegar a nacer a cargo de alguien.”⁵⁵

Las razones expresadas por el autor en cita, no son lo suficientemente fuertes para apegarnos a la acepción que en términos amplios asigna a la expresión hecho imponible, misma que se identifica con las demás antes referidas, ya que en las razones citadas, parte de la idea de que el nexo entre el supuesto de hecho y el sujeto pasivo del tributo es indispensable para el nacimiento de dicha obligación; sin embargo, si bien necesariamente debe existir una conexión entre el supuesto de hecho y el sujeto pasivo del tributo, este último no es siempre necesario para el nacimiento de la obligación tributaria, sino que su importancia destaca en un momento posterior, es decir, en la fase de imputación de dicha obligación, en la que se determinará quién es el sujeto a cargo de la misma.

Derivado de dicha contingencia, no es posible sostener que el elemento subjetivo de la norma jurídica tributaria es indispensable para la determinación del nacimiento de la obligación tributaria, pues dicho elemento tiene relevancia una vez nacida la obligación, en otras palabras, en el momento en que se indaga quien es el sujeto titular de la misma.

Basta echar una mirada a las definiciones dadas por diferentes autores a las mencionadas acepciones para comprobar la afirmación anterior. Así, Albert Hensel entiende por hecho generador:

“...al conjunto de los presupuestos abstractos contenidos en la norma del derecho tributario material de cuya concreta existencia (realización del hecho generador) derivan determinadas consecuencias jurídicas.”⁵⁶

⁵⁵ Sainz de Bujanda, Fernando, *Hacienda y derecho*, t. IV, *cit.*, p. 286.

⁵⁶ Hensel, Albert, *Derecho tributario*, trad. de Leandro Stok y Francisco M. B. Cejas, Rosario, Nova Tesis, 2004, p. 143.

Por su parte, Dino Jarach adoptando la expresión hecho imponible, nos dice que es:

“...un “hecho jurídico” o, dicho con otras palabras, es un hecho que por voluntad de la ley, produce efectos jurídicos.”⁵⁷

Bajo la expresión hipótesis de incidencia, Geraldo Ataliba nos dice que ésta es:

“...primeramente la descripción legal de un hecho: es la formulación hipotética, previa y genérica, contenida en la ley, de un hecho (es el reflejo del hecho y su imagen conceptual; es su diseño). Es, por tanto, mero concepto, necesariamente abstracto. Es formulado por el legislador haciendo abstracción de cualquier hecho concreto. Por eso, es mera «previsión legal».”⁵⁸

José Luis Pérez de Ayala y Miguel Pérez de Ayala Becerril, nos indican que el hecho imponible es:

“...un hecho jurídico tipificado previamente en la ley fiscal, en cuanto síntoma o indicio de una capacidad contributiva y cuya realización determina el nacimiento de la obligación tributaria.”⁵⁹

Apegándose a la expresión hecho imponible, Delgadillo Gutiérrez la define como:

“...la situación jurídica o de hecho que el legislador seleccionó y estableció en la ley para que al ser realizada por un sujeto, genere la obligación tributaria; por lo tanto, concluimos que se trata de un hecho o situación de contenido económico,

⁵⁷ Jarach, Dino, *Finanzas Públicas...*, cit., p. 381.

⁵⁸ Ataliba, Geraldo, *op. cit.*, pp. 70 y 71.

⁵⁹ Pérez de Ayala, José Luis y Pérez de Ayala Becerril, Miguel, *Fundamentos de derecho tributario*, 4ª. ed., Madrid, Dykinson, 2015, p. 98.

que debe estar previsto en la ley formal y materialmente considerada, con sus elementos esenciales: objeto, sujeto, base, tasa o tarifa.”⁶⁰

Carrasco Iriarte, conceptualiza al hecho imponible como:

“...el hecho previsto por la norma jurídica de forma hipotética y de cuya realización surge el nacimiento de la obligación tributaria.”⁶¹

Es apreciable que los doctrinarios en la materia no han adoptado una expresión de forma unánime, pero todos ellos han coincidido al conceptualizar el término empleado por éstos, en que se trata del presupuesto de hecho establecido en la ley de cuya realización depende el nacimiento de la obligación tributaria. De ahí que, las definiciones doctrinales que han sido asignadas a dichos vocablos permitan que afirme, sin temor a equivocarme, que dichas expresiones hacen referencia al antecedente de la norma jurídica tributaria, fase en la que no tiene operación el elemento subjetivo, pues éste importa hasta el momento de la asignación de las consecuencias jurídicas asociadas a la hipótesis de incidencia, dado que el nacimiento de la obligación tributaria nunca depende del sujeto sino del acontecimiento de un estado de cosas, en el cual, a lo mucho aquel puede ser un componente más de la configuración del aspecto material de la hipótesis de incidencia tributaria.

Precisado lo anterior, lo siguientes es decir que la hipótesis de incidencia tributaria se configura a través de los aspectos material, espacial y temporal, mismos que analizare en lo subsecuente.

III.2.1.1 Aspecto material de la hipótesis de incidencia tributaria.

Para Geraldo Ataliba el aspecto material de la hipótesis de incidencia tributaria es *“la imagen abstracta de un hecho jurídico: propiedad inmobiliaria, patrimonio,*

⁶⁰ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, *op. cit.*, p. 92.

⁶¹ Carrasco Iriarte, Hugo, *Derecho fiscal*, 6ª. ed., México, IURE, 2010, t. I, p. 153.

renta, producción, consumo de bienes, prestación de servicios o una actuación pública.”⁶²

En ese orden de ideas, cuando se hace referencia al aspecto en estudio se habla de la situación de hecho que contempla la norma como condicionante del nacimiento de la obligación tributaria, es decir, el estado de cosas que se relaciona con un índice de riqueza susceptible de tributación. Se trata del núcleo de la hipótesis de incidencia abstraído de la espacialidad y temporalidad que envuelve al mismo.

Sainz de Bujanda delimita como principales supuestos previsibles en los que puede establecerse el aspecto que se analiza, en:

“1.º Un acontecimiento material o un fenómeno de consistencia económica, tipificados por las normas tributarias, y transformados, consiguientemente, en figuras jurídicas dotadas de un tratamiento determinado por el ordenamiento positivo;

2.º Un acto o negocio jurídico, tipificado por el Derecho privado o por otro sector del ordenamiento positivo, y transformado en “hecho” imponible por obra de la ley tributaria;

3.º El estado, situación o cualidad de una persona;

4.º La actividad de una persona no comprendida dentro del marco de una actividad específicamente jurídica, y

5.º La mera titularidad de cierto tipo de derechos sobre bienes o cosas, sin que a ella se adicione acto jurídico alguno del titular.”

⁶² Ataliba, Geraldo, *op. cit.*, p. 137.

Por su parte, Paulo de Barros Carvalho nos informa la manera en que el aspecto material de la hipótesis de incidencia tributaria puede apreciarse en el texto del enunciado normativo, afirmando así que dicho aspecto se encuentra en el verbo y complemento del mismo.⁶³ Así, es posible concretar que el aspecto material de la hipótesis de incidencia tributaria es la abstracción de una situación de hecho que necesariamente el legislador tributario deberá precisar en el enunciado jurídico mediante un verbo y un complemento.

III.2.1.2 Aspecto espacial de la hipótesis de incidencia tributaria.

Dino Jarach nos dice que *“los hechos imponibles definidos por la ley en su aspecto objetivo, deben –necesariamente- ser delimitados territorialmente para abarcar solamente a aquellos que se verifican en el ámbito especial que establece la ley misma y que, automáticamente, excluye los hechos imponibles que, si bien responden a la delimitación objetiva, deben hacerlo con respecto al espacio que la ley circunscribe para el ejercicio de su poder fiscal.”*⁶⁴

Es precisamente el aspecto en estudio el que se encarga de dicha tarea, pues hace referencia a los criterios de sujeción a través de los que se crea un vínculo entre el aspecto material de la hipótesis de incidencia tributaria y el poder tributario de un Estado, de manera que a través de estos se reconoce eficacia a la norma jurídica tributaria;⁶⁵ en palabras de Sainz de Bujanda, se trata del *“elemento que, generalmente, determina la eficacia de las normas tributarias en el territorio, por*

⁶³ De Barros Carvalho, Paulo, *op. cit.*, p. 310. El citado autor precisa que el verbo que se contienen en el enunciado jurídico necesariamente será personal de predicación incompleta, pues solo así es posible concebir la necesidad de la presencia de un completo. *Ibidem*, p. 311.

⁶⁴ Jarach, Dino, *Finanzas públicas...*, *cit.*, p. 382.

⁶⁵ En relación a ello, coincido con Dino Jarach quien nos dice que se encuentran equivocados los diferentes escritores que conciben el aspecto espacial como aquel que determina el vínculo que ligara al sujeto pasivo con el poder tributario de un Estado, pues considera que a través de éste se determina la eficacia territorial de una norma tributaria, de manera que el vínculo que se establece a través de él en realidad liga al presupuesto objetivo del tributo con el sujeto activo. Jarach, Dino, *El hecho...*, *cit.*, pp. 203-217.

ese conducto, la extensión territorial del poder tributario del Estado y de los restantes entes públicos a los que ese poder corresponda.”⁶⁶

Por tales razones, Geraldo Ataliba precisa que *“un determinado hecho, aunque revista todos los caracteres previstos en la hipótesis de incidencia, si no se diera en el lugar previsto en ella implícita o –lo que es raro y en general dispensable– explícitamente, no será hecho imponible. Vale decir: no determinará el nacimiento de ninguna obligación tributaria. Será un hecho jurídicamente irrelevante.”⁶⁷*

José Luis Pérez de Ayala y Miguel Pérez de Ayala Becerril, nos dicen que el aspecto espacial de la hipótesis de incidencia puede variar dependiendo el tipo de impuesto, por lo que nos ofrecen un listado ejemplificativo de la forma en que el mismo puede ser construido a la luz del tipo de tributo de que se trate. Así, señalan que:

“1°. En los impuestos personales, es decir, aquellos que son configurados en relación a una persona, como el I.R.P.F., el elemento espacial suele ser definido atendiendo a la residencia del contribuyente. Así, se gravan todas las rentas (la “renta mundial”) que perciben los residentes en España, y para los no residentes se grava únicamente la renta percibida en el territorio (bajo lo que se denomina “obligaciones reales de contribuir”). Hay excepciones, sin embargo, en los impuestos generales sobre la renta con determinados regímenes especiales previstos para atraer nuevos residentes (es el caso del régimen fiscal aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español previsto en el artículo 93 de la Ley del IRPF).

2°. En los impuestos reales o de producto, el criterio dominante es el de territorialidad (o localización), según el cual se gravarán solamente los rendimientos que procedan de cosas y actividades situadas en el país (artículo 11

⁶⁶ Sainz de Bujanda, Fernando, *Hacienda y derecho*, t. IV, *cit.*, p. 348.

⁶⁷ Ataliba, Geraldo, *op. cit.*, p. 134.

de la Ley General Tributaria). Así, en el Impuesto Sobre Bienes Inmuebles se gravarán todos los bienes que estén radicados en España, sean propiedad de un nacional o un extranjero. Estos criterios están mixtificados, a veces, para evitar el fraude fiscal.

3°. En los impuestos indirectos sobre el tráfico patrimonial, el elemento espacial es el lugar de la formalización del acto o contrato, el lugar donde está situado el bien cuya transmisión se grava, etc. Rige, pues, aquí también el principio de territorial o localización.

4°. En otros impuestos, se combinan y acumulan varios de los criterios citados para definir el elemento espacial (lugar de realización del hecho imponible):

- Lugar de ejecución del acto.

- El de la situación de los bienes, etc.”⁶⁸

Como es apreciable, para llevar a cabo dicha tarea el legislador tributario emplea diversos criterios que bien, de forma general, pueden ser clasificados en personales o territoriales.

Los criterios personales hacen depender la eficacia de la norma jurídica tributaria de una característica especial del sujeto titular del hecho generador, lo que hace irrelevante el lugar en el que aconteció la situación de hecho, pues basta que la misma se lleve a cabo por una persona que guarde la característica seleccionada por el legislador tributario para que nazca el derecho a favor de un determinado Estado. En palabras de Sainz de Bujanda, rige el referido criterio “*cuando es la condición o cualidad del sujeto –cualquiera que sea el lugar en el que resida o en que se produzca el hecho o acto que le afecte- la que decide la aplicación de la*

⁶⁸ Pérez de Ayala, José Luis y Pérez de Ayala Becerril, Miguel, *op. cit.*, p. 110.

*norma y el nacimiento, para dicho sujeto, de los efectos que la norma entraña.*⁶⁹ De ahí que, por ejemplo, la nacionalidad del sujeto pasivo sea utilizada para determinar si una norma jurídica tributaria tiene aplicación sobre una situación de hecho específica. De esta manera, el sujeto titular de la situación de hecho se encontrara obligado al pago del tributo con independencia del lugar en el que se encuentre o en el que haya realizado el hecho generador, pues es la nacionalidad del sujeto titular de la misma lo único relevante para determinar si la norma jurídica tributaria tiene eficacia sobre dicha situación.

Por otra parte, el mismo Sainz de Bujanda nos dice que rige el criterio de territorialidad *“cuando es el territorio o lugar en que el hecho se produzca, o en el que la persona resida, el que decide la ley aplicable, y el que determina, en consecuencia, los efectos que, para las personas que realizan los hechos o que residan en el territorio, derivan de las normas que, por tales circunstancias, sean de aplicación.”*⁷⁰ Dicho criterio regularmente se asocia con el lugar de residencia del sujeto titular del hecho generador de manera que lo relevante no es donde se actualice la situación de hecho para determinar si la misma se encuentra sujeta a una determinada potestad tributaria, sino que su titular se considere residente dentro del territorio del ente estatal. De igual manera a raíz del mencionado criterio, la aplicabilidad de una norma jurídica tributaria puede encontrarse condicionada al lugar en el que se tenga por actualizada la situación de hecho relevante para la configuración de la hipótesis de incidencia.

III.2.1.3 Aspecto temporal de la hipótesis de incidencia tributaria.

El aspecto en estudio ha sido definido como *“el grupo de indicaciones, contenidas en el supuesto de la regla y que nos ofrecen elementos para saber, con exactitud, en qué preciso instante acontece el hecho descrito, con lo que pasa a existir el nexo jurídico que une el deudor al acreedor, en función de un objeto (el pago de*

⁶⁹ Sainz de Bujanda, Fernando, *Hacienda y derecho*, t. IV, *cit.*, p. 405.

⁷⁰ *Ídem.*

*cierta prestación pecuniaria);*⁷¹ lo cual me permite afirmar que a través del aspecto temporal de la hipótesis de incidencia el legislador tributario afronta la carga de puntualizar los elementos que se consideran relevantes para determinar el momento en que se entiende actualizada la misma y por tanto, por nacida la deuda tributaria con el correlativo derecho por parte del ente estatal.

Una vez analizados de forma somera los diversos aspectos de la hipótesis de incidencia, es posible abordar las clasificaciones más relevantes que se han dado en razón de la estructura de ésta.

III.2.2 Clasificación de los presupuestos objetivos de la norma jurídica tributaria.

Dentro de las clasificaciones más relevantes se encuentra aquella que los secciona en presupuestos genéricos y específicos.

Un presupuesto objetivo genérico se caracteriza porque el hecho al cual se condiciona el nacimiento de la deuda tributaria permite que encuadren en éste distintos hechos que se encuentran conectados por la misma naturaleza, en palabras de Sainz de Bujanda: *“aparecen configurados por las normas con rangos genéricos, de tal suerte que son susceptibles de una especificación, que llevan a efecto las propias normas, introduciendo en el esquema general del presupuesto aquellos caracteres singulares que individualizan cada una de sus posibles manifestaciones.”*⁷²

Por su parte, en los específicos la naturaleza del hecho conectado al mismo no permite que éste pueda ser sujeto de una individualización posterior, es decir, *“se agotan, por así decirlo, en sí mismos, de tal suerte que ofrecen una configuración normativa unitaria y autónoma, que no provoca ningún proceso ulterior de especificación o individualización.”*⁷³

⁷¹ De Barros Carvalho, Paulo, *op. cit.*, p. 316.

⁷² Sainz de Bujanda, Fernando, *Hacienda y derecho*, t. IV, *cit.*, p. 340.

⁷³ Sainz de Bujanda, Fernando, *Hacienda y derecho*, t. IV, *cit.*, p. 340.

Además de la mencionada clasificación, dichos presupuestos pueden ser divididos en simples y complejos. Araújo Falcao, quien es citado por Sainz de Bujanda, nos dice que de acuerdo a la estructura con la que se configure el hecho generador, éste puede ser un hecho simple o un hecho complejo. *“En el primer caso tendremos un hecho aislado, único o simple, pudiendo considerarse como tal un hecho o un estado de hecho. En el caso del hecho complejo, estaremos en presencia de una multiplicidad de hechos reunidos, de tal manera que constituyan una unidad teleológica objetiva.”*⁷⁴ Por su parte, Paulo de Barros Carvalho señala que los hechos simples se identifica con enunciados atómicos, mientras que los complejos con enunciados moleculares, precisando que estos últimos siempre presentaran un conectivo que permita unir los enunciados atómicos que los componen.⁷⁵

Así, *“normalmente, son presupuestos simples aquellos que consisten en un acto o negocio jurídico, en un estado, situación o cualidad de una persona, en un acto de naturaleza no jurídica, o en la mera titularidad de cierto tipo de derechos sobre bienes o cosas. Son, en cambio, hechos complejos aquellos acontecimientos, generalmente de consistencia económica, que sólo pueden llegar a producirse considerando como unidad teleológica objetiva, según expresión de Bracci, una multiplicidad de hechos reunidos.”*⁷⁶

En suma, los presupuestos objetivos a la luz del aspecto temporal que rige en los mismos, son susceptibles de ser clasificados en instantáneos y periódicos. Osvlado H. Soler nos dice que los presupuestos objetivos instantáneos *“nacen en determinado momento y que cada vez que se verifican dan origen al nacimiento de una diferente obligación tributaria”*⁷⁷, en otras palabras, se trata de hechos que *“consisten en un solo y determinado acontecimiento o relación, que se agota por*

⁷⁴ *Ibidem*, p. 345.

⁷⁵ De Barros Carvalho, Paulo, *op. cit.*, p. 308.

⁷⁶ Sainz de Bujanda, Fernando, *Hacienda y derecho*, t. IV, *cit.*, p. 346.

⁷⁷ H. Soler, Osvlado, *op. cit.*, p. 238.

*su propia naturaleza, en un cierto periodo de tiempo.*⁷⁸ Los segundos, los presupuestos objetivos periódicos, son aquellos que “*se van formando o completando en determinado período de tiempo y que son el resultado de la suma de hechos, circunstancias o acontecimientos, universalmente considerados, dando origen la acumulación del ciclo de formación también al surgimiento de obligaciones tributarias autónomas*”⁷⁹; en palabras de A.D. Giannini, pertenecen a dicha clasificación “*los hechos y las situaciones que se repiten o que pueden repetirse uniformemente y que tienen una cierta duración.*”⁸⁰

Cabe puntualizar que De Barros Carvalho afirma que clasificar los presupuestos objetivos en instantáneos y periódicos es erróneo, dado que el nacimiento de la obligación tributaria siempre se da en un solo momento y por tanto, solo es posible hablar de presupuestos objetivos instantáneos, pues en los presupuestos objetivos clasificados como periódicos la deuda tributaria no nace sino hasta el final del periodo establecido por el legislador tributario. De ahí que, se pueda afirmar que no se configura ningún hecho generador dentro del periodo comprendido del inicio y hasta antes del final de dicho lapso de tiempo, ya que para que ello ocurra es necesario que se alcance el final del periodo, único momento en el que se entenderá actualizado el hecho generador.⁸¹

Por su parte, Osvaldo H. Soler considera que el aspecto temporal no forma parte de la hipótesis de incidencia, pues entiende que en los presupuestos objetivos periódicos el nacimiento de la obligación tributaria acontece con cada hecho que se realiza con independencia de que la determinación del *quantum* se asocie a un momento posterior; por lo que nos dice que el hecho de que se establezca el ejercicio fiscal como el lapso de tiempo en el que deberá ser computada la obligación tributaria no priva de individualidad cada hecho acontecido, en ese sentido, considera que se tendrá tantos presupuestos objetivos como hechos

⁷⁸ Giannini Achille, Donato, *op. cit.*, p. 149.

⁷⁹ H. Soler, Osvaldo, *op. cit.*, p. 238.

⁸⁰ Giannini Achille, Donato, *op. cit.*, p. 149.

⁸¹ De Barros Carvalho, Paulo, *op. cit.*, pp. 320-324.

fácticos sean configurados en el lapso de tiempo que el legislador tributario determino como oportuno para la integración de la base imponible.⁸²

Como se ve ambas posturas fueron emitidas para desconocer la clasificación del presupuesto objetivo en instantáneo y periódico, sin embargo no es éste el lugar para realizar un análisis minucioso de dichas posturas, baste decir por ahora que la primera de ellas olvida por completo que si bien el hecho generador se configura únicamente hasta el final del periodo, lo cierto es que para determinar el quantum del tributo es necesario contemplar todos los hechos acaecidos durante el periodo establecido por el legislador tributario, razón está por la que se considera periódico. Esto, pues a pesar de que su actualización se da en un momento específico, la configuración de la hipótesis de incidencia contempla un espacio de tiempo en el que es susceptible encontrar una o más situaciones de hecho que necesariamente serán asociadas a la hipótesis de incidencia tributaria, es decir, es necesario acudir al periodo de tiempo establecido por el legislador tributario para conocer y en su momento, integrar el hecho generador que será sometido a medición a través del elemento cuantitativo de la norma jurídica tributaria.

Tampoco es posible sostener la segunda postura antes referida, pues el factor tiempo en los presupuestos objetivos periódicos no solo tiene como fin precisar el momento a partir del cual debe determinarse el *quantum* de la obligación tributaria, sino además el diverso en el cual se tiene por nacida la misma, esto es, a partir de que instante es posible reconocer que se ha actualizado la hipótesis de incidencia y por tanto, ha nacido el derecho a favor del acreedor tributario, pues el tributo asociado a la acumulación de las diferentes situaciones de hecho acaecidas durante el periodo establecido por el legislador tributario únicamente puede ser exigido una vez llegado el final del periodo. De ahí que sea posible afirmar que en los presupuestos objetivos periódicos se habla de una obligación tributaria autónoma por cada transcurso del plazo establecido en la norma tributaria, pues

⁸² H. Soler, Osvaldo, *op. cit.*, pp. 156-160.

dicha deuda no surge por cada uno de los hechos actualizados, sino por el cumulo de ellos en el transcurso del tiempo fijado por el legislador.

III.2.3 Elemento subjetivo de la norma jurídica tributaria.

En cuanto al elemento en estudio Geraldo Ataliba nos dice que es *“la cualidad inherente a la hipótesis de incidencia- que determina a los sujetos de la obligación tributaria, que el hecho imponible hará nacer. Consistente en una conexión (relación de hecho) entre el núcleo de la hipótesis de incidencia y dos personas, que serán erigidas, en virtud del hecho imponible y por fuerza de la ley, en sujetos de la obligación. Es, pues, un criterio de indicación de sujetos, que se contienen en la hipótesis de incidencia.”*⁸³

Por su parte, José Luis Pérez de Ayala y Miguel Pérez de Ayala Becerril consideran que el elemento subjetivo es la relación que existe entre la hipótesis de incidencia y el sujeto que actualiza la misma; afirmando que *“esta relación de un sujeto con el hecho imponible puede venir definida por la ley, bien como una simple relación de hecho, o bien como una relación jurídica. Pero, desde el momento en que la ley lo tipifica, se convierte en una categoría jurídico-tributaria que podemos designar como titularidad del hecho imponible.”* Posteriormente, precisan que *“la titularidad del hecho imponible puede definirse diciendo que es la atribución que la ley hace o la vinculación que la ley establece entre el hecho imponible y un sujeto, siendo por tanto el elemento subjetivo del hecho imponible.”*⁸⁴

Con anterioridad a los citados autores y no sin razón, A. D. Giannini había resaltado la importancia del elemento subjetivo y su íntima relación con el elemento objetivo de la norma jurídica tributaria, al establecer que aquel *“consiste en una determinada relación, de hecho o jurídica, en que debe encontrarse el sujeto pasivo del impuesto con el elemento material. Cuál sea esta relación no es*

⁸³ Ataliba, Geraldo, *op. cit.*, pp. 99 y 100.

⁸⁴ Pérez de Ayala, José Luis y Pérez de Ayala Becerril, Miguel, *op. cit.*, p. 108.

cosa que resulte necesariamente o, al menos, suficientemente determinada por la propia naturaleza del elemento subjetivo del presupuesto. La cuestión ha de resolverse por eso con el auxilio de disposiciones adecuadas contenidas en las leyes tributarias, en las que, bien explícitamente, bien en forma implícita –al describir el elemento material del presupuesto–, se establecen la naturaleza y la extensión de la relación, normalmente tomando como base el carácter específico de cada impuesto y su función en el sistema tributario, aunque con harta frecuencia se adopten también criterios de mera oportunidad fiscal.”⁸⁵

Tal y como podemos apreciar los citados autores coinciden en que la hipótesis de incidencia tributaria debe estar configurada de manera que de forma explícita o implícita establezca un vínculo entre la misma y los sujetos que formaran parte de la relación jurídica tributaria, por lo que necesariamente el elemento subjetivo se compone de dos sujetos, activo y pasivo. Para Geraldo Ataliba el primer de ellos es “*la persona a quien la ley atribuye la exigibilidad del tributo*” y en ese sentido, nos dice que “*la ley puede atribuir la titularidad de un tributo a la propia persona pública de que ella (ley) es expresión o a persona diversa. En el primer caso, no necesita mencionar expresamente el sujeto acto. Su determinación es implícita. Si la ley del Estado «x» crea un tributo y no explicita quien será el sujeto activo de las relaciones obligaciones concretas que iran a nacer, se sabe que él (sujeto activo) será el propio Estado «x».*”⁸⁶ Así, es posible afirmar que en general, el sujeto activo siempre será el Estado; sin embargo, en lo particular lo será aquel que conforme al sistema de competencias haya sido legitimado para la exigencia del tributo.

Por otra parte, el referido autor entiende que el sujeto pasivo es “*el deudor, convencionalmente llamado contribuyente. Es la persona que queda en contingencia legal de tener el comportamiento objeto de la obligación, en detrimento del propio patrimonio y en favor del sujeto activo. Es la persona que*

⁸⁵ Giannini Achille, Donato, *op. cit.*, pp. 84 y 85.

⁸⁶ Ataliba, Geraldo, *op. cit.*, p.105.

tendrá disminución patrimonial con la recaudación del tributo.”⁸⁷ Asimismo, nos dice que “el sujeto pasivo, por regla general, es una persona que está en conexión íntima (relación de hecho) con el núcleo (aspecto material) de la hipótesis de incidencia. Al exégeta incumbe descubrir esta conexión, en los casos en que la ley no explicita tal circunstancia. Muchas veces la ley contiene indicación pormenorizada, explícita y precisa –aunque conceptual- del sujeto pasivo, simplificando la exégesis.”⁸⁸

José Luis Pérez de Ayala y Miguel Pérez de Ayala Becerril, han señalado que en el contribuyente (que no es otro que el sujeto pasivo titular del hecho generador) pueden concurrir los elementos siguientes:

“- Es el sujeto pasivo, como deudor tributario principal; o sea, el obligado ante el ente público a pagar en su propio nombre y a su propio cargo la obligación tributaria antes de su vencimiento.

- Es el sujeto pasivo, como elemento subjetivo del hecho imponible, es decir, como realizador, titular o beneficiario del hecho imponible. Esta titularidad del hecho imponible se la atribuye la ley reguladora del tributo.

- Es el sujeto del Impuesto, deudor tributario, porque en cuanto realizador del Hecho Imponible, es el poseedor de la capacidad económica que se quiere gravar.”⁸⁹

Sin embargo, como lo afirman dichos autores, los elementos antes citados no necesariamente se dan de forma conjunta, pues dada la configuración de la norma jurídica tributaria es posible que uno o más de ellos no se presenten en todos los casos, empero no dejan de ser elementos a tomar en cuenta a la hora de

⁸⁷ Ataliba, Geraldo, *op. cit.*, p. 108.

⁸⁸ *Ídem.*

⁸⁹ Pérez de Ayala, José Luis y Pérez de Ayala Becerril, Miguel, *op. cit.*, p. 119.

identificar al sujeto pasivo que, en conjunto con el sujeto activo, constituirá el elemento subjetivo de la mencionada norma.

Es importante puntualizar que en determinadas hipótesis de incidencia tributaria, el elemento subjetivo tiene una íntima conexión con ésta, de manera que aquel opera como un integrante más de la misma. Asimismo, dicho elemento llega a ser configurado como un componente base para determinar el aspecto cuantitativo del tributo. Funciona como un integrante más del presupuesto objetivo del tributo cuando en éste se hace referencia al sujeto como un elemento concurrente para el nacimiento de la contribución. De ahí que, no se pueda pensar en el presupuesto objetivo del hecho imponible sin hacer relación al sujeto del mismo. Pero conviene puntualizar que no por ello es posible afirmar que el elemento subjetivo forma parte de la hipótesis de incidencia, dado que cuando la misma hace depender el nacimiento del tributo, entre otros, por la concurrencia de un aspecto subjetivo, en realidad se trata de otro componente del aspecto material de la hipótesis de incidencia, es decir, se está ante un aspecto de carácter contingente en la configuración de la situación de hecho.

De este modo, la concurrencia de un aspecto subjetivo dentro de la estructura de la hipótesis de incidencia tributaria ha dado pie a que la misma se clasifique en real y personal. Se está ante la primera de ellas, cuando ésta *“tiene por fundamento un presupuesto objetivo cuya intrínseca naturaleza se determina con independencia del elemento personal de la relación tributaria. El lado objetivo del presupuesto de hecho es, en tal clase de impuestos, constitutivamente autónomo: puede ser “pensado” –y, consiguientemente, definido por la norma- sin referencia a ningún sujeto determinado.”* Por su parte, la hipótesis de incidencia tributaria es personal cuando *“tiene como fundamento un presupuesto objetivo que “no puede ser pensado” más que por referencia a una persona determinada.”*⁹⁰ Jarach citando a Griziotti, dice que se trata de aquellos *“cuyos hechos imponibles tienen importancia cualidades personales del “contribuyente.”* (Por esto, lógicamente, el

⁹⁰ Sainz de Bujanda, Fernando, *Hacienda y derecho*, t. IV, *cit.*, p. 395 y 396.

estudio del criterio de atribución, del cual se deduce quien es el contribuyente, debe preceder al estudio de las cualidades del sujeto que interesan al derecho tributario)."⁹¹

Por otra parte, como ya se dijo, el elemento subjetivo del tributo de igual forma puede encontrarse vinculado con el diverso cuantitativo cuando para determinar el monto de la deuda tributaria es necesario hacer referencia al sujeto titular de la actividad gravada. En este punto nos encontramos ante un impuesto subjetivo, el cual toma como referencia al sujeto para cuantificar la base gravable del tributo e incluso, aspectos relacionados con el mismo. En palabras de A. D. Giannini, "*son aquellos que gravan el conjunto de las rentas o de los bienes del contribuyente o una parte de los mismos, pero solo en cuanto corresponden a una determinada persona, y teniendo en cuenta, por tanto, en mayor o menor medida, sus condiciones personales.*"⁹²

Por otra parte, a diferencia de los subjetivos, en los objetivos para cuantificar el débito tributario es innecesario atender al aspecto subjetivo, pues la base gravable se fija en razón del objeto del hecho imponible; es decir, "*corresponde a bienes o rentas particulares o a grupos de bienes o de rentas, considerados en su objetividad, sin referencia a las condiciones personales del sujeto pasivo del impuesto.*"⁹³

De todo lo anterior, es posible afirmar que el elemento subjetivo de la norma jurídica tributaria hace referencia a los sujetos que más adelante formaran parte de la relación jurídica tributaria; sin embargo, es posible que el mismo interactúe con un integrante más del aspecto material de la hipótesis de incidencia e incluso, se configure como un punto de referencia necesario para la operatividad del elemento cuantitativo de la norma jurídica tributaria.

⁹¹ Jarach, Dino, *El hecho...*, cit., p. 195.

⁹² Giannini Achille, Donato, *op. cit.*, p. 152.

⁹³ *Ídem.*

III.2.4 Elemento cuantitativo de la norma jurídica tributaria.

Una vez establecida la situación de hecho que de actualizarse dará nacimiento a la deuda tributaria, es necesario que se implementen los mecanismos que permitan determinar la magnitud de dicha deuda. El acontecimiento de un estado de cosas únicamente permite establecer que ha nacido un derecho a favor del ente estatal y una obligación correlativa a cargo del sujeto pasivo del tributo, sin embargo, ello no es suficiente para conocer la magnitud a la que está obligado este último a contribuir con motivo de la ocurrencia de dicho estado de cosas. Tal es la razón que hace indispensable la existencia de un mecanismo de medición en la estructura de la norma jurídica tributaria, es decir, de un elemento encargado de establecer el *quantum* tributario, ya que, como afirma A. D. Giannini, “*las situaciones de hecho a las que se ligan los impuestos en particular deben ser valoradas, de modo que pueda llevarse a cabo la determinación de la base imponible.*”⁹⁴

En ese sentido, Albert Hensel nos dice que “*mientras para la determinación del aspecto objetivo del hecho generador basta que la “renta”, el “cambio”, el “azúcar”, existan en el sentido de las leyes particulares, para establecer la medida del impuesto, es necesario determinar el valor de la renta, suma pecuniaria que ha sido pagada en el cambio de prestaciones, el peso del azúcar.*”⁹⁵ De ahí que, en un primer momento, Jarach escriba que “*el objeto del hecho imponible (que no se debe confundir con el objeto de la obligación) es el elemento sobre el cual se mide el monto del impuesto.*”⁹⁶ Sainz de Bujanda, siguiendo a Berliri, no considera que la medición se realice únicamente sobre el objeto, pues afirma que “*existen casos en los que para determinar la cuantía de la deuda no se procede a medir el objeto del hecho imponible, generador de la obligación tributaria, sino que se utilizan ciertos índices que son extraños al hecho imponible, en el sentido de que no son elementos constitutivos suyos, sino puros instrumentos de cuantificación de la*

⁹⁴ *Ibidem*, p. 153.

⁹⁵ Hensel, Albert, *op. cit.*, p. 147.

⁹⁶ Jarach, Dino, *El hecho...*, *cit.*, p. 164.

deuda, y no presupuestos para su nacimiento.” Probablemente sea por ello, que posteriormente Jarach reconociera que “existen, sin embargo, casos en los que la base de medición no se aplica directamente sobre el objeto del hecho imponible y la ley toma algún índice o cantidad como medida del hecho imponible sin una relación directa con éste; se da en esos casos, la posibilidad para el legislador de elegir la base de medición entre diferentes elementos cuantificadores.”⁹⁷

Como vemos, al hablar del elemento cuantitativo de la norma jurídica tributaria a lo que se hace referencia es al mecanismo mediante el cual se concretiza la deuda tributaria, es decir, hablamos del método que la ley establece para determinar el importe líquido por el que se está obligado a contribuir con motivo de la actualización de una situación de hecho considerada por la norma jurídica tributaria de forma abstracta.

José Luis Pérez Ayala y Miguel Pérez de Ayala Becerril consideran que los factores de los que depende la determinación del *quantum* tributario son dos, la base tributaria o base imponible y el tipo de gravamen o alícuota. Así, los citados autores entienden por base imponible *“aquella magnitud susceptible de una expresión cuantitativa, fijada por la ley, que mide alguna dimensión económica del hecho imponible, el valor de ese hecho definido por la ley, y que debe aplicarse a cada caso concreto, según los procedimientos legalmente establecidos, a los efectos de la liquidación del tributo, determinando en principio, la cuota que tendrá que pagar el sujeto pasivo en virtud del impuesto.”*⁹⁸ Por su parte, Geraldo Ataliba la define como *“una perspectiva mensurable del aspecto material de la hipótesis de incidencia que la ley califica, con la finalidad de fijar criterio para la determinación, en cada obligación tributaria concreta, del quantum debetur.”*⁹⁹

Paulo de Barros Carvalho entiende la base imponible de forma similar a los autores antes citados, conceptualizando la misma como *“la magnitud instituida en*

⁹⁷ Jarach, Dino, *Finanzas Públicas...*, cit., p. 384.

⁹⁸ Pérez de Ayala, José Luis y Pérez de Ayala Becerril, Miguel, *op. cit.*, p. 156.

⁹⁹ Ataliba, Geraldo, *op. cit.*, p. 139.

*la consecuencia de la regla matriz tributaria, que se destina, primordialmente, a establecer las dimensiones de la intensidad del comportamiento inserto en el núcleo del hecho jurídico, para que, al combinarse con el tipo de gravamen, se determine el importe de la prestación pecuniaria.”*¹⁰⁰ Posteriormente, este mismo autor nos dice que *“la versatilidad de las categorías de este instrumento jurídico se presenta en tres funciones distintas: a) medir las proporciones reales de hecho; b) componer la específica determinación de la deuda; y c) confirmar, infirmar o afirmar el verdadero criterio material de la descripción contenida en el antecedente de la norma.”*¹⁰¹

Ahora bien, como se ha dicho, la base imponible *“es la cuantía sobre la que se determina el impuesto a cargo de un sujeto”*¹⁰², por lo que una vez que se ha determinado la misma es necesario conectarla con otro factor para determinar la deuda tributaria. Este factor no es otra cosa que el tipo de gravamen o alícuota, el cual se configura como *“aquél elemento cuantitativo del impuesto por el que, mediante su aplicación sobre la base imponible (o base liquidable), se obtiene la cuota tributaria del sujeto pasivo, y, en definitiva, la porción de riqueza que cada sujeto pasivo debe abonar al ente público acreedor en consonancia con su capacidad económica.”*¹⁰³

Tempranamente A. D. Giannini advirtió que el tipo de gravamen puede presentarse de dos formas distintas, fijo o variable. El citado autor nos dice que es fijo cuando *“queda expresado en una suma determinada de dinero debida por cada unidad de la base imponible; en el segundo caso (variable), puede estar comprendido entre un máximo y un mínimo, o lo que es más frecuente, puede consistir en una cuota ajustada a la magnitud de la base imponible.”*¹⁰⁴ En relación al tipo de gravamen variable mediante su aplicación a la base imponible, el ilustre

¹⁰⁰ De Barros Carvalho, Paulo, *op. cit.*, p. 378.

¹⁰¹ *Ídem.*

¹⁰² Flores Zavala, Ernesto, *op. cit.*, p. 135.

¹⁰³ Pérez de Ayala, José Luis y Pérez de Ayala Becerril, Miguel, *op. cit.*, p. 163.

¹⁰⁴ Giannini Achille, Donato, *op. cit.*, p. 154.

tributarista italiano distingue tres diferentes formas en que puede producirse, proporcional, gradual y progresivo.

Así, señala que *“conforme al primer sistema, el tipo de gravamen queda fijado en una alícuota que permanece inmutable, cualquiera que sea en concreto la extensión del presupuesto, por lo que el importe de la deuda varía en relación a la magnitud de la base imponible.”*¹⁰⁵ Por su parte, define al segundo como *“aquel en el que el impuesto se ajusta a la magnitud de la base, pero no según una proporción constante, sino con un criterio diverso, como el de establecer varios tipos impositivos fijos, con arreglo a la magnitud variable de la base.”*¹⁰⁶

Finalmente, nos dice que el sistema progresivo *“consiste en que el tipo impositivo para el mismo tributo, en vez de ser uniforme, se modifica al variar la base imponible, la cual aparece, por tanto, dividida en escalones, para cada uno de los cuales la ley establece un gravamen más elevado, hasta llegar a un límite máximo, más allá del cual el impuesto se convierte en proporcional.”*¹⁰⁷

Flores Zavala, en similar sentido pero con otra connotación, dice que la cuota (tipo de gravamen o alícuota) puede ser de derrama o contingencia, fija, proporcional, progresiva, degresiva y regresiva o progresiva inversa o al revés.¹⁰⁸

Por su parte, Paulo de Barros Carvalho igualmente coincide con A. D. Giannini, en que el tipo de gravamen puede asumir dos configuraciones: “a) un valor monetario fijo, o variable en función de escalas progresivas de la base de cálculo (p.ej.: \$1,20 por metro lineal, hasta 100 metros; \$2,40 por metro lineal, de 100 a 300 metros, y así en adelante); o b) una fracción, porcentaje o no, de la base de cálculo (que en este caso se representará mediante una cuantía monetaria).” Asimismo, en similar sentido, nos dice que “cuando aparece en forma de fracción

¹⁰⁵ *Ibidem*, p. 155.

¹⁰⁶ *Ídem*.

¹⁰⁷ *Ídem*.

¹⁰⁸ Flores Zavala, Ernesto, *op. cit.*, p. 105.

(b), puede ser proporcional invariable (p.ej.: 1/25 de la base de cálculo, sea cual sea su importe monetario); proporcional progresivo (al aumentar la base de cálculo, aumenta la proporción) o proporcional regresivo (al aumentar la base, disminuye la proporción). Además de esto, los tipos proporcionales progresivos pueden aumentar por tramos o escalones o de manera continua e ininterrumpida, hasta el límite máximo que la ley indique.”¹⁰⁹

¹⁰⁹ De Barros Carvalho, Paulo, *op. cit.*, p. 389.

CAPÍTULO IV. EL IMPUESTO SOBRE ADQUISICIÓN DE INMUEBLES Y OTRAS OPERACIONES TRASLATIVAS DE DOMINIO DE INMUEBLES DEL ESTADO DE MÉXICO.

El Impuesto materia de este estudio se encuentra regulado dentro del Título Cuarto “De los Ingresos de los Municipios”, Capítulo Primero “De los Impuestos”, Sección II “Del Impuesto Sobre Adquisición de Inmuebles y Otras Operaciones Traslativas de Dominio de Inmuebles”, del Código Financiero del Estado de México y Municipios; ordenamiento que se ocupa del mismo a lo largo de sus artículos 113 a 117.

Ahora bien, el análisis de dicho impuesto lo sujetare al orden en el que estudie anteriormente la norma jurídica tributaria, para una vez realizada dicha tarea, proceder a confrontar su estructura con los principios constitucionales en materia de contribuciones, de tal suerte que quede plenamente demostrada su inconstitucionalidad.

IV.1 Elemento objetivo del impuesto.

Como señale anteriormente, el elemento objetivo de la norma jurídica tributaria es la hipótesis de incidencia a la cual se asocia el nacimiento de la deuda tributaria. En ese sentido, de conformidad con los artículos 113 y 116 del Código Financiero del Estado de México y Municipios¹¹⁰, se causara el impuesto en análisis en el

¹¹⁰ **Artículo 113.** *Están obligadas al pago de este impuesto las personas físicas y jurídicas colectivas que adquieran inmuebles ubicados en el Estado, así como los derechos relacionados con los mismos.*

Artículo 116. *El pago del impuesto deberá hacerse dentro de los diecisiete días siguientes a aquél en que se realice cualesquiera de los supuestos de adquisición, mediante declaración, que se presente en la forma oficial autorizada; y en todo caso:*

I. *Cuando se constituya o adquiera el usufructo o la nuda propiedad. En el caso de usufructo temporal, cuando se extinga.*

II. *Cuando se trate de bienes de la sucesión a partir de la fecha en que se firme preventivamente la escritura de adjudicación. Al cederse los derechos hereditarios o al enajenarse bienes de la sucesión, el impuesto se causará en el momento en el que se realice la cesión o la enajenación, independientemente del que se cause por el cesionario o por el adquirente.*

III. *Cuando se realicen los supuestos de enajenación a través de fideicomiso.*

momento en que se dé la adquisición de bienes inmuebles ubicados en el Estado de México, así como cuando ocurra la relativa sobre los derechos relacionados con dichos bienes.

Ahora bien, para un mejor análisis subdividiremos el referido elemento en los tres aspectos que componen el mismo y que ya fueron previamente estudiados, es decir, en los aspectos material, espacial y temporal.

IV.1.1 Aspecto material de la hipótesis de incidencia del impuesto.

Cabe recordar que el presente aspecto es la realidad económica que el legislador considera como índice de riqueza que debe sujetarse a gravamen, ya sea que se trate de la percepción de una renta, una operación de consumo, la titularidad de

IV. A la fecha en que cause ejecutoria la sentencia de la prescripción positiva, a la de la resolución correspondiente, en los casos de información de dominio y de la resolución judicial o administrativa que apruebe el remate y la adjudicación correspondiente.

V. En los contratos de compraventa con reserva de dominio y promesa de venta, cuando se celebre el contrato respectivo.

VI. En los contratos de arrendamiento financiero de bienes inmuebles, cuando se cedan los derechos respectivos o cuando la adquisición de los bienes materia del mismo la realice una persona distinta del arrendatario, o bien los arrendatarios financieros al ejercer la opción de compra en los términos del contrato.

VII. En los casos no previstos en las fracciones anteriores, cuando los actos de que se trate se eleven a escritura pública o se inscriban en el Registro Público de la Propiedad, o si se trata de documentos privados, cuando se adquiera el dominio del bien conforme a las leyes.

La forma oficial única autorizada en el marco del Sistema de Coordinación Hacendaria del Estado de México y Municipios para la declaración de este impuesto, será de libre reproducción, para lo cual deberá publicarse en el Periódico Oficial y a través del portal electrónico del gobierno municipal.

A la declaración a que se refiere este artículo deberá acompañarse de copia certificada de la escritura pública expedida por notario o de la resolución de autoridad judicial o administrativa, en la que conste el acto o contrato traslativo de dominio, así como certificaciones de pago actualizado de impuesto predial, y de clave y valor catastral; y en su caso, certificaciones de pago de derechos de agua y de aportaciones de mejoras.

En el supuesto previsto en el inciso H) de la fracción X del artículo 114, los sujetos del impuesto están obligados a acompañar además, un informe respecto del avance de las construcciones que en su caso se hubieren edificado en el inmueble fideicomitado con posterioridad a la constitución del fideicomiso en cuestión, a través de constancia emitida por el fiduciario correspondiente, que deberá indicar también la fecha a partir de la cual dichos sujetos adquirieron sus derechos.

Cuando no se presente dicho informe, o bien, éste se presente sin la constancia emitida por el fiduciario, se considera como fecha de adquisición la de presentación de la declaración a que se refiere el presente artículo.

Las personas físicas o jurídicas colectivas cuya actividad sea la enajenación de bienes inmuebles o la intermediación de operaciones inmobiliarias, estarán obligadas a dar aviso a la tesorería municipal correspondiente, dentro de los 17 días siguientes, a aquél en que tuvieron conocimiento del hecho o hayan intervenido en el mismo, mediante el cual se genere la adquisición."

un patrimonio, etc.; mismo que constituye una de las partes fundamentales del elemento objetivo de la hipótesis de incidencia a tal grado de ser el aspecto por el cual pueden diferenciarse los tipos de impuestos, es decir, si se trata de un impuesto al consumo, a la renta o al capital.

Así las cosas, siguiendo a Paulo de Barros Carvalho, quien, como ya se dijo, señala que el aspecto material de la hipótesis de incidencia tributaria siempre será un verbo y un complemento, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 113 del Código Financiero del Estado de México y Municipios, se tiene que el Impuesto en análisis grava la adquisición de bienes inmuebles, así como la que se dé sobre los derechos relacionados con dichos bienes.

De la forma en que se encuentra redactado el aspecto material de la hipótesis de incidencia tributaria, es posible afirmar que se trata de un presupuesto objetivo genérico que establece de forma general la adquisición como el acto por el que se da nacimiento al débito tributario; de ahí que el legislador en el artículo 114 del mencionado ordenamiento legal¹¹¹, desarrolle de forma específica que hechos deben entenderse dentro del concepto de adquisición.

¹¹¹ **Artículo 114.** *Para efectos de este impuesto se entiende por adquisición, la que se derive de:*

- I.** *Todo acto por el que se adquiera la propiedad, incluyendo la donación, la que ocurra por causa de muerte, la aportación de toda clase de asociaciones o sociedades e incluso los bienes que el trabajador se adjudique por virtud de remate judicial, a excepción de las que se realicen al constituir la copropiedad o la sociedad conyugal, siempre que sean inmuebles propiedad de los copropietarios o de los cónyuges, o cuando se trate de donación de inmuebles a asociaciones y sociedades que tengan por objeto social la atención a personas discapacitadas y promuevan el cuidado del medio ambiente, y cuyo valor no supere los \$200,000.00. En las permutas se considerará que se efectúan dos adquisiciones.*
- II.** *La compraventa en la que el vendedor se reserve el dominio, aun cuando la transferencia de éste opere con posterioridad.*
- III.** *La promesa de adquirir, cuando el futuro comprador entre en posesión de los bienes o el futuro vendedor reciba el precio de la venta o parte de él, antes de que se celebre el contrato prometido o cuando se pacte alguna de estas circunstancias.*
- IV.** *La cesión de derechos del comprador o del futuro comprador, en los casos de las fracciones II y III que anteceden.*
- V.** *Fusión y escisión de sociedades.*
- VI.** *La liquidación, reducción o aumento de capital, pago en especie de remanentes, utilidades o dividendos de asociaciones o sociedades civiles o mercantiles.*
- VII.** *Constitución de usufructo, transmisión de éste o de la nuda propiedad y la extinción del usufructo.*
- VIII.** *Prescripción positiva e información de dominio judicial o administrativa.*

IX. *La cesión de derechos del heredero, legatario o copropietario, en la parte relativa y en proporción a los inmuebles.*

Se entenderá como cesión de derechos la renuncia y/o repudio de la herencia o legado efectuado después de la declaratoria de herederos o legatarios.

X. *Actos que se realicen a través de fideicomiso, así como la cesión de derechos en el mismo, en los siguientes supuestos:*

A) *En el momento en el que el fideicomitente designa o se obliga a designar fideicomisario diverso de él, y siempre que no tenga derecho a readquirir del fiduciario los bienes.*

B) *En el momento en el que el fideicomitente pierda el derecho a readquirir los bienes del fiduciario, si se hubiera reservado tal derecho.*

C) *En el momento en el que el fideicomitente ceda los derechos que tenga sobre los bienes afectos al fideicomiso, si entre éstos se incluye el de que dichos bienes se transmiten a favor.*

D) *En el momento en el que el fideicomitente transmita total o parcialmente los derechos que tenga sobre los bienes afectos al fideicomiso a otro fideicomitente, aun cuando se reserve el derecho de readquirir dichos bienes.*

E) *En el momento en el que el fideicomisario designado ceda los derechos que tenga sobre los bienes afectos al fideicomiso, o dé instrucciones al fiduciario para que transmita la propiedad de los bienes a un tercero. En estos casos, se considerará que el fideicomisario adquiere los bienes en el acto de su designación y que los enajena en el momento de ceder sus derechos o de dar dichas instrucciones.*

F) *Derogado.*

G) *Derogado.*

H) *En el momento en el que alguna persona, física o jurídica colectiva, con el carácter distinto de fiduciario o miembro del comité técnico, adquiera algún derecho derivado del fideicomiso relacionado con los inmuebles, con posterioridad a su constitución.*

Cuando el fideicomitente reciba certificados de participación por los bienes que afecte en fideicomiso, se considerarán enajenados esos bienes al momento en que el fideicomitente reciba los certificados, salvo que se trate de acciones o que habiéndose reservado el fideicomitente el derecho de readquirir los bienes, los certificados de participación se emitan al fideicomitente y al gran público inversionista.

En este caso, se considerarán enajenados los bienes al momento en que el fideicomitente enajene los certificados recibidos; cuando el fideicomiso enajene los bienes aportados, o cuando el fideicomitente ceda sus derechos fideicomisarios.

Cuando se emitan certificados de participación para los bienes afectos al fideicomiso y se coloquen entre el gran público inversionista, no se considerarán enajenados dichos bienes al enajenarse esos certificados, salvo que éstos les den a sus tenedores derechos de aprovechamiento directo de esos bienes, o se trate de acciones. La enajenación de los certificados se considerará como una enajenación de títulos de crédito que no representan la propiedad de bienes y tendrán las consecuencias fiscales que establecen las leyes fiscales para la enajenación de tales títulos.

XI. *La división de la copropiedad, por la parte que se adquiera en demasía del por ciento que le correspondía al copropietario.*

XII. *La cesión de derechos en los contratos de arrendamiento financiero sobre inmuebles, así como la adquisición de los bienes materia del mismo que se efectúe por persona distinta del arrendatario.*

XIII. *Las operaciones de traslación de dominio de inmuebles celebradas por las asociaciones religiosas, constituidas en los términos de la ley de la materia.*

XIV. *La adquisición de la propiedad de bienes inmuebles en virtud de remate judicial, administrativo y por adjudicación sucesorio.*

XV. *La readquisición de la propiedad de bienes inmuebles a consecuencia de la rescisión voluntaria del contrato que hubiere generado la adquisición original.*

XVI. *La disolución de la sociedad conyugal, por la parte que se adquiera en demasía del por ciento que le corresponda a cada cónyuge.*

XVII. *La aportación de bienes inmuebles a una sociedad mercantil cuya actividad preponderante sea la adquisición o construcción de bienes inmuebles que se destinen al arrendamiento o a la adquisición del derecho a percibir ingresos provenientes del arrendamiento de dichos bienes, así como a otorgar financiamiento para esos fines, que cumpla con los requisitos establecidos en las*

En este punto, conviene destacar para los efectos del presente trabajo, que dentro de los hechos que el legislador señaló como aquellos de los cuales debe entenderse deriva la adquisición, se encuentra la trasmisión de propiedad tanto onerosa como gratuita.

IV.1.2 Aspecto espacial de la hipótesis de incidencia del impuesto.

Se dijo anteriormente que el referido aspecto es la manera en que se sujeta un hecho al ámbito de aplicación de la ley tributaria; lo cual puede ser realizado teniendo en cuenta alguna cualidad del sujeto pasivo de la obligación tributaria o bien, la relación existente entre algún aspecto de la situación de hecho y el territorio del sujeto activo de la obligación tributaria, esto es, dicha sujeción puede derivar de criterios de carácter personal o territorial.

En ese sentido, de la lectura al artículo 113 del Código Financiero del Estado de México y Municipios, se advierte que el legislador tributario optó por un criterio de sujeción de carácter territorial, determinando que el Impuesto en estudio tendrá nacimiento cuando el inmueble materia de adquisición o aquel al que se encuentren relacionados los derechos que son adquiridos, se localice en el territorio del Estado de México; de tal suerte que para determinar la aplicación de la norma sobre la adquisición de un bien inmueble, bastara con conocer la ubicación del bien, pues se entenderá que la ley resulta aplicable si dicho bien se encuentra dentro del territorio del Estado, esto con independencia de que la

fracciones II, III y IV del artículo 223 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, cuando se realicen los supuestos siguientes:

A) *En el momento en que el accionista que aporte bienes inmuebles a la sociedad enajene las acciones emitidas por dicha sociedad.*

B) *En el momento en que la sociedad enajene los bienes que le fueron aportados.*

C) *En el momento en que el accionista que aporte bienes inmuebles a la sociedad pierda el derecho de propiedad por cualquier causa legal o transmita los derechos conferidos por las acciones recibidas.*

En el momento en que se constituya o transmita el usufructo sobre los bienes aportados a la sociedad, se estará a lo dispuesto por la fracción VII de este mismo artículo.

persona adquirente sea nacional o extranjera o el acto por el cual se realice la transmisión se lleva dentro o fuera de dicho territorio.

IV.1.3 Aspecto temporal de la hipótesis de incidencia del impuesto.

Fue establecido previamente que el aspecto en análisis se refiere al momento en que debe tenerse por nacida la deuda tributaria, mismo que debe ser configurado en la norma de forma que sea posible determinar si dicha deuda nace con el solo acontecimiento de un hecho o bien, requiere además el transcurso de un periodo de tiempo.

El artículo 116 del Código Financiero para el Estado de México y Municipios, establece que generalmente se tiene por actualizada la hipótesis de incidencia en el momento en que se actualice cualquiera de los supuestos de adquisición que se refieren en el artículo 114 del citado ordenamiento; disponiéndose además que, en todo caso, se entenderá realizado el hecho:

“I. Cuando se constituya o adquiera el usufructo o la nuda propiedad. En el caso de usufructo temporal, cuando se extinga.

II. Cuando se trate de bienes de la sucesión a partir de la fecha en que se firme preventivamente la escritura de adjudicación.

Al cederse los derechos hereditarios o al enajenarse bienes de la sucesión, el impuesto se causará en el momento en el que se realice la cesión o la enajenación, independientemente del que se cause por el cesionario o por el adquirente.

III. Cuando se realicen los supuestos de enajenación a través de fideicomiso.

IV. *A la fecha en que cause ejecutoria la sentencia de la prescripción positiva, a la de la resolución correspondiente, en los casos de información de dominio y de la resolución judicial o administrativa que apruebe el remate y la adjudicación correspondiente.*

V. *En los contratos de compraventa con reserva de dominio y promesa de venta, cuando se celebre el contrato respectivo.*

VI. *En los contratos de arrendamiento financiero de bienes inmuebles, cuando se cedan los derechos respectivos o cuando la adquisición de los bienes materia del mismo la realice una persona distinta del arrendatario, o bien los arrendatarios financieros al ejercer la opción de compra en los términos del contrato.*

VII. *En los casos no previstos en las fracciones anteriores, cuando los actos de que se trate se eleven a escritura pública o se inscriban en el Registro Público de la Propiedad, o si se trata de documentos privados, cuando se adquiera el dominio del bien conforme a las leyes.”*

De lo anterior, es apreciable que, en todos los casos, para el nacimiento de la deuda tributaria no es necesario que transcurra un periodo de tiempo, pues la misma se tendrá por nacida en el momento de realización de la situación de hecho que configura el aspecto material de la hipótesis de incidencia tributaria, de ahí que sea posible afirmar que se trata de un impuesto cuyo presupuesto objetivo es de carácter instantáneo.

IV.2 Elemento subjetivo del impuesto.

Tal y como lo estudie en su oportunidad, el presente elemento se compone de la referencia implícita o explícita que hace el legislador tributario de los sujetos que se verán envueltos en la relación tributaria, es decir, del sujeto activo y pasivo de la obligación tributaria.

Así, de acuerdo al texto del artículo 113 del Código Financiero para el Estado de México y Municipios, se tiene que son sujetos pasivos del Impuesto las personas físicas o jurídicas colectivas que lleven a cabo el acto de adquisición. Por su parte, el sujeto activo de la relación jurídica tributaria es el Municipio en el que se encuentre ubicado el bien inmueble objeto del acto de adquisición, al establecerse en el artículo 115, fracción IV, inciso a) de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos¹¹² que les corresponde a los Municipios las contribuciones que establezcan los Estados sobre la propiedad inmobiliaria.

IV.3 Elemento cuantitativo del impuesto.

Como lo indique anteriormente, se trata del elemento que permite que la situación de hecho adoptada de forma abstracta en la ley tributaria sea medible cuantitativamente al concretizarse ésta en el mundo factico, posibilitando que a través de la referencia realizada a los bienes que forman parte de la configuración del aspecto material de la hipótesis de incidencia, el tributo pueda ser determinado en una cantidad líquida.

Así, el aspecto cuantitativo del tributo se compone de la base gravable sobre la cual se aplicaran los procedimientos aritméticos establecidos en la norma para determinar la deuda tributaria. Cabe recordar que la base gravable del tributo es el parámetro sobre el cual se va a medir la carga tributaria que deberá ser soportada por el sujeto pasivo del impuesto, para lo cual es necesario que en la estructura del impuesto se determine cual son o serán los factores que deberán ser tomados

¹¹² **Artículo 115.** *Los estados adoptarán, para su régimen interior, la forma de gobierno republicano, representativo, democrático, laico y popular, teniendo como base de su división territorial y de su organización política y administrativa, el municipio libre, conforme a las bases siguientes: ...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.*

en cuenta para la construcción de dicha base, ya sea el volumen, el peso, el valor, el precio, la cantidad del bien, etc. Una vez determinada la base gravable del tributo lo siguiente es aplicar el tipo de gravamen o alícuota establecido en la norma tributaria, con el objeto de obtener el importe que deberá enterar el sujeto pasivo por concepto de Impuesto.

Ahora bien, en el caso concreto, para comprender con mayor claridad el elemento en estudio, es importante atender lo dispuesto en el artículo 115 del Código Financiero para el Estado de México y Municipios, el cual establece:

“Artículo 115. *Este impuesto se determinará conforme a la siguiente:*

TARIFA				
BASE GRAVABLE				
RANGO	LÍMITE INFERIOR (en pesos)	LÍMITE SUPERIOR (en pesos)	CUOTA FIJA (en pesos)	FACTOR APLICABLE A CADA RANGO
1	1.	180,970.	156.00	0.01239
2	180,971.	343,840.	2,400.00	0.01317
3	343,841.	554,420.	4,545.00	0.01631
4	554,421.	973,930.	7,980.00	0.01725
5	973,931.	1,618,840.	15,220.00	0.01850
6	1,618,841.	2,433,150.	27,155.00	0.01987
7	2,433,151.	<i>En adelante</i>	43,340.00	0.02184

La base gravable de este impuesto será el valor que resulte mayor entre el valor catastral del inmueble, determinado conforme lo establece el Título Quinto de este Código y el de operación estipulado en el contrato respectivo.

El monto del impuesto a pagar, será el resultado de sumar a la cuota fija que corresponda, de conformidad con la tarifa, la cantidad que se determine al multiplicar el factor aplicable previsto para cada rango, por la diferencia que exista

entre la base gravable determinada conforme al párrafo anterior y el importe indicado en el límite inferior del rango de valor base relativo.

Derogado.

Derogado.

Derogado.

En caso de que se transmita el usufructo o la nuda propiedad, el monto del impuesto que se determine según el valor que resulte más alto, entre el catastral y el de operación total, se reducirá en un 50%.

Derogado.

Derogado.

En el caso de la adquisición de inmuebles en copropiedad o de los derechos relacionados con los mismos, el impuesto se calculará sobre el valor que resulte mayor entre el valor catastral y el de operación total del inmueble; el monto del impuesto así determinado se multiplicará por la parte o proporción que corresponda a cada copropietario, para determinar el monto del impuesto a su cargo.”

Como puede observarse, la base gravable del impuesto se constituye por el valor más alto entre el catastral y el establecido en la operación que de origen al acto de adquisición. Por su parte, la alícuota o tipo de gravamen se determina conforme a la diferencia que resulte de restar a la base gravable el límite inferior del rango al que pertenezca dicha base, posteriormente a la diferencia que resulte le será aplicado el factor establecido en el rango respectivo, para finalmente adicionar a dicho resultado la cuota fija correspondiente. Un ejemplo clarificará lo anterior.

Imagínenos que se adquiere un bien inmueble cuya base gravable es en cantidad de \$500,000.00, para determinar el impuesto correspondiente a dicha adquisición,

deberá identificarse el rango en el que puede ubicarse dicho importe, para lo cual debe cuidarse que la base gravable no sea menor al límite inferior ni mayor al límite superior que establece la tarifa, tal y como se ilustra a continuación:

TARIFA					
BASE GRAVABLE					
RANGO	LÍMITE INFERIOR (en pesos)	BASE GRAVABLE	LÍMITE SUPERIOR (en pesos)	CUOTA FIJA (en pesos)	FACTOR APLICABLE A CADA RANGO
3	343,841.	≤ \$500,000.00 ≤	554,420.	4,545.00	0.01631

Como puede verse, de acuerdo con el importe establecido en el ejemplo y la tarifa del citado artículo 115, se tiene que la base gravable se encuentra dentro del rango marcado con el numeral 3, al ser superior al límite inferior pero menor al importe marcado como límite superior.

Hecho lo anterior, lo siguiente es restar, el límite inferior a la base gravable, como sigue:

$$\$500,000.00 - \$343,841.00 = \$156,159.00$$

Al resultado obtenido, es decir, la cantidad de \$156,159.00, deberá aplicarse el factor correspondiente al rango, esto es, 0.01631, como se ilustra a continuación:

$$\$156,159.00 * 0.01631 = \$2,546.95329$$

Finalmente, a dicha cantidad deberá adicionarse la cuota fija en cantidad de \$4,545.00, lo que nos da como resultado el importe de \$7,091.95329, cantidad que constituye el importe a pagar por concepto del impuesto en el presente ejemplo.

Así, como podemos ver, para la configuración de la base gravable no se distingue el carácter del acto que dio origen a la adquisición, pues la misma se constituirá de acuerdo al valor del bien inmueble que resulte más alto entre el valor catastral y el valor fijado en la operación de la cual derive la adquisición.

Precisados los elementos que integran la norma jurídica del Impuesto en estudio, lo siguiente es analizar si su estructura va en contra de los principios constitucionales aplicables en materia de contribuciones.

CAPÍTULO V. ANÁLISIS DE LA CONSTITUCIONALIDAD DEL IMPUESTO SOBRE ADQUISICIÓN DE INMUEBLES Y OTRAS OPERACIONES TRASLATIVAS DE DOMINIO DE INMUEBLES DEL ESTADO DE MÉXICO.

Para abordar debidamente el análisis constitucionalidad del Impuesto Sobre Adquisición de Inmuebles y Otras Operaciones Traslativas de Dominio de Inmuebles del Estado de México debe tenerse presente las características esenciales del mismo, las cuales, de acuerdo a su configuración normativa, son: instantáneo, real y objetivo.

Líneas arriba se dijo que dicho impuesto tiene nacimiento con la actualización de la operación de la cual deriva la adquisición, sin que para tal consideración sea necesario que se plantee el transcurso de un lapso de tiempo, lo que permite afirmar que el mismo es clasificable como un impuesto instantáneo.

Asimismo, se precisó que es posible entender la configuración del aspecto material de la hipótesis de incidencia del tributo sin necesidad de referirnos al elemento subjetivo de la norma, es decir, dicho aspecto puede ser pensado en su objetividad; premisa de donde deriva su característica de real.

Además, del estudio del elemento cuantitativo del impuesto, se apreció que se trata de un impuesto objetivo, pues para la determinación del *quantum* del tributo la norma no toma en consideración aspectos relacionados con el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, sino que su medición deriva una tarifa progresiva que resulta aplicable a la base gravable, construida ésta con el valor que resulte más alto entre el valor catastral del bien inmueble y el diverso establecido en la operación.

En suma, para el estudio constitucional de la norma se requiere previamente advertir cual es el índice de riqueza gravado por el legislador, por ser éste el factor sobre el cual se ordena la estructura del elemento cuantitativo del tributo y se atiende la capacidad contributiva del sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria.

En ese sentido, si se analiza detenidamente la hipótesis de incidencia del Impuesto Sobre Adquisición de Inmuebles y Otras Operaciones Traslativas de Dominio de Inmuebles del Estado de México, se apreciara que éste grava el incremento patrimonial que sufre un sujeto con motivo de la adquisición de un bien inmueble o los derechos relacionados con el mismo.

Lo anterior, explica que el aspecto material de la hipótesis de incidencia se construya con el acto de adquisición con independencia de que el mismo pueda derivar de situaciones onerosas o gratuitas; además que la base gravable del tributo se sujete al valor más alto entre el valor catastral del bien inmueble y el diverso establecido en la operación que de origen al acto de adquisición, al considerarse el bien inmueble como un reflejo de la magnitud en la que se ve incrementado el patrimonio del sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria.

Precisado esto, lo siguiente es estudiar el Impuesto Sobre Adquisición de Inmuebles y Otras Operaciones Traslativas de Dominio de Inmuebles del Estado de México a la luz de los principios constitucionales de proporcionalidad y equidad, a fin de demostrar que dicho tributo resulta ser contrario al texto constitucional.

V.1 El impuesto sobre adquisición de inmuebles y otras operaciones traslativas de dominio de inmuebles del Estado de México a la luz del principio de proporcionalidad.

En su oportunidad afirme que el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece el principio de proporcionalidad, el cual dispone que toda persona debe contribuir a los gastos públicos de acuerdo a su capacidad contributiva, de manera que los que poseen una mayor capacidad se encuentran obligados a tributar en un grado más alto a aquellos que tienen una capacidad más reducida.

Adicionalmente, se dijo que la capacidad contributiva es la potencialidad económica con la que cuenta una persona en términos tributarios, es decir, es la

medida que determina la posibilidad que tiene un sujeto de poder pagar el tributo y la magnitud en que puede hacerlo. Asimismo, se señaló que ésta es clasificable en objetiva y subjetiva. La capacidad contributiva objetiva opera en el ámbito abstracto de la norma y condiciona al legislador a conectar el tributo con una índice de riqueza que desde su consideración abstracta refleja la posibilidad de contribuir a los gastos públicos. La segunda de ellas, esto es, la capacidad contributiva subjetiva, se refiere a la concreción del *quantum* tributario con base en la situación específica del sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, lo cual se realiza mediante la precisión en la norma de aquellos factores que, dada la vinculación que tienen con el elemento objetivo, permiten acercarse, en el plano concreto, a la magnitud con la que puede contribuirse a los gastos públicos.

En ese sentido, la forma en que debe atenderse la capacidad contributiva del sujeto pasivo de un tributo depende del vínculo que ésta guarda con el elemento objetivo, por lo que los factores que se establezcan para medir dicha capacidad necesariamente deben tener concordancia con el índice de riqueza que es objeto de gravamen; de ahí que al establecer el aspecto cuantitativo de la norma tributaria, el legislador se encuentre obligado a precisar todos y cada uno de los factores que, de acuerdo al índice de riqueza que grava el tributo, permiten graduar de manera cierta la capacidad contributiva del sujeto pasivo; lo que quiere decir, que es necesario que en la norma jurídica tributaria se contengan aquellos factores que concurren en la configuración del elemento objetivo, se conectan con el índice de riqueza gravado y se conoce afectan la capacidad contributiva del sujeto de la obligación tributaria.

Ahora bien, como se estudió anteriormente el Impuesto Sobre Adquisición de Inmuebles y Otras Operaciones Traslaticivas de Dominio de Inmuebles del Estado de México, grava la adquisición de inmuebles ubicados en el Estado de México, así como la que se da en cuanto hace a los derechos relacionados con los mismos. Aunado a lo anterior, se dijo que la base gravable del impuesto se

determina a razón del valor que resulte más alto entre el valor catastral del bien inmueble y el diverso establecido en la operación.

Cabe recordar que la relación que guarda la base gravable con la capacidad contributiva es condicionada por el índice de riqueza gravado, en otras palabras, la determinación de la base gravable se expresa a la luz del referido índice y como efecto, se da una menor o mayor atención al principio de capacidad contributiva. Se trata de una tricotomía nacida del principio de proporcionalidad tributaria y que hace que el cumplimiento de dicho principio sea dependiente de la forma en que se aborden cada uno de dichos elementos.

Es importante reiterar que el Impuesto Sobre Adquisición de Inmuebles y Otras Operaciones Traslativas de Dominio de Inmuebles del Estado de México recae en el incremento patrimonial que se genera con motivo de la adquisición de un bien inmueble o de los derechos relacionados con el mismo, índice de riqueza que en una primera aproximación permite apreciar la potencialidad del sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria para concurrir a los gastos públicos; en otras palabras, el legislador tributario atiende a la capacidad contributiva objetiva de los contribuyentes mediante la elección de un índice de riqueza que refleja la posibilidad de pago del tributo por recaer directamente en una expresión de riqueza susceptible de ser gravada.

Consecuentemente, el legislador tributario al estructurar el elemento cuantitativo del tributo vinculo el valor del bien inmueble a la base gravable, de manera que la misma se construye en razón del valor que resulte más alto entre el catastral y el diverso establecido en la operación, considerándose que éste es el verdadero importe por el que se incrementa el patrimonio del sujeto pasivo y por ende, refleja la capacidad contributiva de éste.

Sin duda coincido en que el índice de riqueza gravado tiene conexión con el valor del bien inmueble, por ser éste el parámetro sobre el cual puede válidamente

medirse el incremento patrimonial que sufre el sujeto pasivo; sin embargo, el problema se presenta tanto en la forma en que se determina el valor del bien inmueble, como en la manera en que se estructura la base gravable, ya que centra la misma en el valor del bien inmueble sin considerar factores que confluyen necesariamente en la operación que da origen a la misma y que se encuentran tan íntimamente ligados al índice de riqueza gravado que resulta necesario tomarlos en cuenta para la correcta medición de la capacidad contributiva subjetiva.

La forma en la que el legislador tributario ordeno determinar el valor del bien inmueble no es certera para alcanzar el valor real de dicho bien e incluso, puede dar como resultado un valor ficticio. Debe tenerse presente que el valor catastral depende de una valuación realizada con anterioridad a la operación, en otras palabras, se trata de un valor que no se encuentra actualizado a la fecha en que se da la adquisición y se tiene por causado el impuesto. Lo anterior, quiere decir que el valor catastral puede ser inferior o superior al valor que el bien inmueble presenta al momento de la operación, pues el mismo se basa en las características que dicho bien demuestra en el tiempo en que se realiza la valuación, sin embargo, el cambio de circunstancias a las que puede encontrarse sujeto el bien inmueble, impide que se alcance el real valor de éste.

Imaginemos que se adquiere un bien inmueble a la mitad del año de calendario, es decir, seis meses posteriores a la fecha en que pudo haber sido manifestado o modificado su valor al catastro y por cualquier razón el bien inmueble sufre un deterioro significativo, es decir, un decremento en su valor; en esa circunstancia es evidente que el valor catastral a la fecha de la operación se encuentra lejos del verdadero valor de dicho bien y da pie a la construcción de una base gravable ficta. Es cierto, que éste problema puede o no presentarse, además de que en otras circunstancias puede darse el caso contrario, esto es, que el valor real del bien inmueble se encuentre por arriba de dicho valor catastral, pero aun en dicha situación, se ésta ante una ficción.

Por otra parte, en cuanto hace al valor de la operación, debe resaltarse que éste es un valor que deriva de un acuerdo de voluntades, mismo que puede encontrarse guiado a razón de situaciones ajenas al valor real del inmueble, como puede ser la adquisición del bien inmueble a un precio superior por considerarse que dados los factores externos que lo rodean, es probable que en un futuro próximo el mismo alcance un valor superior al de la operación, pero aun en esas circunstancias se habla de un valor futuro que no corresponde al de la fecha de causación del impuesto y que por tanto, no debe regir la base gravable sobre la cual se determinara el *quantum* de aquel.

De igual forma, es posible que el valor signado en la operación sea inferior al valor real del bien inmueble, lo que puede ocurrir con motivo del buen manejo que de la negociación efectuó el adquirente y que demuestra, que dicho valor puede no corresponder al que ostenta el bien inmueble a la fecha de adquisición.

Lo que se quiere resaltar con estas palabras es que los valores establecidos por el legislador no son necesariamente identificables con el del bien inmueble y que sin duda, constituye una ficción sobre la que más adelante deberá calcularse la deuda tributaria. Es con motivo de dichas ficciones que puedo afirmar que la capacidad contributiva subjetiva no se encuentra debidamente atendida, pues para ello es necesario que en el momento de la adquisición, se efectuó un avalúo del bien inmueble y sobre dicho valor se dé paso a la construcción de la base gravable.

El hecho de que la base gravable se identifique con el valor que resulte más alto entre el valor catastral y el diverso establecido en la operación, implica que su construcción debe realizarse teniendo en cuenta el resultado que resulte más gravoso para el sujeto pasivo de la obligación tributaria con independencia de si dicho valor en efecto coincide con el que ostenta el bien inmueble a la fecha de adquisición. En ese orden de ideas, considero que el elemento cuantitativo del tributo se encuentra erróneamente diseñado, ya que se configura teniendo en cuenta valores ficticios que conllevan a una errónea medición de la capacidad

contributiva subjetiva, lo cual resulta contrario al principio de proporcionalidad tributaria.

No debe pasarse por alto que el índice de riqueza gravado consiste en el incremento patrimonial que surge con motivo de la adquisición de un bien inmueble o de los derechos relacionados con el mismo, por lo que dicho incremento necesariamente debe ser medido sobre parámetros que se encuentren más cerca al valor del inmueble, de manera que para la debida atención del mismo, es necesario que dicho valor se determine a la fecha de adquisición, esto es, mediante avalúo que se efectuó por perito autorizado por las autoridades fiscales, de modo que tanto los intereses del fisco se encuentren tutelados como la capacidad contributiva subjetiva del obligado tributario.

En otro orden de ideas, los factores o mejor dicho el factor que debe tomarse en cuenta para la construcción de la base gravable del tributo deja a fuera otros que necesariamente deben ser considerados a la luz del índice de riqueza gravado. Como he dicho reiteradamente, el Impuesto Sobre Adquisición de Inmuebles y Otras Operaciones Traslativas de Dominio de Inmuebles del Estado de México recae sobre el incremento patrimonial que sufre el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria con motivo de la adquisición del bien inmueble o los derechos relacionados con los mismos, conclusión a la que se arriba por ser la única que explica que el aspecto material de la hipótesis de incidencia se construya con el acto de adquisición con independencia de que el mismo pueda derivar de situaciones onerosas o gratuitas; además que la base gravable del tributo se sujete al valor más alto entre el valor catastral del bien inmueble y el diverso establecido en la operación que de origen al acto de adquisición, al considerarse el bien inmueble como un reflejo de la magnitud en la que se ve incrementado el patrimonio del sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria.

En efecto, no podría afirmarse que se trata de un impuesto que grava el consumo, pues tal se sostendría cuando la adquisición deriva de un acto oneroso, es decir,

cuando existe la aplicación de un recurso para la obtención del bien inmueble o los derechos relacionados con el mismo; sin embargo, esto no acontece cuando la adquisición tiene origen en una operación gratuita, como es la donación o sucesión, pues en ambos casos el adquirente no da una contraprestación para hacerse del mismo. Aunado a lo anterior, de ser ese el caso, la base gravable sería identificable con la aplicación de los recursos, por ser dicho gasto el que refleja, aunque de forma indirecta, la capacidad contributiva del sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria.

Tampoco puede considerarse el patrimonio o capital como índice de riqueza gravado por dicho impuesto, ya que el aspecto material de la hipótesis de incidencia no se construye sobre la propiedad o posesión de un bien o derecho a una determinada fecha, es decir, no se trata de gravar un patrimonio perteneciente al sujeto pasivo sino la incorporación de un bien inmueble o los derechos relacionados con el mismo a dicho patrimonio.

En ese orden de ideas, para poder dilucidar el índice gravado por dicho tributo, es necesario emprender la tarea de estudiar el hecho seleccionado por el legislador como aspecto material de la hipótesis de incidencia tributaria, esto es, la adquisición. Así, por adquirir se entiende “acrecentar un patrimonio por medio de la incorporación legal al mismo de bienes o derechos que hasta el momento de la incorporación pertenecían a otro o carecían de dueño.”¹¹³ En consecuencia, por adquisición de la propiedad se entiende “la realización de alguno de los supuestos jurídicos en virtud de los cuales un sujeto puede convertirse en titular, o sea, adquirir la titularidad del derecho real de propiedad sobre un bien mueble o inmueble, corpóreo o incorpóreo.”¹¹⁴

¹¹³ De Pina, Rafael y De Pina Vara, Rafael, *Diccionario de derecho*, 28ª. ed., México, Porrúa, 2000, p. 64.

¹¹⁴ Instituto de Investigaciones Jurídicas, *Enciclopedia jurídica mexicana*, 2ª. ed., México, Porrúa, 2004, p. 178.

De lo anterior, es dable concluir que el Impuesto Sobre Adquisición de Inmuebles y Otras Operaciones Traslativas de Dominio de Inmuebles del Estado de México recae sobre la incorporación de bienes inmuebles o los derechos relacionados con los mismos dentro de un patrimonio.

Al fijarse el aspecto material de la hipótesis de incidencia de dicho tributo al momento de la adquisición, refleja que el legislador tributario considero que la etapa reveladora de la capacidad contributiva absoluta se encuentra en el instante en el que se da la incorporación de un bien inmueble o los derechos relacionados con el mismo dentro de un patrimonio; ya que es la fase en la que el sujeto es potencialmente capaz de concurrir a los gastos públicos, derivado del incremento patrimonial que ha sufrido con el bien o derecho adquirido; precisión que es necesaria si se quiere apreciar la verdadera naturaleza del impuesto en estudio y que permite concluir que el impuesto en análisis recae sobre el incremento patrimonial como índice de riqueza susceptible de tributación.

Una vez desarrollada con un poco más de detalle la forma en que llego a la conclusión de que se está ante un impuesto que grava el incremento patrimonial, es importante resaltar que dicho índice puede ser gravado mediante dos mecanismos distintos.

Uno de ellos es el incremento patrimonial bruto, es decir, el incremento patrimonial que sufre el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria con motivo de la adquisición del bien inmueble o los derechos relacionados con el mismo, con independencia de la disminución que haya sufrido dicho patrimonio con el objetivo de poder materializar dicho acto de adquisición. Como puede apreciarse, cuando se grava el incremento patrimonial bruto no se atiende a la capacidad contributiva subjetiva, dado que la base gravable se construye a razón de un parámetro general con independencia de todo aquello que resultó necesario para la actualización del tributo.

Por otra parte, el incremento patrimonial puede ser gravado de forma neta, a través del reconocimiento de aquellos factores que se encuentran íntimamente ligados con la operación que dio origen a dicho incremento, es decir, teniendo en cuenta la disminución patrimonial que se sufrió con el fin de poder llevar a cabo dicha operación, de manera que lo que se grava es el incremento patrimonial que se tiene a la luz de todos los elementos que concurren en la operación, esto es, tomando en cuenta los factores positivos y negativos que son indispensables para la operación de la cual deriva la adquisición. Así, cuando se grava el incremento patrimonial neto se atiende la capacidad contributiva subjetiva al adecuar el *quantum* tributario con base en los elementos que confluyen en el hecho que da nacimiento al impuesto.

El reconocimiento de aquellos factores que reducen el incremento patrimonial, trae como consecuencia que el tributo pueda ser clasificado como subjetivo y objetivo. El impuesto es subjetivo cuando los factores que reducen el incremento se identifican con el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, mientras que se considera objetivo cuando los factores que reducen el referido incremento se reconocen desde su mera objetividad, es decir, con motivo del vínculo que guardan con la operación que da origen al referido incremento. De ahí que el incremento patrimonial neto no necesariamente conlleve a un impuesto subjetivo, pues para ello es indispensable que las reducciones del mencionado incremento tengan conexión con la situación particular del sujeto, pero cuando ello no acontece, el mismo es objetivo.

Esto, ya que el que un tributo sea objetivo, no impide que la base gravable contemple factores negativos, pues es posible que los mismos sean considerados desde un análisis de la operación que da origen al tributo, bajo una óptica que considere todas las circunstancias que acaecen para la actualización del hecho que actualiza la hipótesis de incidencia tributaria.

Ahora bien, de lo dicho hasta aquí es posible advertir que el Impuesto Sobre Adquisición de Inmuebles y Otras Operaciones Traslativas de Dominio de Inmuebles del Estado de México grava el incremento patrimonial de manera bruta, pues mide la adquisición con base en el valor del bien inmueble, sin considerar aquellos factores que se vinculan con dicha adquisición y que necesariamente deben ser tomados en cuenta al determinar la base gravable del tributo para la debida atención de la capacidad contributiva subjetiva del obligado tributario.

En efecto, el incremento patrimonial tiene como origen una operación de adquisición que no puede desconocerse por el legislador tributario al configurar el elemento objetivo del tributo, dado que ésta constituye el aspecto material de la hipótesis de incidencia tributaria e irremediamente existe una conexión entre dicho aspecto y el mencionado elemento. Si bien, el tributo debe ser estudiado de forma segmentada para su mejor comprensión, no debe olvidarse que es un todo y cada parte del mismo debe ser plenamente armonizable, aunado al hecho de la necesaria congruencia que debe guardar con los principios constitucionales en materia de contribuciones.

Lo anterior, me lleva a concluir que el tributo en estudio resulta contrario al principio de proporcional por alejarse de la capacidad contributiva subjetiva, dado que renuncia a la debida determinación de la misma para establecer un parámetro general que la desconoce, al pasar por alto que ésta se encuentra en conexión con el aspecto material de la hipótesis de incidencia tributaria, aspecto del cual deriva el índice de riqueza gravado y sobre el que debe establecerse el elemento cuantitativo del tributo. De modo que, para que dicho tributo resulte constitucional se requiere que dentro de su estructura contemple la posibilidad de disminuir gastos relacionados con el acto de adquisición, como pueden ser los gastos de escrituración o aquellos que fueron indispensables para que la operación se materializara.

V.2 El impuesto sobre adquisición de inmuebles y otras operaciones traslativas de dominio de inmuebles del Estado de México a la luz del principio de equidad.

Anteriormente dije que la equidad es un principio operativo de la igualdad por el cual se exige asignar una identidad de trato a situaciones iguales, así como realizar una distinción en éste sí en las situaciones existen diferencias que lo justifiquen; principio que en materia de contribuciones se encuentra contenido en el artículo 31, párrafo primero, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y que opera como un límite a la voluntad del legislador tributario y le obliga a actuar bajo una misma línea de acción, constriñéndole a establecer idénticas consecuencias jurídicas para situaciones de hecho iguales o diferenciar en aquellas cuando estas últimas resulten ser distintas.

Adicionalmente, puntualice que para realizar un estudio de equidad, es necesario que se determine la o las características relevantes sobre las cuales se analizara si dos situaciones se consideran iguales o si existen diferencias entre éstas que exigen que se les dé un trato distinto; es decir, la equidad se desarrolla a la luz de los principales aspectos de la situación de hecho que el legislador tributario vinculó al nacimiento de la obligación, de tal suerte, que es a partir del análisis de dichas circunstancias que es posible evaluar el acatamiento a dicho principio.

Ahora bien, para demostrar que el impuesto en estudio no solo es contrario al principio de proporcionalidad sino además resulta transgresor del diverso de equidad, es necesario centrar la atención en el índice de riqueza gravado por dicho impuesto como elemento importante para determinar si existe equidad en la manera en que se gravan las operaciones de las cuales se considera deriva la adquisición.

En párrafos anteriores, llegue a la conclusión de que el Impuesto Sobre Adquisición de Inmuebles y Otras Operaciones Trasláticas de Dominio de Inmuebles del Estado de México grava el incremento patrimonial de manera bruta, pues mide la adquisición con base en el valor del bien inmueble, sin considerar

aquellos factores que se vinculan con dicha adquisición y que necesariamente deben ser tomados en cuenta al determinar la base gravable del tributo para poder arribar a la capacidad contributiva subjetiva del obligado tributario; en otras palabras, se sujeta a gravamen el incremento patrimonial que sufre el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria con independencia de la disminución patrimonial que haya tenido que sufrir para poder materializar el acto de adquisición.

Bajo esa línea de ideas, el que el legislador tributario haya optado por gravar el incremento patrimonial bruto permite apreciar que el mismo consideró identificable la adquisición que derivada de una operación onerosa con aquella que resulta de una operación gratuita, dado que en ambos casos reconoce una capacidad contributiva derivada del bien inmueble o los derechos relacionados con el mismo que fueron incorporados dentro del patrimonio del sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria; sin embargo, considero que ambas formas de adquisición no son identificables, ya que las circunstancias que concurren en cada una de ellas las hace plenamente diferenciables e incluso, obligan a asignárseles un trato diverso.

En efecto, cuando se está ante una operación de carácter gratuito el incremento patrimonial se da sin la necesidad de una contraprestación del adquirente, de modo que el adquirente no requiere afectar su patrimonio para hacerse del bien inmueble o los derechos relacionados con el mismo y por tanto, salvo por los gastos que se resultan indispensables para la formalización de la operación, el incremento patrimonial efectivamente se identifica con el valor del bien inmueble.

Por otra parte, cuando la adquisición se da a razón de una operación de carácter oneroso, el sujeto pasivo del tributo necesariamente tiene que aplicar cierta cantidad de recursos para materializar el acto de adquisición, es decir, si se considera en su integridad la operación que da origen a la adquisición, se aprecia que el incremento patrimonial no es identificable con el valor del bien inmueble o

los derechos relacionados con el mismo, pues dicho incremento puede o no existir en dichos casos, lo cual va depender de la cantidad de recursos usados para llevar a cabo la operación que se encuentra vinculada al aspecto material de la hipótesis tributaria.

Así, el hecho de que se determine la base gravable de la misma forma tanto para medir un incremento patrimonial que tiene origen en un acto de liberalidad como graduar aquel que deriva de una operación onerosa, resulta no solo desproporcional sino además inequitativo, pues identifica dos situaciones que resultan totalmente diferenciables desde una óptica basada en la relación que guarda la naturaleza jurídica del acto que da origen a la adquisición y el índice de riqueza gravado, pues el incremento patrimonial no se da en la misma magnitud en un acto oneroso que en uno de carácter gratuito.

Para ejemplificar lo anterior, considérese que se adquiere un bien inmueble con valor de \$1,000,000.00. Bajo una operación de carácter gratuito, el sujeto pasivo, salvo por los gastos que resultan indispensables para la formalización de la operación, no requiere aplicar recurso alguno para adquirir, por lo que el bien entra a su patrimonio sin que le sea indispensable afectar negativamente el mismo. Por otra parte, si la adquisición deriva de una operación onerosa en la cual el sujeto se vio obligado a aplicar la cantidad de \$1,000,000.00, el incremento patrimonial que sufre no es identificable con el valor del bien inmueble, pues para poder llevar a cabo el hecho que da origen a la hipótesis de incidencia tributaria y que causa el impuesto, le fue necesario realizar una salida de recursos que no da como resultado un incremento patrimonial en igual magnitud al valor del bien inmueble, pues a la luz de la operación que actualiza la hipótesis normativa y el índice de riqueza gravado, el sujeto únicamente transformó, en mayor, menor o igual cantidad; bienes que pertenecían a su patrimonio por otros de mismo valor.

Bajo esa tesitura, teniendo en cuenta el incremento patrimonial bruto como índice de riqueza gravado por el Impuesto Sobre Adquisición de Inmuebles y Otras

Operaciones Traslativas de Dominio de Inmuebles del Estado de México, es factible apreciar que dicho tributo sujeta a los mismos parámetros de medición situaciones que son diametralmente distintas desde una óptica basada tanto en la naturaleza jurídica de la operación que da origen a la adquisición como en el referido índice, lo que bajo mi consideración resulta contrario al principio de equidad.

Lo anterior, ya que para el debido cumplimiento del principio equidad tributaria es indispensable que el legislador tributario establezca un trato diferenciado entre las operaciones de las cuales deriva la adquisición, pues no debe pasarse por alto que la adquisición es el hecho seleccionado como aspecto material de la hipótesis de incidencia tributaria y que por tanto, irremediablemente guarda conexión con el elemento de medición del índice de riqueza gravado. Así, consideró que es necesario que se estructure la base gravable del tributo de acuerdo a la naturaleza jurídica que guarda la operación que da origen al acto de adquisición, de manera que, a la luz de la misma y del índice de riqueza gravado, la medición de cada operación se realice de forma equitativa, es decir, en consideración de las circunstancias que concurren en cada una de ellas y que las hacen diferenciables.

CONCLUSIONES

PRIMERA. El Impuesto Sobre Adquisición de Inmuebles y Otras Operaciones Traslativas de Dominio de Inmuebles del Estado de México se encuentra regulado a lo largo de los artículos 113 a 117 del Código Financiero del Estado de México, el cual tiene como antecedente el Impuesto Sobre Traslación de Dominio y Otras Operaciones con Bienes Inmuebles regulado en los artículos 33 a 53 de la Ley de Hacienda Municipal del Estado de México de 1984. Asimismo, en el Impuesto Sobre Traslación de Dominio y Otras Operaciones con Bienes Inmuebles regulado en los artículos 14 a 32 de la Ley de Hacienda Municipal del Estado de México de 1998.

SEGUNDA. En el artículo 31, párrafo primero, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos se contienen los principios que regulan la potestad tributaria del Estado, los cuales son gasto público, equidad, proporcionalidad y legalidad.

TERCERA. A través del principio de gasto público se regula el destino que deberán tener los recursos provenientes de las contribuciones que imponga el Estado, siendo siempre el referido destino el gasto público.

CUARTA. El principio de equidad opera en orden al derecho fundamental de igualdad y exige que se dé una identidad de trato a aquellas situaciones de hecho que dada cierta o ciertas circunstancias se consideran iguales; imponiendo por otra parte, la distinción de trato cuando las situaciones poseen diferencias que lo justifiquen.

QUINTA. El principio de proporcionalidad al igual que el diverso de equidad opera en orden al derecho fundamental de igualdad, pero desde una óptica distinta, pues éste ordena que a la hora de establecerse un tributo, su estructura debe permitir

que los sujetos obligados a contribuir lo hagan de acuerdo a su capacidad contributiva.

SEXTA. La capacidad contributiva es la potencialidad económica con la que cuenta una persona en términos tributarios, es decir, es la medida que determina la posibilidad que tiene un sujeto de poder pagar el tributo y la magnitud en que puede hacerlo.

SÉPTIMA. El principio de legalidad implica una obligación para el Estado de imponer el tributo a través de un acto formal y materialmente legislativo, lo que quiere decir que, el tributo debe ser emitido por el órgano competente a través del procedimiento determinado para su creación. Asimismo, por imperativo de dicho principio, la norma por la que se dé vida a un tributo de contemplar dentro de su contenido la estructura medular de éste.

OCTAVA. Es de vital importancia la distinción entre el enunciado y la norma, pues el primero de ellos es el aspecto tangible del derecho, el cual es creado a través de los órganos estatales que dentro de su ámbito de competencia tienen asignado la producción del derecho; mientras que la segunda es el significado que se obtiene de la conjugación e interpretación de dichos enunciados, es el resultado de una operación que inicia en un momento sensorial pero que concluye como un aspecto intangible del derecho.

NOVENA. La norma jurídica se integra por dos componentes, antecedente y consecuente. El antecedente de la norma jurídica también identificado como supuesto jurídico, precisa una construcción prescriptiva de un hecho que necesariamente deberá acontecer para que el segundo de ellos, esto es, el consecuente de la norma jurídica, tenga nacimiento; en otras palabras, para que los efectos jurídicos se actualicen.

DÉCIMA. La norma jurídica tributaria en sentido estricto es aquella que dentro de su estructura contempla los aspectos jurídicos relevantes para el nacimiento y la determinación del tributo. Ésta es susceptible de descomponerse en los elementos objetivo, subjetivo y cuantitativo.

DÉCIMA PRIMERA. El elemento objetivo constituye el antecedente de la norma jurídica tributaria, es decir, es el elemento en el cual se encuentra el supuesto jurídico que de actualizarse dará nacimiento a la deuda tributaria. Éste se estructura a través de los aspectos material, espacial y temporal.

DÉCIMA SEGUNDA. El aspecto material del elemento objetivo es la situación de hecho que contempla la norma como condicionante del nacimiento de la obligación tributaria, es decir, el estado de cosas que se relaciona con un índice de riqueza susceptible de tributación.

DÉCIMA TERCERA. El aspecto espacial del elemento objetivo hace referencia a los criterios de sujeción a través de los que se crea un vínculo entre el aspecto material del elemento objetivo y el poder tributario de un Estado, de manera que a través de dichos criterios se reconoce eficacia a la norma jurídica tributaria.

DÉCIMA CUARTA. A través del aspecto temporal del elemento objetivo el legislador tributario afronta la carga de puntualizar las circunstancias que se consideran relevantes para determinar el momento en que se entiende actualizado dicho elemento y por tanto, por nacida la deuda tributaria con el correlativo derecho por parte del ente estatal.

DÉCIMA QUINTA. El elemento subjetivo de la norma jurídica constituye uno de los componentes del consecuente de la norma jurídica tributaria y se integra de los sujetos pasivo y activo; mismos que pueden encontrarse explícita o implícitamente establecidos en la norma pero siempre íntimamente vinculados con el elemento objetivo de la norma.

DÉCIMA SEXTA. El elemento cuantitativo al igual que el diverso subjetivo constituye uno de los componentes del consecuente de la norma jurídica tributaria y consiste en el mecanismo mediante el cual se concretiza la deuda tributaria, es decir, el método que la ley establece para determinar el importe líquido por el que se está obligado a contribuir con motivo de la actualización de una situación de hecho considerada por la norma jurídica tributaria de forma abstracta.

DÉCIMA SÉPTIMA. El Impuesto Sobre Adquisición de Inmuebles y Otras Operaciones Traslativas de Dominio de Inmuebles del Estado de México, de conformidad con los artículos 113 y 116 del Código Financiero del Estado de México y Municipios, se causa en el momento en que se dé la adquisición de bienes inmuebles ubicados en el Estado de México, así como cuando ocurra la relativa sobre los derechos relacionados con dichos bienes.

DÉCIMA OCTAVA. De acuerdo con el artículo 113 del Código Financiero del Estado de México y Municipios, constituyen el elemento subjetivo del Impuesto Sobre Adquisición de Inmuebles y Otras Operaciones Traslativas de Dominio de Inmuebles del Estado de México, las personas físicas o jurídicas colectivas que lleven a cabo el acto de adquisición.

DÉCIMA NOVENA. En términos de lo establecido en el artículo 115 del Código Financiero del Estado de México y Municipios, el elemento cuantitativo se compone de una base gravable, identificable ésta con el valor más alto entre el catastral y el establecido en la operación que de origen al acto de adquisición, y una tarifa progresiva que debe ser aplicada a la referida base para obtener como resultado el *quantum* tributario.

VIGÉSIMA. Para el estudio constitucional del Impuesto Sobre Adquisición de Inmuebles y Otras Operaciones Traslativas de Dominio de Inmuebles del Estado de México se requiere previamente advertir cual es el índice de riqueza gravado

por el legislador, por ser éste el factor sobre el cual se ordena la estructura del elemento cuantitativo del tributo y se atiende la capacidad contributiva del sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria. En ese sentido, si se analiza detenidamente la hipótesis de incidencia del referido Impuesto se aprecia que éste grava el incremento patrimonial que sufre un sujeto con motivo de la adquisición de un bien inmueble o los derechos relacionados con el mismo.

VIGÉSIMA PRIMERA. El incremento patrimonial puede ser gravado de forma bruta o neta. Por la primera de ellas, se grava el incremento patrimonial que sufre el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria con motivo de la adquisición del bien inmueble o los derechos relacionados con el mismo, con independencia de la disminución que haya sufrido dicho patrimonio con el objetivo de poder materializar dicho acto de adquisición. Por otra parte, cuando el incremento patrimonial se grava de forma neta, se reconocen aquellos factores que se encuentran íntimamente ligados con la operación que dio origen a dicho incremento, es decir, teniendo en cuenta la disminución patrimonial que se sufrió con el fin de poder llevar a cabo dicha operación, de manera que lo que se grava es el incremento patrimonial que se tiene a la luz de todos los elementos que concurren en la operación, esto es, tomando en cuenta los factores positivos y negativos que son indispensables para la actualización de la operación.

VIGÉSIMA SEGUNDA. El incremento patrimonial como índice de riqueza gravado tiene conexión con el valor del bien inmueble y por tanto, válidamente puede formar parte de la base gravable del tributo. El legislador tributario estableció identificar el valor más alto entre el valor catastral del bien inmueble y el valor de la operación con la base gravable del tributo, lo cual resulta ser contrario al principio de proporcional tributaria, dado que no se atiende al valor real del bien inmueble y por tanto, el quantum tributario puede resultar calculado teniendo en cuenta un valor ficticio que ignora la capacidad contributiva del sujeto pasivo de la obligación tributaria.

VIGÉSIMA TERCERA. El hecho de que la base gravable se identifique con el valor que resulte más alto entre el valor catastral y el diverso establecido en la operación, implica que su construcción debe realizarse teniendo en cuenta el resultado que resulte más gravoso para el sujeto pasivo de la obligación tributaria con independencia de si dicho valor en efecto coincide con el que ostenta el bien inmueble a la fecha de adquisición.

VIGÉSIMA CUARTA. El valor del inmueble como uno de los componentes del índice de riqueza gravado por el Impuesto Sobre Adquisición de Inmuebles y Otras Operaciones Traslativas de Dominio de Inmuebles del Estado de México, debe ser medido sobre parámetros que se encuentren más cerca al valor del inmueble, por tal motivo es necesario que dicho valor se determine a la fecha de adquisición, esto es, mediante avalúo que se efectuó por perito autorizado por las autoridades fiscales, de modo que tanto los intereses del fisco se encuentren tutelados como la capacidad contributiva subjetiva del obligado tributario.

VIGÉSIMA QUINTA. El Impuesto Sobre Adquisición de Inmuebles y Otras Operaciones Traslativas de Dominio de Inmuebles del Estado de México de igual forma resulta contrario al principio de proporcional por alejarse de la capacidad contributiva subjetiva, dado que renuncia a la debida determinación de la misma para establecer un parámetro general que la desconoce, al sujetar la concreción de la misma a un incremento patrimonial bruto.

VIGÉSIMA SEXTA. Para que el Impuesto Sobre Adquisición de Inmuebles y Otras Operaciones Traslativas de Dominio de Inmuebles del Estado de México resulte constitucional se requiere que dentro de su estructura contemple la posibilidad de disminuir gastos relacionados con el acto de adquisición, como pueden ser los gastos de escrituración o aquellos que fueron indispensables para que la operación se materializara.

VIGÉSIMA SÉPTIMA. El hecho de que la base gravable del Impuesto Sobre Adquisición de Inmuebles y Otras Operaciones Traslativas de Dominio de Inmuebles del Estado de México se determine de la misma forma tanto para medir un incremento patrimonial que tiene origen en un acto de liberalidad como graduar aquel que deriva de una operación onerosa, resulta no solo desproporcional sino además inequitativo, pues identifica dos situaciones que resultan totalmente diferenciables desde una óptica basada en la relación que guarda la naturaleza jurídica del acto que da origen a la adquisición y el índice de riqueza gravado, pues el incremento patrimonial no se da en la misma magnitud en un acto oneroso que en uno de carácter gratuito.

VIGÉSIMA OCTAVA. Para el debido cumplimiento del principio equidad tributaria es indispensable que el legislador tributario establezca un trato diferenciado entre las operaciones de las cuales deriva la adquisición, pues no debe pasarse por alto que la adquisición es el hecho seleccionado como aspecto material de la hipótesis de incidencia tributaria y que por tanto, irremediamente guarda conexión con el elemento de medición del índice de riqueza gravado; por lo que es necesario que el Impuesto Sobre Adquisición de Inmuebles y Otras Operaciones Traslativas de Dominio de Inmuebles del Estado de México dentro de su elemento cuantitativo considere las circunstancias que concurren en cada una de las operaciones que dan origen al acto de adquisición y que las hacen plenamente diferenciables a la luz del índice de riqueza gravado.

BIBLIOGRAFÍA

ABBAMONTE, Guiseppe, “Principios de derecho de la hacienda pública”, *Derecho de la hacienda pública obras fundamentales*, trad. de Sandra Cardona, Bogotá, Temis, Universidad del Rosario, 2009.

A. MUSGRAVE, Richard y B. MUSGRAVE, Peggy, *Hacienda pública teórica y aplicada*, 5ª. ed., trad. de Juan Francisco Corona Ramón *et al.*, Madrid, Mc Graw Hill, 1997.

AMATUCCI, Andrea, “El ordenamiento jurídico de la hacienda pública”, *Derecho de la hacienda pública obras fundamentales*, 8ª. ed., trad. de Rodrigo Gómez de la Bárcena *et al.*, Bogotá, Temis, Universidad del Rosario, 2008, t. 3.

AMATUCCI Andrea y D' AMATI, Nicola, “Historia del derecho de la hacienda pública y del derecho tributario en Italia, El aporte del pensamiento jurídico financiero de la Italia Meridional”, *Derecho de la hacienda pública obras fundamentales*, Bogotá, Temis, 2004, t. 1.

ARISTÓTELES, *Ética nicomáquea*, Libro V.

ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo, *Derecho fiscal*, 14ª. ed. México, Themis, 1999.

ATALIBA, Geraldo, “Hipótesis de incidencia tributaria”, *Colección Derecho Tributario Contemporáneo*, trad. de Jorge Bravo Cucci *et. al.*, Lima, Ara editores, 2011.

DE BARROS CARVALHO, Paulo, *Curso de derecho tributario*, 1ª. ed. peruana de la 24ª. ed. en portugués, trad. de Juan Carlos Panez Solórzano, Lima, Grijley, 2012.

CARRASCO IRIARTE, Hugo, *Derecho fiscal*, 6ª. ed., México, IURE, 2010, t. I, p. 153.

Enciclopedia jurídica mexicana, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2ª. ed., México, Porrúa, 2004.

DALTON, Hugh, *Principios de finanzas públicas*, 2ª. ed., Buenos Aires, Depalma, 1953.

DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, *Principios de derecho tributario*, 5ª. ed., México, Limusa, 2011.

EINAUDI, Luigi, *Principios de hacienda pública*, 6ª. ed., trad. de Jaime Algarra y Miguel Paredes, Madrid, Aguilar, 1968.

FRANCISCO DE LA GARZA, Sergio, *Derecho financiero mexicano*, 27^a. ed., México, Porrúa, 2006.

FLORES ZAVALA, Ernesto, *Finanzas públicas mexicanas*, 33^a. ed., México, Porrúa, 2001.

GARCÍA MÁYNEZ, Eduardo, *Introducción al estudio del derecho*, 51^a. ed., México, Porrúa, 2000.

GIANNINI ACHILLE, Donato, *Instituciones de Derecho Tributario*, 7^a. ed. italiana, trad. de Fernando Sainz de Bujanda, Madrid, Editorial de derecho financiero, 1957.

H. SOLER, Osvaldo, *Derecho tributario. Económico- constitucional-sustancial-administrativo-penal*, 3^a. ed., Buenos Aires, La Ley, 2008..

HALLIVIS PELAYO, Manuel, *Interpretación de tratados internacionales tributarios*, México, Porrúa. 2011.

HENSEL, Albert, *Derecho tributario*, trad. de Leandro Stok y Francisco M. B. Cejas, Rosario, Nova Tesis, 2004.

J. GARZA, Servando, “Las garantías Constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano”, *Colección de Obras Clásicas*, México, Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, 2002, t. II.

JARACH, Dino, *El hecho imponible. Teoría general del derecho tributario sustantivo*, 3^a. ed., Buenos Aires, AbeledoPerrot, 2011.

-----, *Finanzas públicas y derecho tributario*, 3^a. ed., Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 2004.

KELSEN, HANS, *Teoría pura del derecho*, 16^a. ed., trad. de Roberto J. Vernengo, México, Porrúa, 2011.

MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, *Introducción al estudio del derecho tributario mexicano*, 17^a. ed., México, Porrúa, 2004.

MIRANDA PÉREZ, Armando, *Temas selectos de derecho fiscal*, México, Novum, 2011.

PÉREZ DE AYALA, José Luis y PÉREZ DE AYALA BECERRIL, Miguel, *Fundamentos de derecho tributario*, 4^a. ed., Madrid, Dykinson, 2015.

PÉREZ PORTILLA, Karla, *Principio de igualdad: alcances y perspectivas*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Consejo Nacional para Prevenir la Discriminación, 2005.

DE PINA, Rafael y DE PINA VARA, Rafael, *Diccionario de derecho*, 28^a. ed., México, Porrúa, 2000.

RANELLETTI, Orestes, "Derecho de la hacienda pública", *Derecho de la hacienda pública obras fundamentales*, trad. de Juan Camilo Restrepo, Bogotá, Temis, 2006, t. 2.

RÍOS GRANADOS, Gabriela, "Derechos humanos de los contribuyentes a la luz del artículo 31, fracción IV, constitucional, y de las convenciones internacionales sobre derechos humanos", Ríos Granados, Gabriela (coord.), *Derechos humanos de los contribuyentes*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2014.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando, *Hacienda y derecho*, Madrid, Instituto de Estudios Políticos, 1963, t. III.

-----, *Hacienda y derecho*, Madrid, Instituto de Estudios Políticos, 1966, t. IV.

SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso, *Derecho fiscal mexicano*, 3^a. ed., México, Porrúa, 2003.

SMITH, Adam, Investigación sobre la naturaleza y causa de la riqueza de las naciones, Libro V, 2^a. ed. de Edwin Cannan, trad. de Gabriel Franco, México, Fondo de Cultura Económica, 2004.

STUART MILL, John, *Principios de economía política*, ed. e introd. De Sir W. J. Ashley, 2^a. ed., trad. de Teodoro Ortiz, México, Fondo de Cultura Económica, 2006.

VALDÉS COSTA, Ramón, *Curso de derecho tributario*, 3^a. ed., Bogotá, Temis, 2001.

VEGA RAMÍREZ, Willy Earl, *Análisis del riesgo de la desaparición del principio de relatividad de la sentencia en materia tributaria*, México, Ángel, 2004.