



UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE QUERÉTARO

FACULTAD DE DERECHO

MAESTRÍA EN DERECHO

**ANÁLISIS DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD
EN EL IMPUESTO SOBRE TRASLADO DE DOMINIO
DEL MUNICIPIO EL MARQUÉS, QUERÉTARO.**

TESIS
QUE COMO PARTE DE LOS REQUISITOS
PARA OBTENER EL GRADO DE

MAESTRO EN DERECHO

PRESENTA
ANDRÉS LEONARDO CANO ARANA

DIRIGIDO POR
DR. ALEJANDRO DÍAZ REYES

CENTRO UNIVERSITARIO
QUERÉTARO, QRO.
ENERO 2020.



Universidad Autónoma de Querétaro
Facultad de Derecho
Maestría en Derecho

ANÁLISIS DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD
EN EL IMPUESTO SOBRE TRASLADO DE DOMINIO
DEL MUNICIPIO EL MARQUÉS, QUERÉTARO.

Opción de titulación
Tesis

Que como parte de los requisitos para obtener el Grado de Maestro en Derecho

Presenta:

Andrés Leonardo Cano Arana

Dirigido por:

Dr. Alejandro Díaz Reyes

Dr. Alejandro Díaz Reyes
Sinodal presidente

Dr. Gerardo Servín Aguillón
Sinodal secretario

Dr. Gerardo Alan Díaz Nieto
Sinodal vocal

Mtro. Adolfo Humberto Vega Perales
Sinodal suplente

Mtro. Ricardo Ugalde Ramírez
Sinodal suplente

Centro Universitario
Querétaro, Qro.
ENERO 2020.

RESUMEN

La investigación tiene como objetivo analizar los elementos y el mecanismo para la determinación del impuesto sobre traslado de dominio previsto en la ley de ingresos del municipio de El Marqués, Querétaro, para el ejercicio fiscal 2018. Ello, con el fin de determinar si mediante la aplicación de los mismos, se cumple, o no, con los principios de proporcionalidad e igualdad tributarias consagrados en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en particular, si el incremento de la alícuota a cargo del contribuyente resulta proporcional con el aumento de la manifestación de riqueza que se grava. Al efecto, se expondrán los criterios sustentados en algunas sentencias emitidas por los juzgados de distrito de amparo y juicios federales del vigésimo segundo circuito del Poder Judicial de la Federación con sede en Querétaro, en las cuales se refiere que, a efecto de respetar el principio de proporcionalidad, el incremento en la alícuota debe guardar correspondencia con el incremento que se realiza a la base gravable, así como también respecto de los demás elementos que integran el mecanismo de cobro; así como ejecutorias dictadas en diverso sentido que no comparten dicho criterio. El presente documento se clasifica como investigación aplicada, en cuanto al propósito o finalidad perseguida y de carácter documental, conforme a los medios utilizados para la obtención de datos.

(Palabras clave: impuesto, proporcionalidad, traslado, dominio)

SUMMARY

The objective of the investigation is to analyze the elements and the mechanism for the determination of the property transfer tax provided for in the income law of the municipality of El Marqués, Querétaro, for the fiscal year 2018. This, in order to determine if the application of the same, is met, or not, with the principles of proportionality and tax equality enshrined in Article 31, section IV, of the Political Constitution of the United Mexican States, in particular, if the increase in the rate charged to of the taxpayer is proportional to the increase in the manifestation of wealth that is taxed. To this end, the criteria supported by some judgments issued by the district courts of amparo and federal trials of the twenty-second circuit of the Judicial Branch of the Federation based in Querétaro, in which it is stated that, in order to respect the principle, will be presented. of proportionality, the increase in the aliquot should correspond to the increase that is made to the tax base, as well as to the other elements that make up the collection mechanism; as well as executions dictated in different sense that do not share this criterion. This document is classified as applied research, in terms of the purpose or purpose pursued and documentary, according to the means used to obtain data.

(Key words: tax, proportionality, transfer, domain)

Dedicatorias:

A mi padre.

*Por impulsarme a prepararme y brindarme todo lo que estuvo
a su alcance para continuar con mi formación y estudios.*

A mis hijos.

Por inspirarme a ser mejor persona, ejemplo y guía en su vida.

A mis hermanos.

Por su ayuda sincera en todo momento.

Agradecimientos:

A la Universidad Autónoma de Querétaro,

en especial, a su Facultad de Derecho

Institución que me formó en una

de las profesiones más hermosas.

HOJA DEL ÍNDICE

	Página
Resumen	3
Summary	4
Dedicatorias	5
Índice	7
Introducción	9

CAPÍTULO PRIMERO LA CONTRIBUCIÓN FISCAL

1.1	La potestad tributaria del estado	12
1.2	Clasificación de los ingresos públicos	19
1.3	Elementos de la contribución fiscal	28
1.4	Principios constitucionales de las contribuciones	33
	a) Principio de legalidad	35
	b) Principio de proporcionalidad	38
	c) Principio de equidad	42
	d) Destino al gasto público	47

CAPÍTULO SEGUNDO EL IMPUESTO SOBRE TRASLADO DE DOMINIO

2.1	Mecanismos de cobro de los tributos	49
2.2	Conceptualización del impuesto sobre traslado de dominio	54
2.3	El impuesto sobre traslado de dominio en el municipio de El Marqués, Querétaro, para el ejercicio fiscal 2018	63

**CAPÍTULO TERCERO
ANÁLISIS DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD
EN EL IMPUESTO SOBRE TRASLADO DE DOMINIO
DEL MUNICIPIO EL MARQUÉS, QUERÉTARO**

3.1	Consideraciones previas	70
3.2	Gradualidad del incremento en la “cuota fija”	72
3.3	Gradualidad del incremento en la “tarifa sobre el excedente del límite inferior”	73
3.4.	Comportamiento del incremento de la base gravable y la alícuota	74
3.5	Análisis del principio de proporcionalidad tributaria en el impuesto sobre traslado de dominio del municipio de El Marqués, para el ejercicio fiscal 2018	79
Conclusiones		93
Bibliografía		96
Anexos		99

INTRODUCCIÓN

La materia tributaria representa un aspecto inherente al propio estado, sin el tributo, el ente público no podría allegarse de los recursos necesarios que le permitiesen brindar los servicios requeridos por sus habitantes y muy probablemente, ni siquiera asegurar su propia subsistencia y continuidad.

La potestad tributaria del estado representa uno de los pilares sobre los cuales se cimienta su soberanía; sin embargo, dicha facultad debe quedar sujeta a determinados límites en favor de sus destinatarios con el fin de evitar poner en peligro la existencia del objeto sobre el cual recae el tributo, y a la vez, evitar que el gravamen resulte excesivo o de carácter confiscatorio. Para ello, las contribuciones deben respetar determinados principios fiscales tales como estar previstas en una ley; tener carácter general o no estar dirigidas a determinadas personas o sector de la población, ser iguales para todos los sujetos que se encuentren bajo el mismo supuesto; ser destinadas a cubrir el gasto público y ser proporcionales, entre otros.

El presente trabajo, tiene como objetivo analizar el alcance y límites de la potestad tributaria del estado a la luz de los principios constitucionales que rigen en materia de las contribuciones, en particular, los de proporcionalidad y equidad tributaria consagrados en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, con respecto de los elementos y mecanismo de cobro del impuesto sobre traslado de dominio en el municipio de El Marqués, Querétaro causado durante el ejercicio fiscal 2018, en virtud de ser la principal fuente de ingresos propios para dicho municipio durante ese mismo ejercicio.

Efectivamente, en el marco del sistema nacional de coordinación fiscal entre la federación, las entidades federativas y los municipios de nuestro país, las participaciones, aportaciones y transferencias de recursos de la federación a estos

últimos, junto con los ingresos propios derivados de los impuestos sobre el patrimonio, representan las dos principales fuentes de ingresos en los municipios que conforman la zona metropolitana del estado de Querétaro: Corregidora, El Marqués y Querétaro, así como el de San Juan del Río, pues de acuerdo con sus respectivas leyes de ingresos para el 2018, los impuestos sobre el patrimonio representaron el 39% de sus ingresos en conjunto; porcentaje que se integra en un 55% con los ingresos correspondiente al impuesto sobre traslado de dominio, y de lo cual se sigue que este es el que mayores ingresos aporta al patrimonio municipal.

Dichos porcentajes, resultan aún más significativos en el municipio de El Marqués, en donde los impuestos sobre el patrimonio en 2018 representaron el 46% de sus ingresos totales, de los cuales, el 64% correspondieron al impuesto sobre traslado de dominio siendo así, el impuesto municipal que mayor monto recaudó durante ese mismo ejercicio, de ahí la importancia de su análisis, pues en la medida en que los elementos y la mecánica para su determinación se encuentre apegados a los principios de proporcionalidad y equidad tributaria, se tendrá certeza de su constitucionalidad y por ende, la certeza de que los ingresos obtenidos por dicho concepto, permanecerán en las arcas municipales con el fin de ser destinados al gasto público.

Así, de acuerdo con el principio de proporcionalidad tributaria, el contribuyente que refleje mayor capacidad económica al realizar el hecho imponible, debe contribuir en mayor medida al sostenimiento del gasto público, mientras que aquel otro que revele menor riqueza, deberá hacerlo en menor medida, en proporción a sus respectivos ingresos.

Al efecto, si la base gravable se incrementa de manera gradual al pasar de un renglón a otro de la tabla que contiene el mecanismo de cobro, entonces la alícuota a cargo del sujeto pasivo, tendría que hacerlo en la misma medida o proporción en lo que lo realiza aquella, pues justamente el aumento de valor de la

base, constituye el signo revelador de riqueza que servirá para incrementar gradualmente el cobro del tributo.

Sin embargo, se ha observado que los elementos y mecánica para la determinación del impuesto sobre el traslado de dominio en el municipio de El Marqués, Querétaro para el ejercicio fiscal 2018, no cumplen con el citado principio, pues si el valor de la base se ubica en el límite inferior de algunos de los renglones de la tabla que contiene el mecanismo de cobro, la alícuota a cargo no resulta gradual con el incremento que sufre la base correspondiente al límite superior del renglón que le antecede, cuando de conformidad con las citadas premisas, dichos incrementos deberían ser simétricos o uniformes a efecto de no violentar los principios de proporcionalidad e igualdad tributaria, motivo por el cual se afirma que dicho cobro no atiende a la capacidad contributiva de los gobernados, ni otorga un trato equivalente a los que realizan el mismo hecho imponible.

Lo anterior se traduce en la imposibilidad jurídica de la autoridad fiscal para hacer exigible dicho cobro y la consiguiente afectación al erario municipal, pues los ingresos proyectados recibir por dicho concepto, no podrán llegar a sus arcas, o en su caso, tendrán que ser devueltos a aquellos quienes los hubieren cubierto.

Será materia del presente estudio, sustentar dichas afirmaciones.

CAPÍTULO PRIMERO

LA CONTRIBUCIÓN FISCAL

1.1 La potestad tributaria del estado

Para abordar el estudio sobre los principios constitucionales de los tributos, es necesario en cualquier caso, comenzar por referirnos a la génesis de estos, es decir, la facultad del estado para imponerlos. Posteriormente, podremos hacer mención a los elementos, requisitos y principios constitucionales que los rigen, así como analizar los aspectos y características del impuesto sobre traslado de dominio en particular y en última instancia, revisar si los elementos y el mecanismo para la determinación de dicho impuesto en el Municipio de El Marqués, Querétaro para el ejercicio fiscal 2018, resulta acorde, o no, con dichos principios.

De esta forma, se estima conveniente remitirnos a la teoría del contrato social sostenida por Jean Jacques Rousseau en 1762¹, conforme a la cual, el conjunto de personas que comparten una tradición común y que conforman una nación, acuerdan someterse a un contrato social implícito que les otorga derechos dentro de la sociedad, con la condición de abandonar la libertad de la que dispondrían en un estado de naturaleza pleno.

Conforme a dicho pacto, el estado es la entidad creada por los hombres para hacer cumplir el clausulado del contrato social, entre ellos, la prestación de los servicios públicos que son requeridos por su población, tales como seguridad pública, educación, servicios de salud, promoción de la economía y el trabajo, entre otros. Bajo dicho régimen, los ciudadanos tienen el derecho de recibir los beneficios que representa vivir en sociedad, pero a la vez, la obligación de cumplir con las responsabilidades a su cargo, conservando en todo momento el inalienable

¹ ROUSSEAU, Juan Jacobo. *El contrato social o principios de derecho político*. 15ª edición, México, Porrúa, 20016, págs. 14 – 24.

derecho de cambiar los términos del contrato social al que ellos mismos aceptaron someterse; es decir, los derechos y deberes derivados del citado pacto, no son inmutables o naturales ya que pueden ser modificados a libertad de sus destinatarios: el pueblo.

Para Carrasco Iriarte, la naturaleza del Estado “(...) se explica por medio de reconocer la existencia de una voluntad político-social, originada en el consenso popular, la cual es necesaria para legitimar y armonizar la vida en común por la vía del derecho.”²

Ahora bien, el estado, como abstracción humana, carece de los medios suficientes que le permitan llevar a cabo el cumplimiento de sus funciones, al menos no de manera líquida si se considera que la posibilidad de explotar los bienes públicos y recursos naturales que son propiedad de la nación y que forman parte de su hacienda pública.

Para satisfacer dicha necesidad, el estado es dotado de facultad de imperio en materia impositiva, es decir, la posibilidad de establecer los tributos necesarios a cargo de sus gobernados con el fin de satisfacer los gastos públicos; dichos recursos, representan su fuente de riqueza y son el motor para el desarrollo de los proyectos y acciones del estado, y son el pilar fundamental en el que se sustenta la posibilidad de poder cumplir con su fin teleológico: el bien común o la satisfacción de las necesidades de sus ciudadanos; sin los recursos necesarios para ello, la vida pública pronto llegaría pronto a su fin ante la imposibilidad de cumplir con su cometido, debido a que “(...) el Estado no tiene más elementos para justificar el tributo que su necesidad de subsistencia. Los tributos no tienen más fundamento doctrinario que la necesidad del Estado”³.

² CARRASCO Iriarte, Hugo. *Derecho fiscal I*. 6ª edición, México, IURE editores, S.A. de C.V., 2007, pág. 15.

³ DIEP Diep, Daniel. *Fiscalística*, 2ª edición, México, Editorial PAC, S.A. de C.V., 1999, pág., 42.

En concordancia con lo anterior, el texto del artículo 39 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, refiere que la soberanía nacional reside esencial y originariamente en el pueblo; que todo poder público, dimana del pueblo y se instituye para beneficio de éste, por lo que el pueblo tiene en todo tiempo el inalienable derecho de alterar o modificar la forma de su gobierno⁴, dicho precepto continúa señalando que es voluntad del pueblo mexicano “(...) constituirse en una república representativa, democrática, laica y federal, compuesta por Estados libres y soberanos (...)”⁵

El estado como ente abstracto, es creado por la voluntad soberana de sus ciudadanos, los cuales, como ya se dijo, al momento de crearlo implícitamente aceptan convertirse en gobernados y renunciar a una parte de su libertad como individuos, implica la necesidad intrínseca de que estos contribuyan al gasto público, pues sin los recursos suficientes para el ejercicio de las atribuciones encomendadas al estado, el pacto social tendería a desaparecer debido al incumplimiento de los objetivos para los que fue creado, o al menos, a ser sustituido por otro régimen de gobierno.

Así, el estado “comenzó por ser el protector del hombre aislado que, al juntarse con otros, lo creó. Luego el gobierno creado lo civilizó, le dio seguridad, lo organizó socialmente y acabo por “pasarle la factura” convirtiéndole en tributante”⁶.

La imposición de tributos resulta inherente al propio estado, quien en ejercicio de su facultad de imperio a partir de una relación asimétrica entre gobernante y gobernado, impone la carga tributaria que sus ciudadanos deberán cubrir con el fin de contribuir a los gastos públicos. De acuerdo con Mayolo Sánchez

⁴ MÉXICO: Constitución política, 2018, artículo 39.

⁵ *Ídem*, artículo 40

⁶ DIEP Diep, Daniel. *Op. cit.*, pág. 41.

“(…) las contribuciones son ingresos que el Estado requiere para estar en condiciones de cumplir con sus atribuciones y particularmente sufragar las necesidades públicas (...)”⁷

Por su parte, Sergio De la Garza⁸, refiere que “El Poder Tributario tiene un carácter consubstancial al Estado, pues por su naturaleza misma el Estado tiene encomendadas tareas que debe realizar para que la sociedad civil pueda encontrar organización y vida”, tales como la expedición de leyes, la impartición de justicia y la prestación de servicios públicos, entre otros.

En nuestro país, el supremo poder de la federación se divide para su ejercicio en legislativo, ejecutivo y judicial y a su vez, se cuenta con tres niveles de gobierno: federal, estatal y municipal, mientras que la prestación de la mayoría de los servicios públicos a cargo del estado, corre a cargo del poder ejecutivo instituido en cada uno de dichos niveles de gobierno⁹, conforme a la siguiente distribución:

a) A nivel federal, la educación, radiodifusión, transmisión y distribución de energía eléctrica, seguridad militar, entre otras.

b) A nivel estatal, “Todos aquellos desempeñados por los gobiernos de las entidades federativas, o bien, concesionados por los mismos y cuya gestión no le ha ya sido reservada constitucionalmente a la Federación; así tenemos: el transporte urbano, la realización de los servicios culturales y recreativos, entre otros.”¹⁰

⁷ SÁNCHEZ Hernández, Mayolo. *Derecho tributario*. 2ª edición, México, Cárdenas editor y distribuidor, 1988, pág. 129.

⁸ DE LA GARZA, Sergio Francisco. *Derecho financiero mexicano*. 28a edición, México, Porrúa, 2008, pág.

⁹ Vid. MÉXICO: Constitución política, 2018, artículos 6, 17, 25, 27, 115 y 132.

¹⁰ GARRIDO Del Toral, Andrés. *Fundamentos de derecho administrativo*. México, Universidad Autónoma de Querétaro, 2015, pág. 295.

c) Por último, los servicios públicos reservados en favor de los Municipios, tales como: el suministro de agua potable, drenaje, alcantarillado, tratamiento y disposición de sus aguas residuales; alumbrado público; limpia, recolección, traslado, tratamiento y disposición final de residuos; mercados y centrales de abasto; panteones; rastro; calles, parques y jardines y su equipamiento; seguridad pública, policía preventiva municipal y tránsito, así como aquellos otros que las legislaturas locales les determinen según las condiciones territoriales y socio-económicas de los Municipios y su capacidad administrativa y financiera, estos últimos a partir de la reforma constitucional al artículo 115 del 23 de diciembre de 1999.

Daniel Diep¹¹, sostiene que la ideología de la doctrina filosófica del gobierno en turno es la que da forma a la política recaudatoria en una época y lugar determinado, dicha doctrina se traduce en la “política fiscal” o “doctrina fiscal” del estado y queda plasmada en los planes nacionales, estatales y municipales de desarrollo, respectivamente. Para este mismo autor, las inversiones que el estado lleva a cabo pueden atender a distintos criterios, tanto políticos, como sociales o económicos¹², entre otros, los cuales varían forzosa y necesariamente de una época y lugar determinado a otra: “Las necesidades públicas son un producto histórico. Las que ahora lo son es probable que ayer no lo hayan sido o que mañana no lo sean más. Ello debido a que los fines del Estado cambian”¹³.

Coincidimos con la idea del citado autor ya que una simple reseña a los impuestos existentes en la época colonial de nuestro país, nos permite observar la naturaleza y alcance de los tributos existentes en dicho periodo, los cuales difiere sustancial y diametralmente de los existentes en actualmente en nuestro país.

¹¹ DIEP Diep, Daniel. Op. cit., págs., 36 y 37.

¹² *Ídem*, pág. 37.

¹³ JIMENEZ González, Antonio. *Lecciones de derecho tributario*. 5ª edición, México, Ediciones contables, administrativas y fiscales, S.A. de C.V., 1999, pág. 29.

Así, de acuerdo con Gregorio Sánchez León “Durante el desempeño del Virrey Revillagigedo en la Nueva España, se sustentaban un total de 84 gravámenes”¹⁴, los cuales, a la postre, empobrecieron a la Nueva España y fueron obstáculo para su desarrollo.

Dentro de dichos impuestos podemos mencionar: el quinto real (repartido entre a la persona del rey de España, Hernán Cortés y los soldados que acompañaban a este en la conquista); el impuesto de avería (para cubrir los gastos de los barcos reales que escoltaban las naves que venían o salían de Veracruz a España); el de alcabalas (por la contratación de ventas y permutas); el de almirantazgo (por la carga y descarga de mercaderías en puertos); el de almofarizazgo (o de aduanas, a cargo de los buques por la entrada y salida de mercancías); el de pesca y buceo (por extracción de bienes del mar); de lotería; de lanzas (por título de nobleza); el de caldos (por la fabricación de vinos, aguardientes y licores); de papel sellado (por uso de papelería oficial); el de muralla (impuesto extraordinario para la construcción de un gran muro en Veracruz), así como el impuesto de media anata (media anualidad de sueldos que cubrían los servidores públicos)¹⁵, entre otros.

Bajo este contexto, la constitución política de un estado, al ser la norma y documento formal sobre la cual descansa su pacto social, adquiere supremacía sobre el resto de las normas secundarias que integran su sistema jurídico¹⁶; en dicho documento queda plasmada la ideología del estado, el reconocimiento de los derechos humanos de sus ciudadanos, de sus prerrogativas y facultades, pero también, de sus obligaciones como miembros del mismo, de entre las cuales, nos interesa destacar para efectos del presente estudio, la de contribuir para los gastos públicos.

¹⁴ SÁNCHEZ León, Gregorio. *Derecho fiscal mexicano*. México, Cárdenas editor y distribuidor, 1998, pág. 18.

¹⁵ *Ídem*, págs. 16 y 17.

¹⁶ *Vid.* MÉXICO: Constitución política, 2018, artículo 133.

No obstante, es en las normas secundarias en donde se establecen y regulan las múltiples contribuciones que el estado tiene derecho a percibir durante un determinado periodo, las cuales, deben ser acordes con el texto y principios constitucionales, debido a que la carta magna representa el documento en el que todas ellas encuentran su “fundamento de validez”¹⁷.

Sentado lo anterior, nos referiremos a los antecedentes tributarios en el estado mexicano, los cuales, si bien existen desde antes de la época colonial, sólo nos referiremos a partir de la declaratoria del México independiente, debido a la extensión y objeto de estudio del presente trabajo.

Al efecto, en el artículo 22 del documento “Sentimientos de la Nación” de José María Morelos, encontramos el primer antecedente de los tributos posteriores a la colonia, en el cual se refería: “Que se quite la infinidad de tributos, pechos ó imposiciones que más agobian y se señale á cada individuo un sinco por ciento en sus ganancias, u otra carga igual ligera, que no oprima tanto, como la alcabala, el estanco, el tributo y otros, pues con esta corta contribución, y la buena administración de los bienes confiscados al enemigo, podrá llevarse el peso de la Guerra y honorarios de empleados (SIC)”¹⁸

Posteriormente, en el artículo 161, numeral 7, de la constitución federal de 1824, se refería la obligación a cargo de los estados parte de la federación “de contribuir para consolidar y amortizar las deudas reconocidas por el Congreso general”¹⁹, sin establecer una cantidad o porcentaje determinado a diferencia del documento antes referido.

¹⁷ KELSEN, Hans. *Teoría pura del derecho*. 16 edición, México, Porrúa, 2017, pág. 219.

¹⁸ MÉXICO: Sentimientos de la nación, 1813, artículo 22.

¹⁹ MÉXICO: Constitución federal de los estados unidos mexicanos, 1824, artículo 161.

Luego, en las leyes constitucionales de 1835 quedó establecido por primera ocasión como obligación de todos los mexicanos, la de “Cooperar a los gastos del Estado con las contribuciones que establezcan las leyes y le comprendan”²⁰; mientras que en el artículo 31 de la constitución de 1857, en cuyo fracción II, establecía la obligación de todo mexicano de “contribuir para los gastos públicos, así de la federación como del estado y municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”²¹

Esta última disposición, resulta muy semejante al texto actual de la fracción IV del artículo 31, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que reforma la de 5 de febrero de 1857, promulgada el 5 de febrero de 1917 y actualmente en vigor, cuyo texto reza: “Son obligaciones 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”²², siendo materia del presente estudio analizar justamente los principios contenidos en dicho precepto.

En consonancia con el texto constitucional, el código fiscal de la federación²³ establece que las personas físicas y las morales, están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas, disposición que resulta semejante a la idea impositiva expresada en los artículos 1 y 23 del código fiscal del estado de Querétaro.

1.2 Clasificación de los ingresos públicos

Como se mencionó con antelación, los tributos son la fuente principal de

²⁰ MÉXICO: Leyes constitucionales, 1836, artículo 3.

²¹ MÉXICO: Constitución federal de los estados unidos mexicanos, 1857, artículo 31.

²² MÉXICO: Constitución política, 2018, artículo 31.

²³ MÉXICO. Código fiscal de la federación, 2018, artículo 1.

riqueza de un estado y son entendidos como “(...) la prestación o prestaciones económicas que, dentro de la relación jurídico-tributaria, los ciudadanos están obligados a aportar al Estado con el objeto de sufragar los gastos públicos”²⁴.

De acuerdo con nuestra legislación fiscal local, la prestación a cargo de los contribuyentes es de carácter económico, aunque no necesariamente en efectivo, ya que también se encuentra prevista la posibilidad del pago en especie, siempre y cuando así lo prevea expresamente la ley²⁵.

Las contribuciones integran la hacienda pública de un estado, la cual se conforma no únicamente de los bienes, activos y/o patrimonio con que este cuenta, sino que en una acepción más amplia, también es entendida como verbo: “toda la actividad económica realizada por el Estado, el manejo de su patrimonio y la obtención de sus ingresos a través de distintos órganos estatales, para lograr la realización de todas sus atribuciones públicas atendiendo a finalidades políticas y con una reglamentación legal”²⁶.

Así pues, la hacienda pública de un estado se integra por la suma de tributos que todos sus ciudadanos de manera general, efectúan con carácter obligatorio y que pueden ser exigibles por medios coercitivos, pero siempre y cuando dichos tributos hubieren sido emitidos dentro del marco constitucional y en cumplimiento a los principios consagrados en el mismo en respeto a los derechos humanos de sus destinatarios.

El estado tiene la posibilidad de percibir los ingresos que estén expresamente previstos en la ley de ingresos de la federación, de la respectiva ley de ingresos de la entidad federativa o del municipio en cuestión; ninguna

²⁴ ARRIOJA Vizcaíno, Adolfo. *Derecho fiscal*. 18ª edición, México, Themis, S.A. de C.V., 2004, pág., 125.

²⁵ QUERÉTARO. Código fiscal, 2018, artículo 37.

²⁶ SÁNCHEZ León, Gregorio. *Op. cit.*, pág. 32.

contribución puede tener origen y sustento en un documento distinto al de las leyes hacendarias y de ingresos respectivas, debido a que dichos instrumentos normativos son leyes, en sentido formal y material, aprobados por voluntad ciudadana –a través de sus representantes populares- en las que se establecen los conceptos de los tributos, sus elementos y los montos que por cada uno de ellos, el estado espera percibir durante un ejercicio fiscal en particular. Cualquier ingreso que reclame el estado sin estar expresamente previsto en la ley de ingresos respectiva y/o en la ley hacendaria correspondiente, carece de sustento legal y con ello, la imposibilidad jurídica de requerir su cumplimiento forzoso.

Por su parte, el código fiscal del estado de Querétaro prevé que “para cubrir el gasto público y demás obligaciones a su cargo, el estado de Querétaro percibirá los ingresos establecidos anualmente en la Ley de Ingresos del Estado”²⁷. Por su parte, la ley de hacienda de los municipios del estado, expresamente establece que “ningún gravamen podrá imponerse o recaudarse, si no está previsto en la correspondiente Ley de Ingresos”²⁸.

De igual forma, en la ley de ingresos de la federación de cada ejercicio fiscal invariablemente se contiene una declaración solemne, generalmente en su artículo 1, que reza: “En el ejercicio fiscal de 2018, la Federación percibirá los ingresos provenientes de los conceptos y en las cantidades estimadas que a continuación se enumeran: (...)”²⁹. En dicho ordenamiento, se contiene un simple listado general o catálogo de tributos y fuentes de ingresos o conceptos por los cuales, la administración pública percibirá recursos durante un ejercicio fiscal determinado, pero sin especificar los elementos de cada uno de dichos impuestos, tales como el sujeto, el hecho imponible, la cuota fija, tasa o tarifa, o la época de pago, los cuales quedan regulados en las “disposiciones tributarias especiales”³⁰, como por ejemplo,

²⁷ QUERÉTARO. Código fiscal del estado, 2018, artículo 23.

²⁸ QUERÉTARO. Ley de hacienda de los municipios del estado, 2018, artículo 8.

²⁹ MÉXICO. Ley de ingresos de la federación, 2018, artículo 1.

³⁰ Tesis 257687, *Semanario Judicial de la Federación*, Sexta Época, 1959, volumen CXI, primera

la ley federal de derechos, la ley del impuesto sobre la renta, la ley de impuesto al valor agregado, o incluso las propias leyes de ingresos de algunos municipios del estado de Querétaro, en las cuales, se regulan y contemplan todos los elementos esenciales de algunos tributos en particular, tales como el impuesto predial, el impuesto sobre traslado de dominio o el impuesto sobre fraccionamientos, condominios, fusión, subdivisión y relotificación de predios, entre otros.

A nivel municipal, los ayuntamientos cuentan únicamente con la facultad de remitir a las legislaturas locales sus respectivas propuestas o iniciativas de leyes de ingresos, en las cuales, se deben prever las cuotas y tarifas aplicables a los impuestos, derechos, contribuciones de mejoras y las tablas de valores unitarios de suelo y construcciones que sirvan de base para el cobro de las contribuciones sobre la propiedad inmobiliaria³¹; sin embargo, dicha prerrogativa no implica, en modo alguno, la facultad para determinar, por sí mismos, los impuestos que podrán cobrarse dentro de su territorio municipal, toda vez que la propuesta que al efecto estos formulan, no constriñe ni vincula a la legislatura local para su aceptación, quien en todo momento puede ejercer su derecho de sugerir ajustes, cambios o modificaciones a dicha propuesta, o incluso, oponerse a la misma.

La ley de hacienda de los municipios del estado de Querétaro, es en principio, el ordenamiento legal en el que se regulan los elementos esenciales de los tributos que en la misma se enlistan; no obstante, algunas leyes de ingresos municipales han comenzado a derogar las disposiciones de dicho ordenamiento, al preverse dentro de las mismas, todos los elementos de algunos tributos municipales, en sustitución de las tasas o tarifas y mecanismos de cobro previstos originalmente en la ley de hacienda³².

parte, p. 19.

³¹ *Vid.*, MÉXICO. Constitución política, 2018, artículo 115, fracción IV.

³² *Vid.* Tesis: XXII.1o. J/6 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, libro 11, octubre de 2014, t. III, p. 2458.

Tesis: XXII.1o. J/5 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, libro 11, octubre de 2014, t. III, p. 2578.

Por otra parte, debemos señalar que los teóricos han realizado distintas clasificaciones de las contribuciones, agrupándolas en ingresos originarios y derivados; ingresos ordinarios y extraordinarios; ingresos de derecho privado y de derecho público; tributarios y no tributarios³³, etc.; sin embargo, debido a la extensión y objetivo del presente estudio, no analizaremos cada una de ellas y nos limitaremos a remitirnos a lo preceptuado en el artículo 2 del código fiscal de la federación, en el que se establece que “Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos”³⁴, las cuales, a continuación serán conceptualizadas:

Las aportaciones de seguridad social, son contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social, o a las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo estado³⁵.

Tal es el caso de las instituciones públicas administradas por la federación, como el Instituto Mexicano del Seguro Social, el Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores; el Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado y el Fondo de la Vivienda del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado, entre otros; organismos que encuentran origen en los apartados A y B del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos³⁶.

Cabe señalar que en nuestra legislación local se contempla un ingreso igual

³³ DE LA GARZA, Sergio Francisco. *Op. cit.*, págs. 114, 115.

³⁴ MÉXICO. Código fiscal de la federación, 2018, artículo 2.

³⁵ Ídem. artículo 2, fracción II.

³⁶ *Vid.*, MÉXICO. Ley federal del trabajo, 2018, artículos 136, 137 y 138. Ley del instituto de seguridad y servicios sociales del estado, artículos 154 y 155.

a \$0.00 cero pesos por dicho concepto, debido a que los estados y municipios, si bien cuentan con instituciones que prestan servicios en materia de seguridad social, tales como el hospital general de Querétaro administrado a través de la secretaría de salud de estado, también lo es que los usuarios de dichos servicios, son personas que no se encuentran aportaciones económicas para el sostenimiento de dicho régimen, por diversas causas, la principal es que el servicio que se presta en dicha institución se encuentra dirigido al público en general que no cuenta con recursos económicos suficientes para ello, o bien, no se encuentren incorporados a la economía formal.

Más aún, en el código fiscal del estado de Querétaro ni siquiera se contempla como contribución a las aportaciones de seguridad social, limitándose a señalar que los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización al librador de un cheque presentado en tiempo y que no pagado, son accesorios de las contribuciones y como tal, participan de la naturaleza de éstas.

Por otra parte, los impuestos, son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas o morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma, distintas de las aportaciones de seguridad social, de las contribuciones de mejoras y de los derechos.

Las contribuciones de mejoras, son las establecidas en ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas. Cabe señalar que dicha contribución, actualmente se encuentra en vías de extinción en el sistema tributario del estado de Querétaro, ya que en su ley de ingresos para el ejercicio fiscal 2018 ni siquiera se contempla dicho concepto, mientras que en la ley de ingresos del municipio de El Marqués, se contemplaron ingresos igual a \$0.00 cero pesos por dicho concepto.

Los derechos, son las contribuciones establecidas en ley por el uso o

aprovechamiento de los bienes del dominio público de la nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, incluyendo las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

En estos, el hecho imponible lo constituye una actuación de los órganos del Estado a través del régimen de servicio público, o bien, por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la nación; es decir, "(...) los derechos por servicios son una especie del género contribuciones que tiene su causa en la recepción de lo que propiamente se conoce como una actividad de la administración, individualizada, concreta y determinada, con motivo de la cual se establece una relación singularizada entre la administración y el usuario, que justifica el pago del tributo"³⁷.

Por ello, los derechos se causan como una contraprestación que se determina en función del costo que le representa a la administración pública prestar el servicio solicitado, o bien, por el uso o aprovechamiento de los bienes de dominio del estado, es decir que, el hecho imponible lo constituye la recepción de un servicio que brinda el estado a través de la actuación de alguno de su órganos a través del régimen de servicio público; mientras que en el caso de los impuestos, el hecho imponible está constituido por hechos, actos o supuestos jurídicos que no guardan ninguna relación con la actividad del ente público, pero que sin embargo, revelan signos de riqueza y/o capacidad contributiva del sujeto susceptibles de gravamen.

Por ende, los derechos respetan los principios de proporcionalidad y equidad, sólo cuando existe un equilibrio razonable entre el costo que le representa al estado la realización de dicha actividad en relación con la cuota establecida por

³⁷ Tesis P./J. 41/96, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. IV, julio de 1996, p. 17.

dicho servicio y además, se da un trato igual a todos aquellos que reciben servicios análogos.

Además, resulta importante mencionar que tanto los productos como los aprovechamientos, no forman parte de las contribuciones -aunque al ser accesorios de estas, comparten su misma suerte- debido a que mientras los primeros representan los ingresos por los servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de sus bienes de dominio privado tales como los derivados del uso o enajenación de bienes no sujetos al régimen de dominio público, arrendamiento de inmuebles, utilidades de pronósticos para la asistencia pública, etc.; los segundos, constituyen los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal³⁸, tales como las multas, indemnizaciones, reintegros, participaciones a cargo de los concesionarios de vías generales de comunicación y las señaladas en la ley federal de juegos y sorteos, aportaciones de contratistas de obras públicas, etc³⁹.

Cabe señalar que en términos del artículo 72, apartado H, de la constitución federal, en su parte conducente refiere que la formación de proyectos de leyes o decretos que versaren sobre empréstitos, contribuciones o impuestos, deben discutirse primero en la cámara de diputados y posteriormente en la de senadores⁴⁰.

En síntesis, en los impuestos el hecho imponible está constituido por hechos o actos que sin tener una relación directa con la actividad del ente público como tal,

³⁸ MÉXICO. Código fiscal de la federación, 2018, artículo 3.

³⁹ MÉXICO. Ley de ingresos de la federación para el ejercicio fiscal 2018, artículo 1, numeral 6.

⁴⁰ *Ídem*, artículo 72.

ponen de manifiesto de manera relevante la capacidad contributiva del sujeto pasivo; mientras que en el caso de los derechos, estos no tiene origen en la actualización de algún supuesto revelador de riqueza, pues se establecen a modo de contraprestación por la recepción de un servicio prestado por el estado actuando en sus funciones de derecho público o por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público.

Adolfo Arrijoa así lo explica: "(...) El pago de los impuestos no conlleva para el causante la recepción automática e inmediata de una contraprestación, como sucede con otros tributos, particularmente con los derechos y las contribuciones especiales"⁴¹.

Por su parte, la ley de ingresos de la federación clasifica a los ingresos en diez grandes rubros: impuestos, cuotas y aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos, ingresos por venta de bienes y servicios, participaciones y aportaciones, transferencias, asignaciones, subsidios y otras ayudas, así como los ingresos derivados de financiamientos⁴².

A nivel local, la ley de ingresos del estado de Querétaro establece una clasificación un tanto cuanto distinta a la anterior, a saber: impuestos, cuotas y aportaciones de seguridad social, contribuciones especiales, (sin embargo, estas últimas dos, con un ingreso proyectado igual a \$0.00 cero pesos), derechos, productos, aprovechamientos, así como los ingresos por la venta de bienes, prestación de servicios y otros ingresos, todos ellos en su conjunto representan la totalidad de ingresos locales del estado.

Dicho ordenamiento también considera a los ingresos no locales o

⁴¹ ARRIJOA Vizcaíno, Adolfo. *Op. Cit.*, pág. 350.

⁴² MÉXICO. Ley de ingresos de la federación para el ejercicio fiscal 2018, artículo 1.

provenientes de otras fuentes distintas a estos, identificándolos como participaciones, aportaciones, convenios, incentivos derivados de la colaboración fiscal, los fondos distintos de las aportaciones (en \$0.00 pesos), transferencias, asignaciones, subsidios y subvenciones, y pensiones y jubilaciones, así como los ingresos extraordinarios (provenientes de endeudamientos y/o financiamientos, igual a \$0.00 pesos)⁴³.

1.3 Elementos de la contribución fiscal

De acuerdo con los doctrinarios, en la contribución fiscal es usual “(...) distinguir dos núcleos en torno a los cuales se agrupa el estudio de los elementos del tributo: por una parte los sujetos o personas que intervienen en él y por otra el hecho que genera la obligación de pago del tributo”⁴⁴.

Por su parte, nuestra legislación fiscal refiere que las normas que establecen cargas a los particulares son aquellas que refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa y época de pago⁴⁵, esbozando de esta forma, los elementos de la contribución fiscal que serán materia del presente apartado.

Por lo que respecta al primer **elemento subjetivo**, este se encuentra referido a la persona, ya sea física o moral, destinataria del tributo. En general, todas las contribuciones van dirigidas al universo de sujetos pasivos o personas que eventualmente se lleguen a ubicar en el supuesto previsto en la ley, no así a una cosa, debido a que estas carecen de la voluntad o albedrío para hacer frente a una obligación frente al estado, ni siquiera en el caso de los impuestos reales que gravan la cosa o la propiedad, debido a que en este caso, la obligación de efectuar

⁴³ QUERÉTARO. Ley de ingresos del estado de Querétaro para el ejercicio fiscal 2018, artículo 1.

⁴⁴ JIMENEZ González, Antonio. *Op. Cit.*, pág. 74.

⁴⁵ QUERÉTARO. Código fiscal del estado, 2018, artículo 6.

el pago recae en la persona titular del derecho de propiedad, poseedores, coposeedores, fiduciarios, etc., es decir, en una persona física o jurídica (moral), quien si cuenta con la capacidad para ser titular de derechos y obligaciones.

De acuerdo con el código fiscal del estado de Querétaro, el sujeto pasivo de la obligación fiscal "(...) es la persona obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias establecidas en la ley,"⁴⁶ al igual que cualquier agrupación que constituya una unidad económica diversa de la de sus miembros.

Dicha figura, no debe confundirse con el de la persona responsable solidaria del pago, la cual, sin ser sujeto pasivo del impuesto, la ley le atribuye la responsabilidad de responder del pago como consecuencia de su conducta que, de forma directa o indirecta, contribuyó a la falta de pago del tributo.

Las personas responsables solidarias del pago, se encuentran identificadas en el código fiscal de la federación así como en el código fiscal del estado de Querétaro⁴⁷, y son: los retenedores y las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudar contribuciones a cargo de los contribuyentes y las personas que estén obligadas a efectuar pagos provisionales por cuenta del contribuyente, estos dos; los liquidadores y síndicos por las contribuciones que debieron pagar a cargo de la sociedad en liquidación o quiebra, así como de aquellas que se causaron durante su gestión; los adquirentes de negociaciones, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas en la negociación, cuando pertenecía a otra persona, sin que la responsabilidad exceda del valor de la misma; los representantes de personas no residentes en el Estado, que efectúen actividades por las que deban pagarse contribuciones; quienes ejerzan la patria potestad o la tutela, por las contribuciones a cargo de su

⁴⁶ *Ídem*, artículo 19.

⁴⁷ *Vid.*, MÉXICO, Código fiscal de la federación, 2018, artículo 26; QUERÉTARO, Código fiscal del estado, 2018, artículo 22.

representado; los legatarios y los donatarios a título particular respecto de las obligaciones fiscales que se hubieran causado en relación con los bienes legados o donados; quienes manifiesten su voluntad de asumir responsabilidad solidaria; los terceros que para garantizar el interés fiscal, constituyan depósito, prenda o hipoteca o permitan el secuestro de bienes, pero sólo hasta por el valor de los dados en garantía; los socios o accionistas, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas por la sociedad cuando tenían tal calidad, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la misma; los asociantes, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas mediante la asociación en participación, cuando tenían tal calidad, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada por los bienes de la misma; los albaceas o representantes de la sucesión, por las contribuciones que se causaron o se debieron pagar durante el período de su encargo; los funcionarios públicos y notarios que autoricen algún acto jurídico o den trámite a algún documento si no se cercioran de que estén cubiertos los impuestos o derechos respectivos, o no den cumplimiento a las disposiciones correspondientes que regulan el pago del gravamen, y en general, todas las demás personas que señalen las leyes fiscales.

Como contraparte de lo anterior -y presupuesto ontológico de la contribución fiscal- encontramos la actuación del estado como ente público, es decir, la del sujeto activo del tributo, creador de la obligación pecuniaria a través de una ley general y obligatoria, sin la cual, no existiría la obligación de pago a cargo de las personas.

Por otra parte, el **supuesto jurídico, hecho generador u objeto** del impuesto, es la situación que la ley señala como causa generadora del crédito fiscal; "(...) está constituida por un hecho definido por el legislador en el componente escrito de la ley y a cuya realización el propio legislador vincula la producción de

una serie de consecuencias jurídicas (...)”⁴⁸.

El objeto puede estar constituido por una cosa mueble o inmueble, un acto, un documento o la renta que produce una persona. Es decir, el objeto se encuentra referido al hecho o manifestación de riqueza susceptible de exacción o en otras palabras, a la base gravable, ya que no puede perderse de vista que la naturaleza jurídica de los impuestos, es la de gravar la manifestación de riqueza de los contribuyentes.

En tal sentido, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que “(...) todos los presupuestos de hecho de los impuestos, deben tener una naturaleza económica en forma de una situación o de un movimiento de riqueza, debido a que las consecuencias tributarias que se derivan de ello (mayor o menor monto a pagar), son medidas en función de esa riqueza”⁴⁹.

Es decir, el hecho imponible es la hipótesis establecida en la norma jurídica fiscal, cuya realización (causa generadora), provoca el nacimiento de una obligación tributaria concreta, pues constituye una manifestación de riqueza gravable susceptible de exacción fiscal traducida en la renta o ingresos obtenidos, la circulación de la riqueza, el pago de nómina, la producción de ciertos bienes, la adquisición o mantenimiento de la propiedad de determinados bienes muebles o inmuebles, el consumo de bienes o servicios, etc. En síntesis, constituye el elemento económico sobre el cual se encuentra establecido el impuesto.

Por su parte, la **base gravable**, es la cuantía sobre la cual se determina el impuesto a cargo del sujeto, ya sea en función del valor del bien cuya propiedad se adquiere o cuya posesión se detenta, como en el caso de la tenencia vehicular o

⁴⁸ JIMENEZ González, Antonio. *Op. Cit.*, pág. 75.

⁴⁹ Tesis P./J. 109/99, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. X, noviembre de 1999, p. 22.

del impuesto predial; el monto del ingreso percibido por el contribuyente; el monto de los ingresos obtenidos; el valor de la nómina pagada; el valor de producción de ciertos bienes; o el valor de los bienes o servicios consumidos, adquiridos o contratados.

Por lo que se refiere a la **tasa o tarifa**, esta representa el aspecto cuantitativo que se cobra por ubicarse en el supuesto jurídico o hecho generador del tributo. Al efecto, Hugo Carrasco Iriarte refiere que "(...) hay tres formas esenciales, que pueden asumir el objeto del tributo:

- La posesión de la riqueza, o sea el capital.
- La capacidad para adquirir riqueza, es decir, la renta.
- El gasto como manifestación de la riqueza, o sea, el consumo."⁵⁰

Las tarifas "son las listas de unidades y cuotas correspondientes para un determinado objeto tributario o para un número de objetos que pertenecen a la misma categoría"⁵¹.

Dentro de las diversas modalidades a través de las cuales se calcula y determina el impuesto a cargo del contribuyente, encontramos la identificada como cuota, la cual, "es la cantidad en dinero o en especie que se percibe por unidad tributaria, llamándose tipo de gravamen cuando se expresa en forma de tanto por ciento"⁵². Siguiendo a Ernesto Flores Zavala⁵³, las cuotas de los impuestos pueden ser a) de derrama o contingencia; b) fija; c) proporcional; d) progresivas, dentro de las cuales se contemplan la progresividad indirecta y directa, siendo que esta última se subdivide a su vez en progresividad directa por clases, por grados y por coeficientes progresivos; e) cuotas degresivas y por último, f) las cuotas regresivas

⁵⁰ CARRASCO Iriarte, Hugo. *Op. Cit.*, pág. 151.

⁵¹ FLORES Zavala, Ernesto. *Elementos de finanzas públicas mexicanas*. 28^o edición, México, Porrúa, 1989, pág. 110.

⁵² *Ídem*, pág. 109.

⁵³ *Ídem*, págs., 112 a 120.

o progresivas inversas. Por el momento, será suficiente con hacer mención de ellas, pues serán explicadas más adelante.

La **época de pago**, representa el elemento temporal en que el tributo debe ser enterado en favor del estado. Esta, debe ser entendida en un doble aspecto: respecto a la fecha en que nace o se actualiza la obligación tributaria, así como respecto a la fecha o época en que debe realizarse el pago.

1.4 Principios constitucionales de las contribuciones

De acuerdo con lo hasta aquí expuesto, se puede señalar que los impuestos presentan las siguientes características:

- a) Implican una prestación en favor del estado;
- b) Dicha prestación puede ser cubierta en dinero o en especie;
- c) Debe estar contemplado en ley;
- d) Se dirige a todas las personas que se ubiquen en la hipótesis normativa;
- e) Es obligatorio y contra su pago, no puede oponerse excepción alguna; salvo vicios legales de la contribución en sí misma, o por violación a los principios constitucionales en materia tributaria, en cuyo caso, queda expedito el derecho de los contribuyentes de poder impugnarlas en la vía y forma que correspondan.

En tal sentido, Emilio Margáin Manautou⁵⁴, refiere que el tributo es una figura jurídica con diversas características necesarias o indispensables para su validez:

⁵⁴ MARGAIN Manautou, Emilio. *Introducción al estudio del derecho tributario mexicano*. 11ª edición, México, Porrúa, 1993, págs. 78 – 86.

- a) Debe establecerse a través de una ley.
- b) El pago del impuesto debe ser obligatorio.
- c) Debe ser proporcional y equitativo.
- d) Que el tributo se establezca a favor de la administración activa, pues en la medida que no sea así, "(...) será inconstitucional aquel gravamen cuyo rendimiento se afecta a favor de un organismo descentralizado o de un ente que forma parte de la administración delegada de la Federación"⁵⁵.
- e) Que sea destinado a satisfacer gastos previstos en el presupuesto de egresos.

Respecto de las citadas características, interesa referirnos en el presente estudio, a las de proporcionalidad y equidad, debido a la naturaleza y alcances del mismo. De acuerdo con ello, debemos señalar que la fracción IV, del artículo 31, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece que una de las obligaciones de los mexicanos es la de "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"⁵⁶.

De lo anterior, se advierte que todo gobernado debe cubrir aquellas contribuciones al gasto público impuestas por el estado, siempre y cuando estas cumplan con los principios referidos en el citado texto, es decir, que se encuentren establecidas en una ley, que sean proporcionales y a cargo de todos los ciudadanos que se ubiquen en el mismo supuesto de causación y que el ingreso obtenido por la misma, sea destinado a cubrir el gasto público. Dichos principios serán abordados a continuación:

⁵⁵*Idem*, pág. 85.

⁵⁶ MÉXICO. Constitución política, 2018, artículo 31.

a) Principio de legalidad.

De acuerdo con los principios de legalidad y debido proceso contenidos en los artículos 14 y 16 de la norma fundamental⁵⁷, todas las autoridades del estado mexicano, incluyendo las de carácter hacendario, se encuentran obligadas a fundar y motivar su actuación y resoluciones. Dicho principio encuentra íntima relación con lo dispuesto en la fracción IV del diverso numeral 31, conforme a la cual, las normas de derecho tributario que establezcan cargas impositivas a los particulares y por añadidura, las que señalen excepciones, así como las que fijen infracciones y sanciones a las mismas, deben estar contendidas en leyes que cumplan con los requisitos formales y materiales para ser consideradas como tal.

Tal exigencia, responde a la necesidad de que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de tributos imprevisibles o a título particular, sino que al estado, no le quede otra opción que la de aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso que da origen a la obligación de pago, ello, con el fin de garantizar que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda conocer, con antelación y de forma cierta, los alcances de su obligación tributaria.⁵⁸ De acuerdo con ello, ningún órgano del estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por disposición general anterior.

El principio de legalidad tributaria implica que la carga impositiva, se encuentre prevista en una ley, con el objeto de que no se deje al arbitrio de las autoridades exactoras la fijación del tributo o uno de sus elementos esenciales, ya que tales autoridades tienen solo la obligación de aplicar las disposiciones generales, lo que da lugar a conocer la forma cierta de contribuir al gasto público, al

⁵⁷ *Ídem*, artículos 14 y 16.

⁵⁸ *Vid.* Tesis 232796, *Semanario Judicial de la Federación*, Séptima Época, volumen 91- 96, primera parte, p. 172.

ser el legislador y no otro órgano, quien precise los elementos esenciales del tributo⁵⁹.

Dicho principio se traduce en que la ley que crea el tributo, debe definir con toda precisión, los elementos fundamentales que sirven para individualizarlo, tales como el o los sujetos del tributo, objeto o hecho imponible, la base gravable, la tasa o tarifa y la época de pago, así como en su caso, las exenciones o beneficios aplicables y los requisitos para acceder a estos.

Al respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sustentado el criterio de que para determinar el alcance o profundidad del principio de legalidad, es útil acudir al concepto de reserva de ley, que guarda estrecha semejanza y mantiene vinculación con aquél⁶⁰.

Al efecto, se ha referido que la reserva de ley se puede clasificar como absoluta y relativa, señalando que la primera aparece cuando la regulación de una determinada materia queda acotada en forma exclusiva a la ley formal (emitida por el congreso, ya sea federal, o local), bajo dicho supuesto, la materia reservada a la ley no puede ser regulada por otras fuentes. Por su parte, la reserva relativa permite que otras fuentes de la ley vengan a regular parte de la disciplina normativa de determinada materia, pero a condición de que la ley sea la que determine expresa y limitativamente las directrices a las que dichas fuentes o normas secundarias deberán ajustarse; esto es, la regulación de las normas reglamentarias debe quedar subordinada a las líneas esenciales que la ley haya establecido para la materia normativa.

⁵⁹ Tesis 232797, *Semanario Judicial de la Federación*, Séptima Época, volumen 91-96, primera parte, p. 173.

⁶⁰ *Vid*, Tesis P. CXLVIII/97, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. VI, noviembre de 1997, p. 78.

En este último supuesto, la ley puede limitarse a establecer los principios y criterios dentro de los cuales, los elementos de la contribución podrán ser reglamentados por una fuente secundaria; por lo que bajo dicho supuesto, basta un acto normativo primario que contenga la disciplina general o de principio, para que puedan regularse los aspectos esenciales de la materia respectiva.

A partir de lo anterior, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha considerado que en materia tributaria, la reserva es de carácter relativa, toda vez que, por una parte, dicha materia no debe ser regulada en su totalidad por una ley formal, sino que es suficiente sólo un acto normativo primario que contenga la regla esencial de la referida materia, puesto que de ese modo, la presencia del acto normativo primario marca un límite de contenido para las normas secundarias posteriores, las cuales no podrán nunca contravenir lo dispuesto en la norma primaria y que, por otro lado, en casos excepcionales que lo justifiquen, pueden existir remisiones a normas secundarias, siempre y cuando tales remisiones hagan una regulación subordinada y dependiente de la ley, que además constituyan un complemento de la regulación legal indispensable por motivos técnicos o para el debido cumplimiento de la finalidad recaudatoria⁶¹.

Así, los principios tributarios de legalidad y reserva de ley se instituyen en defensa de la propiedad de los ciudadanos, por el hecho de que la ley formal presenta características que la hacen aparecer como el acto más idóneo para proteger los intereses de los ciudadanos o sujetos pasivos del tributo, pero sobre todo, por el hecho de que la aprobación de impuestos por ley, equivale a decir que dichas prestaciones coactivas fueron impuestas o determinadas, por el órgano que constituye la representación política –congresos local o de la unión- de aquellos que eventualmente deberán soportar la carga impositiva.

⁶¹ *Ibidem*.

En síntesis, el principio de que nadie se encuentra obligado a satisfacer tributos que no hubiesen sido establecidos y regulados por una ley, cumple con la exigencia de certeza o seguridad jurídica; es decir, la obligación de contribuir únicamente puede tener origen en un hecho generador o supuesto jurídico previsto en una norma objetiva, y no en virtud de un acto discrecional y/o singular de la administración pública o del ejecutivo.

b) Principio de proporcionalidad.

Respecto de dicho principio, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que este radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos o la manifestación de riqueza gravada. En función de ello, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad de cada sujeto pasivo, la cual se revela, a través de algún acto o manifestación de riqueza para el estado, esto es, en función de su potencialidad real para contribuir a los gastos públicos, de manera que las personas que tengan mayor riqueza gravable, tributen en forma diferenciada y superior, a aquellos que la tengan en menor proporción.⁶²

Es decir, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes, para que en cada caso, el impacto sea distinto, lo cual puede trascender cuantitativa o cualitativamente en lo tocante al mayor o menor sacrificio efectuado y que lo ubica en el supuesto tributario, o bien, en la disminución patrimonial que proceda, los cuales deben encontrarse en proporción a los ingresos, utilidades, rendimientos o la manifestación de riqueza que se grava.

⁶² Vid. Tesis P./J.109/9, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. X, noviembre de 1999, p. 22.

Así, para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, entendida ésta, como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto en el tributo de que se trate, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de las contribuciones, tienen una naturaleza económica en la forma de una situación o de un movimiento de riqueza, por lo que las consecuencias tributarias son medidas en función de esa riqueza.

En tal sentido, si la potestad tributaria implica para el estado, la facultad de determinar el objeto de los tributos, involucrando para ello, cualquier actividad de los gobernados que sea reflejo de capacidad contributiva, entonces, uno de los presupuestos que legitima la imposición de las contribuciones, es la de identificar la capacidad de los gobernados para contribuir a los gastos públicos.⁶³

Por ello, si es mayor el potencial económico del contribuyente, mayor tendrá que ser el impuesto, invariablemente en proporción a una capacidad contributiva personal o real, en concordancia con la teoría del interés público en beneficio de la misma sociedad.

Esto quiere decir que, el principio de proporcionalidad obliga al legislador a graduar el impuesto de forma que la participación de los ciudadanos en el sostenimiento de los gastos públicos, se realice en función de su mayor o menor capacidad económica manifestada al realizar el hecho imponible; o en otras palabras, que los elementos de cuantificación de la obligación tributaria, hagan referencia a dicha capacidad, siendo la base gravable la que permita medir esa capacidad económica, mientras que la tasa o tarifa, expresen la parte que de dicha

⁶³ Vid, Tesis P. LXXIX/98, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. VIII, diciembre de 1998, p. 241.

base, le corresponde al ente público como acreedor del tributo⁶⁴.

Dicha situación implica que la capacidad contributiva se encuentre vinculada a la persona que tiene a su cargo la obligación de soportar la carga del tributo por ubicarse en el supuesto previsto en la ley, es decir, aquella que finalmente, según las diversas características de cada contribución, ve disminuido su patrimonio al pagar una cantidad específica por concepto de esos gravámenes, sea en su calidad de sujeto pasivo o como destinatario de aquéllos que por traslación deba hacersele por disposición legal, o incluso, por las características propias del tributo de que se trate.⁶⁵

Ahora bien, de acuerdo con el voto minoritario de los Ministros Sergio Salvador Aguirre Anguiano, José Ramón Cossío Díaz, Margarita Beatriz Luna Ramos, Olga Sánchez Cordero de García Villegas y Juan N. Silva Meza, expresado en la tesis P. 44, del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, para analizar la proporcionalidad de un impuesto, debe atenderse a los términos en los que se realiza el respectivo hecho imponible, tomando en cuenta sus características o su naturaleza particular, es decir, si grava una manifestación general de la riqueza de los gobernados, señalando al efecto que “(...) la proporcionalidad que deben observar las contribuciones se satisface en la medida en la que los causantes se vean conminados a efectuar enteros que atiendan a su efectiva capacidad contributiva, es decir, para el caso de impuestos directos, que atiendan al referido nivel de ingresos netos, pues sólo éste permite determinar la capacidad que tiene el contribuyente para resentir las cargas tributarias, siendo claro que el gravamen correspondiente debe determinarse considerando una utilidad real, y no una que no corresponda a la capacidad contributiva.”⁶⁶

⁶⁴ Vid, Tesis: IV.2o.A.15 A (10a.) *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, libro IX, junio de 2012, t. 2, p. 917

⁶⁵ Tesis P./J. 10/2003, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XVII, mayo de 2003, p. 144.

⁶⁶ Tesis P. 44, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Octava Época, t. 25, enero de 1990, p. 42.

De esa forma, mediante el establecimiento de gravámenes que atiendan a la auténtica capacidad económica y por ende, contributiva del causante, se salvaguarda la garantía de proporcionalidad tributaria.

Una forma de materializar lo anterior, es a través de la segmentación de los causantes en función de su manifestación de riqueza gravada y el establecimiento de contribuciones progresivas, ya que a través de dicha mecánica, se permite una cuantificación efectiva del tributo que asciende proporcionalmente tanto entre quienes integran una misma categoría, como entre aquellos otros que se ubiquen en alguna de las restantes, pues la diferencia entre un rango y otro, se encuentra compensada con la cuota fija establecida en las tablas sobre el excedente del límite inferior, evitando con ello que el impuesto relativo se eleve de manera desproporcionada.

Al efecto, los mecanismos de cobro mediante la aplicación de tarifas progresivas, se encuentran estrechamente vinculados con la premisa de gradualidad tributaria, conforme al cual, el incremento en la alícuota a cargo del contribuyente, debe ir aumentando en la misma proporción en que lo hace la base que se grava. Es decir, si la base gravable se incrementa en una unidad de medida, entonces el impuesto a cargo del contribuyente deberá ser incrementado en esa misma unidad de medida o proporción a la misma, evitando en todo momento, aumentos desproporcionados en relación con el aumento de la fuente reveladora de riqueza.⁶⁷

⁶⁷ Vid, Tesis P./J. 90/99, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. X, septiembre de 1999, p. 5.

c) Principio de equidad.

El texto constitucional establece que todos los hombres son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social; por su parte, el artículo 13 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece que nadie puede ser juzgado por leyes privativas ni por tribunales especiales⁶⁸.

Al respecto la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que “es carácter constante de las leyes, que sean de aplicación general y abstracta; es decir, que deben contener una disposición que no desaparezca después de aplicarse a un caso previsto y determinado de antemano, sino que sobrevivan a esta aplicación, y se apliquen sin consideración de especie o de persona, a todos los casos idénticos al que previenen, en tanto que no sean abrogadas.”⁶⁹

Bajo este orden de ideas y con relación a la materia tributaria, el principio de equidad se encuentra consagrado en el artículo 31, fracción IV, de la constitución federal, conforme al cual, se establece la igualdad jurídica de todos los ciudadanos ante la ley, traducido en el derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho, toda vez que la igualdad lo es ante la ley y ante la aplicación de la misma.

Es decir, las leyes deben tratar igualmente a los iguales, pero siempre y cuando se ubiquen en iguales circunstancias “La conservación de dicho principio, sin embargo, no supone que todos los hombres sean iguales, con un patrimonio y necesidades semejantes, ya que la propia Constitución Política de los Estados

⁶⁸ Vid. MÉXICO. Constitución política, 2018, artículos 1, 4 y 13.

⁶⁹ Tesis 364656, *Semanario Judicial de la Federación*, Quinta Época, t. XXVIII, p. 1960

Unidos Mexicanos acepta y protege la propiedad privada, la libertad económica, el derecho a la herencia y otros derechos patrimoniales, de donde se reconoce implícitamente la existencia de desigualdades materiales y económicas”⁷⁰

“La equidad, es un principio en cumplimiento del cual, las leyes tributarias deben otorgar un tratamiento igual a todos los contribuyentes de un mismo tributo, con excepción de las cuotas, tasas o tarifas que deben inspirarse en un criterio de progresividad”⁷¹.

En función de ello, no es válido que una ley tributaria grave solamente a una o varias personas en lo individual, o a un sector determinado de ellas, ya que el gravamen debe ser establecido considerado supuestos creadores del crédito fiscal de carácter general, de tal suerte que cualquier persona o categoría de personas que lleguen a ubicarse dentro de dicho supuesto, queden sujetas a su pago.

Dichas categorías pueden establecerse, o no, en función de la capacidad contributiva de las personas que lo recienten, ya que incluso, “la determinación de las diversas categorías de contribuyentes puede hacerse por motivos distintos de la sola medida económica de esa capacidad.”⁷² Dicho criterio, a su vez, es compartido en el criterio jurisdiccional que a continuación se inserta:

“La equidad radica medularmente en la igualdad ante la 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, deducciones permitidas, etcétera, debiendo variar únicamente las tarifas aplicables, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad mencionado, en consecuencia, significa que

⁷⁰ Tesis: P./J. 42/97, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. V, junio de 1997, p. 36.

⁷¹ SÁNCHEZ Hernández, Mayolo. *Op. Cit.*, pág. 136.

⁷² DE LA GARZA, Sergio Francisco. *Op. cit.*, pág. 294.

*los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de equidad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.*⁷³

Lo anterior obedece a que, en principio, todo impuesto debe definir su hecho imponible tomando como fundamento un determinado tipo de realidades económicas que se gravan, ya sea la renta, el patrimonio o el consumo de éstos, en cuanto que dichos aspectos, representan índices claros y objetivos de la existencia de la capacidad o aptitud de contribuir por parte de quien se encuentra en esa realidad o situación específica; aunque dichos elementos, no sean el único aspecto a considerar para la determinación del impacto tributario.

El principio de generalidad de las contribuciones, no implica que los tributos deben ser establecidos atendiendo a la capacidad contributiva del gobernado, sino que estos, se apliquen a una generalidad de individuos o categorías de estos, que se ubiquen o lleguen a ubicar en el supuesto previsto en la norma. A diferencia de ello, la proporcionalidad se produce en un segundo momento, es decir, una vez que de la generalidad de contribuyentes ha sido identificado como sujeto pasivo de una contribución en particular, la función de esta, es la de determinar el monto del tributo a cargo de cada uno de ellos, en función de su respectiva y particular manifestación de riqueza.

Aunado a lo anterior, debe señalarse que no toda desigualdad en el trato es inconstitucional, pues inclusive se ha considerado que el legislador no sólo está facultado, sino obligado, a crear categorías o clasificaciones de contribuyentes "(...)" siempre que ellas no sean arbitrarias o formadas para hostilizar a determinadas personas o clases, es decir, siempre que las distinciones, categorías o

⁷³ Tesis IV.2o.A.15 A (10a.), Tribunales Colegiados de Circuito, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, décima época, libro IX, junio de 2012, tomo 2, pág. 917.

clasificaciones se apoyen en una base razonable y respondan a una finalidad económica o social”⁷⁴.

De esta forma, corresponderá a las leyes ordinarias o secundarias, determinar el tributo que a cada particular corresponda cubrir según su actividad o capacidad contributiva y la respectiva clasificación de sus ingresos, siempre que dentro de esa generalidad del tributo, se respeten los principios de proporcionalidad y equidad consagrados en el citado numeral 31, fracción IV, pues un principio justo, aplicado por igual a todas las personas a pesar de la desigualdad de sus condiciones particulares, conduce a resultados injustos.

En consecuencia, las personas que estén sujetas a cualquier impuesto y se encuentren en iguales condiciones relevantes para efectos tributarios, han de recibir el mismo trato en lo que se refiere al impuesto respectivo, pues en caso de no ser así, se originaría una desigualdad en el trato tributario de las personas que se hallen en condiciones tributarias iguales. Para evitar esto último, la igualdad no sólo reclama que el ordenamiento jurídico en su emisión y aplicación, respete las situaciones preexistentes de igualdad entre los ciudadanos, sino que además exige, que el ordenamiento jurídico actúe de tal forma que puedan reconducirse las situaciones de discriminación o diferencias, a situaciones de igualdad.

De esta forma, la equidad tributaria existe tanto al otorgar un trato igual o semejante a situaciones análogas, pero también, al diferenciar el trato ante situaciones diferentes, de suerte tal que no toda desigualdad de trato por la ley resulta inconstitucional, sino únicamente cuando produce una distinción arbitraria entre situaciones tributaria iguales, sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable.

⁷⁴ Tesis 233313, *Semanario Judicial de la Federación*, Séptima Época, volumen 50, primera parte, p. 35.

En relación con lo anterior, se estima referirnos al criterio sustentado por el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en el cual, se establecen los elementos objetivos que delimitan el principio de equidad:⁷⁵

1. No toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino que dicha violación se configura únicamente si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales, sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable.
2. A iguales supuestos de hecho, deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas.
3. No se prohíbe al legislador contemplar la desigualdad de trato, sino sólo en los casos en que resulta artificiosa o injustificada la distinción, y
4. Para que la diferenciación tributaria resulte acorde con el derecho de igualdad, las consecuencias jurídicas que resultan de la ley, deben ser adecuadas y proporcionadas para conseguir el trato equitativo, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador, superen un juicio de equilibrio en sede constitucional.

Ahora bien, la obligación universal de contribuir al gasto público a cargo de todos los mexicanos, no implica que todos los ciudadanos tengan por igual la obligación de pagar todos los impuestos creados por el estado, sino que dicha obligación se traduce en pagar únicamente aquellos tributos cuyo hecho generador, coincide exactamente con el supuesto jurídico previsto en la norma tributaria y en el

⁷⁵ Vid, Tesis P./J. 41/97, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. V, junio de 1997, p. 43

cual llegan a ubicarse, “(...) así, cada persona o categoría de personas serán causantes en las materias determinadas por el legislador, cuando en la materia del impuesto se produzca tanto el hecho generador como su condición de contribuyente en esta materia”⁷⁶.

En general, “los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula”⁷⁷, “sin importar que este no se encuentre dirigido a todos los habitantes de la república, sino sólo a unos cuantos cuya actividad quede comprendida dentro del objeto de la ley”⁷⁸.

En conclusión, la equidad tributaria radica medularmente en la igualdad ante la ley de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en similares condiciones, deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos, deducciones permitidas, estímulos, beneficios o exenciones de pago, en cuyo caso, únicamente deberán variar las tarifas o tasas aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente en cuestión en función de la naturaleza o fuente del ingreso, con el fin de respetar el principio de proporcionalidad.

d) Destino al gasto público.

Dicha característica se desprende de lo preceptuado en los artículos 31, fracción IV, en relación con el 73, fracción VII, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en cuyo texto se establece la obligación de los mexicanos de contribuir al gasto público, así como la facultad del congreso para

⁷⁶ DE LA GARZA, Sergio Francisco. *Op. cit.*, pág. 293.

⁷⁷ Tesis 232309, Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Semanario Judicial de la Federación, séptima época, volumen 187-192, primera parte, pág. 113.

⁷⁸ *Vid.* MARGAIN Manautou, Emilio. *Op. Cit.*, pág. 80.

imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto.

Al respecto Emilio Margáin Manautou,⁷⁹ considera que toda prestación que se pague por concepto de impuesto, debe destinarse a cubrir únicamente el presupuesto de la “administración activa”, y considera que dentro de esta, no se deben incluir a los organismos descentralizados que conforman la administración pública paraestatal.

Sin embargo, respecto de esta última característica en particular, resulta oportuno mencionar que no comulgamos con dicha tesis, debido a que en términos de la ley orgánica de la administración pública federal⁸⁰, justamente la creación de los organismos descentralizados del poder ejecutivo obedece a la necesidad del ejecutivo de crear entes públicos que coadyuven en el cumplimiento de las funciones encomendadas a la administración pública, ya sea en alguna o varias materias en particular de acuerdo con el sector o ramo de la administración pública al cual se encuentran adscritos; máxime si se considera que en el presupuesto de egresos de la federación, claramente se encuentra incluido el monto de los subsidios que serán destinados a los citados organismos durante cada ejercicio fiscal.⁸¹

Luego entonces, resulta obvio que la actuación de los entes pertenecientes a la administración pública delegada, también va encaminada a la consecución de uno o varios ejes rectores, líneas de acción, programas y acciones a cargo del estado y que son establecidas en los planes de desarrollo del estado, *lato sensu*, para cuyo ejercicio y cumplimiento, es destinado el gasto público. En función de ello, consideramos que la característica referida por el citado autor, resulta inoperante e inaplicable de acuerdo con nuestro sistema jurídico mexicano.

⁷⁹ *Ídem*, pág. 85

⁸⁰ MÉXICO: Ley orgánica de la administración pública federal, 2018, artículos 1 y 3, fracción I.

⁸¹ Vid. MÉXICO. Presupuesto de egresos de la federación para el ejercicio fiscal 2018, artículo 3.

CAPÍTULO SEGUNDO

EL IMPUESTO SOBRE TRASLADO DE DOMINIO

2.1 Mecanismos de cobro de los tributos.

Siguiendo a Antonio Jiménez González⁸², los mecanismos de cobro de los tributos se clasifican en:

- a) Tributos fijos.
- b) Tributos proporcionales.
- c) Tributos progresivos.
- d) Tributos regresivos.

Por su parte, Ernesto Flores Zavala⁸³ ofrece una clasificación un tanto más amplia al señalar que las cuotas de los impuestos pueden ser de derrama o contingencia; fijas; proporcionales; progresivas, indirecta y directa, y estas a su vez, subdivididas en clases, grados y coeficientes progresivos; cuotas degresivas y cuotas regresivas o progresivas inversas. A continuación, se expondrá cada una de ellas:

- De derrama o contingencia, en la cual, se determina en primer lugar la cantidad que pretende obtenerse como rendimiento del impuesto, después se distribuye entre los sujetos teniendo en cuenta la base o el objeto imponible y, por último, con estos datos, se calcula la cuota que corresponde a cada unidad fiscal.
- Fija, cuando en la ley se señala la misma cantidad exacta que debe pagarse por unidad tributaria. De acuerdo con su estructura, resulta ser un impuesto

⁸² JIMENEZ González, Antonio. *Op. Cit.*, pág. 79.

⁸³ FLORES Zavala, Ernesto. *Op. Cit.*, págs., 112 a 120.

equitativo, es decir, que se aplica por igual a todos sus destinatarios, pero no proporcional, ya que no toma en cuenta la capacidad contributiva del causante al que va dirigido así como el esfuerzo que le llevo hacerse del objeto materia del impuesto.

- Proporcional, cuando se señala un tanto por ciento fijo que hace variar la tarifa a cargo de acuerdo con el valor de la base; es decir, que el monto resultante puede aumentar o disminuir en función del valor de la base gravable.
- Progresiva, la cual puede ser de dos clases: directa o indirecta. En la progresividad indirecta, la cuota es proporcional y lo que crece es la porción gravable de la base del impuesto; como por ejemplo, cuando se concede una exención general hasta cierto límite y la cuota con lo que se grava lo que excede de dicho límite, es proporcional, ya que al aumentar el valor del objeto, también aumenta el porcentaje de dicho valor sometido a impuesto, pero sin gravar en su totalidad la base debido a la exención general señalada en primer término.

Otra forma o modalidad de la progresividad indirecta, es aquella en la que se divide la renta o el capital en grados, rangos o renglones, y en cada grado, se señala como gravable un tanto por ciento de la base, el cual se incrementa, o va siendo mayor, según aumente el grado o renglón en el que se ubique la base gravable, hasta que las cantidades que exceden de determinado grado, rango o renglón, quedan totalmente gravados.

Por ejemplo, en el primer renglón se grava sólo el 40% de la base, en el segundo renglón, el 50%; en el tercero, el 60% y así sucesivamente, hasta llegar a gravar el 100% de la base en el último de los renglones de la tabla; sin embargo, la cuota que se aplica a las cantidades gravadas es

proporcional al valor de la base, de modo que la progresión no está en la cuota, sino en el valor de la base que queda sujeta al gravamen.

Para su determinación, se debe ir calculando la cuota a pagar conforme a cada uno de los renglones que le anteceden al valor total de la base; por ejemplo, si esta se ubica en el renglón 3 de la tabla, habrá que calcular el monto a pagar conforme a cada uno de los renglones que le anteceden, es decir, el 1 y el 2 y a la parte residual, la tarifa correspondiente al propio renglón 3 en el que se ubica la base.

Por su parte, la progresividad directa se presenta cuando el tanto por ciento de la cuota, aumenta a medida que aumenta el valor de la base. Existen tres tipos de progresividad directa: por clases, por grados y por coeficientes.

En el primer caso, es decir, progresividad directa por clases, se señalan en la tarifa clases o categorías sucesivas cada vez mayores, quedando definida cada clase por la cantidad inferior y la superior que figuran en la tarifa, con excepción de la última; a cada una se le aplica una cuota cada vez mayor.

A diferencia de la progresividad indirecta, para determinar el impuesto a cargo, basta con aplicar la cuota, porcentaje y/o tarifa establecido para el renglón en el que se ubique la base gravable, sin necesidad de adicionar lo correspondiente a las cuotas previstas para los renglones que le anteceden.

En la progresividad directa por grados, el contribuyente debe calcular el impuesto a su cargo con base en una tabla que divide la base en fracciones o secciones sucesivas, pudiendo o no, estar exento de pago una parte del valor de la base que se ubique en el primer renglón, y a cada

sección siguiente, se le aplica un tanto por ciento cada vez mayor, sumándose los impuestos determinados para cada fracción previa, hasta obtener el total que debe pagar el causante conforme al renglón en el que se ubica la base gravable.

La progresividad directa por coeficientes, también se divide la base en fracciones, al igual que en el sistema de grados, se establece una cuota fija igual para todas las fracciones, y además, un coeficiente o porcentaje que va siendo mayor para cada sección o fracción.

Dicho mecanismo, es el que más se asemeja al esquema previsto en la ley de ingresos del municipio de El Marqués para el ejercicio fiscal 2018 para la determinación del impuesto sobre traslado de dominio.

- Las cuotas degresivas, son aquellas en las que se señala determinada cuota para cierta base de impuesto sobre la que se pretende ejercer el máximo de gravamen –generalmente a partir de una base relativamente baja-, por lo que resulta ser proporcional sólo a partir de ella, no antes; ya que debajo de dicha base máxima, se aplican cuotas menores a medida que decrece el valor de la base, las cuales pueden resultar desproporcionales respecto del valor o monto de la base al no guardar una relación o lógica en función de aquella.
- Por último, en las cuotas progresivas inversas, mientras mayor es la base, menor es el tanto por ciento sobre el cual se calcula el impuesto a cargo; es decir, en estas, la cuota a pagar va en sentido inversamente proporcional al aumento o disminución de la base gravable. El procedimiento para el cálculo del impuesto a cargo, es igual al de la cuota progresiva por grados; es decir, se debe ir calculando la cuota a pagar conforme a cada uno de los renglones que le anteceden al valor total de la base.

Con relación al tema de los mecanismos de cobro, se estima conveniente señalar el criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al resolver la acción de inconstitucionalidad 29/2008 que a continuación se transcribe:

“a) Específicos: Se aplica a bases impositivas expresadas en magnitudes distintas al dinero (como medidas de longitud -metro-, de capacidad -litro- y de masa -kilogramo-) de tal modo que la tasa consiste en una cifra fija para cada unidad.

En este caso la tasa permanece inmutable, cualquiera que sea la extensión de la base imponible, pues el importe de la deuda varía en relación con la magnitud de la señalada base; tasa que suele emplearse en los impuestos reales puros o que carecen de subjetivización alguna, y en los impuestos indirectos siempre que la base impositiva parta de una medida o capacidad, aunque al final pueda expresarse en un valor monetario.

b) Porcentuales: Si la base imponible está conformada, como ocurre de ordinario, por el valor del objeto o de la operación, el tipo impositivo queda expresado en un determinado porcentaje de la base monetaria, que también permanece incólume ante la posible variación -menor o mayor- de esta base, aunque se diferencia del anterior porque esta última no puede colocarse en una medida o capacidad, por lo que pueden ser aplicables excepcionalmente a algunos impuestos personales, a los reales y a los indirectos tanto al consumo como a las enajenaciones, si el valor de la operación o el bien no surge a partir de una unidad de medida o capacidad.

c) Mixtas: El impuesto se ajusta a la magnitud de la base con un criterio diverso como establecer varios porcentajes o cifras fijas, con arreglo a las variaciones de la fuente de riqueza elegida por el legislador ordinario como acontece en los distintos porcentajes del impuesto al valor agregado, o bien, atendiendo a la afectación que llegue a generar la imposición, de ahí que con las diversas tasas se pretenda lograr una mayor igualdad entre los sujetos obligados o incididos o se atienda a razones de política fiscal.

d) Progresivo: El tipo impositivo en vez de ser uniforme, se modifica al variar en menor o

mayor grado la base imponible, la cual está dividida en escalones, en el que se prevé un gravamen cada vez más elevado hasta llegar a un límite máximo. La anterior progresividad escalonada es indudablemente mucho más perfecta para acercarse a la capacidad contributiva de los contribuyentes, que a su vez tienen que soportar la carga económica, en el que el tributo reconoce sus situaciones personales o familiares, de modo que puede aplicarse este tipo de gravamen al impuesto personal, a los subjetivos y, en algunas ocasiones, a los impuestos reales que guardan cierta subjetivización como los que recaen en la propiedad raíz, no así en los impuestos indirectos ya que si el valor monetario expresado en la base se puede dividir en unidades de medida o de capacidad, si fuese progresiva la tarifa, al final los gobernados por igual consumo podrían pagar más o menos impuesto, según si el consumo se hace en un solo momento o en varios, en tanto que la alícuota aumenta por cada renglón, generándose un problema de proporcionalidad tributaria.”⁸⁴

2.2 Conceptualización del impuesto sobre traslado de dominio

De acuerdo con nuestra constitución política, en México, el municipio es la base de su división territorial y de su organización política y administrativa; sin embargo, dichos entes no cuentan con facultades para imponer contribuciones, pues a nivel local, dicha potestad se encuentra reservada en favor de las entidades federativas por conducto de sus legislaturas.⁸⁵

Efectivamente, en términos del artículo 115, fracción II, de nuestra carta magna, la facultad reglamentaria de los municipios únicamente se circunscribe a la aprobación de los bandos de policía y gobierno, los reglamentos, circulares y disposiciones administrativas de observancia general dentro de sus respectivas jurisdicciones, que organicen la administración pública municipal, regulen las

⁸⁴ Acción de inconstitucionalidad 29/2008, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXVIII, agosto de 2008, p. 327.

⁸⁵ *Cfr.* MÉXICO, Constitución política, 2018, artículos 73, fracción VII, 115, fracciones II y IV, y 124.

materias, procedimientos, funciones y servicios públicos de su competencia, así como aquellas que aseguren la participación ciudadana y vecinal, sin estar contemplada la facultad de establecer contribuciones municipales.

Por su parte, en el inciso a), fracción IV, del artículo 115, del mismo ordenamiento, se prevé que la facultad de establecer contribuciones, incluyendo tasas adicionales 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, corresponde a los estados, refiriendo además que, “Las legislaturas de los Estados aprobarán las leyes de ingresos de los municipios, revisarán y fiscalizarán sus cuentas públicas.”⁸⁶

De esta forma, la facultad de los municipios en materia reglamentaria queda acotada únicamente, al establecimiento de las bases generales de la administración pública municipal y del procedimiento administrativo; los casos en que se requiera el acuerdo de las dos terceras partes de los miembros de los ayuntamientos para dictar resoluciones que afecten el patrimonio inmobiliario municipal o para celebrar actos o convenios que comprometan al Municipio por un plazo mayor al periodo del Ayuntamiento; las normas de aplicación general para celebrar convenios con el estado en materia de agua potable, drenaje, alcantarillado, tratamiento y disposición de sus aguas residuales; alumbrado público; limpia, recolección, traslado, tratamiento y disposición final de residuos; mercados y centrales de abasto; panteones; rastro; calles, parques y jardines y su equipamiento; seguridad pública; el procedimiento y condiciones para que el gobierno estatal asuma una función o servicio municipal y las disposiciones aplicables en aquellos municipios que no cuenten con los bandos o reglamentos correspondientes.

⁸⁶ *Ídem.*, artículo 115, fracción IV.

Por ende, considerando que uno de los atributos de los impuestos es que estos deben estar previstos en una ley tanto en sentido formal como en sentido material, resulta claro que la simple facultad reglamentaria de los municipios no es suficiente para expedir y autorizar su propio sistema impositivo.

Conforme a lo anterior, la actividad reglamentaria de los municipios a su vez necesita de la regulación correspondiente, y al efecto, las legislaturas locales de los Estados se encuentran facultadas para expedir las leyes que organicen la división administrativa municipal. En el estado de Querétaro, la ley orgánica municipal, es la norma reguladora de dicha actividad.

Dicho ordenamiento,⁸⁷ en concordancia con el texto del inciso c), fracción IV, del artículo 115 constitucional, contempla la facultad de los municipios para proponer a la legislatura del estado, las cuotas y tarifas aplicables a impuestos, derechos, contribuciones de mejora y las tablas de valores unitarios de suelo y construcciones que sirvan de base para el cobro de las contribuciones sobre la propiedad inmobiliaria, así como la de presentar ante la legislatura del estado, iniciativas de leyes o decretos, pero sin que dicha propuesta resulte vinculante en ningún modo para el poder legislativo, el cual, cuenta con facultades para formular las observaciones, recomendaciones y propuestas de modificación que al efecto estime conducentes, sobre una base objetiva y razonable, de manera fundada y motivada, debido a que estas cuentan con competencia para tomar la decisión final sobre dichos aspectos cuando aprueban las leyes de ingresos de los municipios, pudiendo incluso, apartarse de las propuestas iniciales que estos les presenten, siempre y cuando proveen para ello argumentos de los que derive una justificación objetiva y razonable, con base en un proceso de reflexión.⁸⁸

⁸⁷ QUERÉTARO. Ley orgánica municipal, 2018, artículo 30, fracciones I, XXVIII y XXIX.

⁸⁸ Vid., Tesis: P./J. 112/2006, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIV, octubre de 2006, p. 1131.

En relación con la presentación de la citada propuesta, los municipios, por conducto del titular de la dependencia encargada de las finanzas públicas, deben presentar al Ayuntamiento, a más tardar el día veinte de noviembre de cada ejercicio fiscal, un proyecto de iniciativa de ley de ingresos, el cual deberá ser analizado y en su caso aprobado por el ayuntamiento con la finalidad de que este sea turando, a más tardar el treinta de noviembre del año que corresponda, a la legislatura del estado para efectos de sus discusión y en su caso aprobación, para su posterior promulgación.⁸⁹

Por otra parte, en materia impositiva encontramos que existen diversas clasificaciones de los tributos -a las cuales, nos referimos brevemente en el capítulo anterior- una de las cuales, es la relativa a los impuestos reales o sobre el patrimonio y los personales.

Los primeros son “los que se desatienden de las personas y exclusivamente se preocupan por los bienes o las cosas que gravan; en cambio, en los impuestos personales se atienden a las personas, a los contribuyentes como los pagadores de los mismos”⁹⁰.

Para efectos del presente estudio, señalaremos que, en el caso del municipio de El Marqués, Querétaro, los impuestos reales o sobre el patrimonio de las personas se concentra en tres grandes rubros: a) el impuesto predial, b) el impuesto sobre traslado de dominio y c) el impuesto sobre fraccionamientos, condominios, fusión, subdivisión y re lotificación de predios.

De estos tres, el que más ingresos genera para dicho municipio, es el impuesto sobre traslado de dominio, mismo que representó durante el ejercicio fiscal 2018, el 64% del monto total a recaudar por concepto de impuestos sobre el

⁸⁹ Vid. QUERÉTARO. Ley orgánica municipal, 2018, artículos 107 y 108.

⁹⁰ MARGAIN Manautou, Emilio. *Op. Cit.*, pág. 88.

patrimonio -porcentaje similar al proyectado para el 2019⁹¹-, mientras que la suma de los ingresos por dicho concepto (impuestos sobre el patrimonio), equivale al 46% de los ingresos totales del municipio durante el ejercicio fiscal 2018, lo cual pone en evidencia la verdadera importancia de dicho impuesto para el erario municipal.

Dentro de los impuestos sobre el patrimonio, encontramos al impuesto predial, el impuesto sobre traslado de dominio, y el correspondiente a los fraccionamientos, condominios, fusión, subdivisión y relotificación de predios; además de ellos, en el caso del municipio de Querétaro, también existe el impuesto relativo al incremento del valor de los inmuebles, así como el impuesto por el uso de inmuebles destinados a la prestación de servicios de hospedaje.

El monto de la recaudación municipal cobra relevancia, si se considera que en términos del artículo 2 de la ley de coordinación fiscal,⁹² la recaudación que estos efectúan por concepto de impuesto predial así como por los derechos por suministro de agua, forman parte de los impuestos locales que son considerados para efectos de la distribución del fondo general de participaciones que efectúa la federación en favor de las entidades y municipios, segunda fuente de ingresos del municipio de El Marqués durante el ejercicio fiscal 2018, al representar el 38% de sus ingresos totales.

Ahora bien, de acuerdo con el artículo segundo transitorio de la ley de ingresos del municipio de El Marqués, Querétaro, para ese mismo ejercicio, quedaron derogadas las disposiciones previstas en la ley de hacienda de los municipios del estado de Querétaro en materia de impuesto sobre traslado de dominio; ello en virtud de que aquel ordenamiento resulta ser de carácter especial en el que se contemplan todos los elementos del citado impuesto; fue expedido con

⁹¹ Cfr. QUERÉTARO. Ley de ingresos del municipio de El Marqués para los ejercicios fiscales 2018 y 2019, artículo 3.

⁹² Vid., MÉXICO, Ley de Coordinación Fiscal, 2018, artículo 2.

posterioridad a esta última, aunado a que ambas disposiciones, resultan de igual jerarquía al haber sido aprobadas por la legislatura local.⁹³

En virtud de lo anterior, para la determinación y cálculo de las operaciones traslativas de dominio ocurridas durante el ejercicio fiscal 2018 en el municipio de El Marqués, Querétaro, nos debemos remitir a lo preceptuado en la ley de ingresos del citado municipio para dicho ejercicio fiscal, en cuyo artículo 14, se establece que es **objeto** de ese impuesto, la traslación y/o adquisición de bienes inmuebles que consistan en el suelo o el suelo y las construcciones adheridas a él, ubicadas en el territorio del municipio de El Marqués, Querétaro ; los derechos relacionados con los mismos, y en general, los demás casos específicos que se enlistan en el mismo precepto.⁹⁴

⁹³ Vid., Tesis XXII.1o. J/5 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, libro 11, octubre de 2014, t. III, p. 2578.

⁹⁴ EL MARQUÉS, QUERÉTARO: Ley de ingresos del municipio, 2018, artículo 14:
Artículo 14. El Impuesto sobre Traslado de Dominio de inmuebles, se causará y pagará conforme a los elementos siguientes:

- ...
- a) Todo acto 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 y sociedades.
 - b) La compraventa en la que el vendedor se reserve la propiedad, aun cuando la transferencia de ésta opere con posterioridad.
 - c) El contrato en el que se pacte que el futuro comprador entra en posesión de los bienes o que el futuro vendedor reciba el precio de la venta o parte de él, antes de que se formalice el contrato prometido.
 - d) La cesión de derechos al comprador o al futuro comprador en los casos de los incisos b) y c) que anteceden, respectivamente.
 - e) La fusión y escisión de sociedades.
 - f) El pago en especie, independientemente del acto jurídico que lo origine.
 - g) La constitución de usufructo, transmisión de éste entre vivos o de la nuda propiedad, así como la extinción de usufructo temporal.
 - h) La adquisición de inmuebles por prescripción.
 - i) La cesión de derechos del heredero, legatario o copropietario en la parte relativa y en proporción a los inmuebles.

También se incluye la adquisición por medio de fideicomiso, y por la división de la copropiedad y la constitución o disolución de la sociedad conyugal, así como la modificación de las capitulaciones matrimoniales, por la parte que se adquiera en demasía del porcentaje que le corresponda al copropietario o cónyuge; la adquisición, a través de permuta, caso en el que se considerará que se efectúan dos adquisiciones. La adquisición de la propiedad de bienes inmuebles, en virtud de remate judicial o administrativo; y la devolución de la propiedad de bienes a consecuencia de la rescisión o terminación del contrato por mutuo acuerdo o la reversión en caso de expropiaciones, así como por procedimientos judiciales o administrativos.

Se establece además que, son **sujetos** de dicho impuesto las personas físicas o morales que adquieran inmuebles que consistan en el suelo o en el suelo y las construcciones adheridas a él, en su caso, ubicados en el territorio del Municipio de El Marqués, Qro., así como los derechos relacionados con los mismos.

Es **base** gravable de dicho impuesto, el valor mayor que resulte entre el valor de operación y el valor comercial del inmueble a la fecha de operación, este último, determinado por el avalúo fiscal practicado por perito valuador autorizado por el poder ejecutivo del estado, el cual tendrá vigencia de un año, o tratándose de la primera enajenación de parcelas sobre las que se hubiere adoptado el dominio pleno, por el avalúo practicado en los términos de la ley agraria.

Por lo que respecta a la **tasa o tarifa**, encontramos que esta se determina con base en una tarifa progresiva compuesta de ocho rangos:

Rango	Límite Inferior	Límite Superior	Cuota Fija	Cifra sobre Excedente Límite Inferior
1	0.00	44,396.00	0.00	0.0399997
2	44,396.01	133,800.99	1,775.83	0.0403969
3	133,801.00	403,250.44	5,387.52	0.0406650
4	403,250.45	1,215,319.22	16,344.69	0.0409348
5	1,215,319.23	3,662,738.19	49,586.64	0.0412065
6	3,662,738.20	11,038,787.84	150,436.31	0.0414799
7	11,038,787.85	33,268,781.55	456,394.77	0.0417552
8	33,268,781.56	En adelante	1,384,613.79	0.0420323

Para calcular el monto a pagar, se debe aplicar la siguiente mecánica: “A la base gravable de este Impuesto se le disminuirá el límite inferior que corresponda y a la diferencia de excedente de límite inferior se le aplicará la cifra sobre excedente límite inferior, al resultado se le sumará la cuota fija que corresponda y dará como

resultado el Impuesto Sobre Traslado de Dominio a pagar.”⁹⁵

Por cuanto ve a la **época de pago**, se tiene que este debe realizarse dentro de los quince días hábiles siguientes contados a partir de que se presente cualquiera los siguientes casos:

- A partir de que la escritura pública quede perfeccionada con la firma de los otorgantes;
- A los tres años de la muerte del autor de la sucesión si transcurrido dicho plazo no se hubiera llevado a cabo la adjudicación, así como al cederse los derechos hereditarios o al enajenarse bienes por la sucesión;
- Tratándose de adquisiciones efectuadas a través de fideicomiso, cuando: en el acto en el que el fideicomitente designa o se obliga a designar fideicomisario diverso de él, siempre que no tenga derecho a readquirir del fiduciario los bienes; o a partir del acto en el que el fideicomitente pierda el derecho a readquirir los bienes del fiduciario, si se hubiere reservado tal derecho;
- A los tres meses de que haya quedado firme la resolución judicial de prescripción positiva o información de dominio;
- Cuando se constituya o adquiera el usufructo o la nuda propiedad;
- Tratándose de adjudicaciones por remate, a los seis meses posteriores a la fecha en que haya quedado firme la resolución que apruebe el remate en cuestión;
- A la fecha del contrato por el que se realice la transmisión de propiedad o derechos sobre la misma por cualquier documento de carácter privado;
- En los contratos en los que la condición suspensiva consista en el otorgamiento de un crédito, y
- En las adquisiciones que se celebren con instituciones bancarias o

⁹⁵ *Ibídem.*

financieras, organismos públicos o similares, el momento en que se firme la escritura pública de adquisición.

De acuerdo con lo señalado en los numerales 13 y 14 de la exposición de motivos de la ley de ingresos del municipio de El Marqués para el 2018 -aplicable en lo conducente al impuesto sobre traslado de dominio, de acuerdo con lo referido en el párrafo segundo del numeral 14 del mismo apartado-, las justificaciones que expone la autoridad para sostener la constitucionalidad del mecanismo de cobro del impuesto sobre traslado de dominio, son las siguientes:

“13. ...

Esta tabla de valores progresivos se calculó con fundamentos matemáticos, estadísticos y financieros, buscando que se vean beneficiados tanto los contribuyentes como el propio Municipio a través de la determinación del impuesto en función del valor del predio en cuestión, propiciando a la vez, la modernización de procesos a través de la inclusión de sistemas de información catastral... Para su desarrollo, se empleó un diseño de investigación con elementos de análisis cuantitativos los cuales, permitieron exponer el problema en torno a la recaudación del impuesto predial, mismo que a su vez evidenció resultados significativos entre lo que se recauda y lo que se debiera recaudar.

14. ...

No se omite precisar que la base estadística empleada para la determinación de la tabla correspondiente, comprende la totalidad de traslados de dominio realizados durante el año 2017; siendo preciso señalar además que, cuando se realizan cálculos estadísticos basados en censos poblacionales como es el caso, el grado de error en las proyecciones es mínimo, por lo que el nivel de confianza en los resultados obtenidos podría establecerse hasta en un 99.9% de asertividad. En tal sentido, es de resaltar que dentro de los 8 niveles contemplados en la tabla de tarifas progresivas para la determinación del Impuesto sobre Traslado de Dominio contenido en la presente Ley, se encuentra incluido el 99.9% del total de los predios que son susceptibles de realizar traslado de dominio en el Municipio de El Marqués, Qro., mientras que el coeficiente de

determinación encontrado en la proyección de la tabla a razón del 97.89%, resulta lo suficientemente significativo para tal efecto.”⁹⁶

2.3 El impuesto sobre traslado de dominio en el municipio El Marqués, Querétaro, para el ejercicio fiscal 2018

Según lo analizado en el apartado 2.1., del presente estudio, el impuesto sobre traslado de dominio en el municipio de El Marqués, Querétaro para el ejercicio fiscal 2018, fue estructurado conforme a un sistema de rangos, renglones o parámetros, determinados entre el valor de una base mínima y una máxima, compuesto de diversos elementos, tales como las cuotas fijas aplicables a cada rango y las tarifas sobre el excedente del límite inferior en el que se ubique la base gravable; todos ellos, contenidos en una tabla con ocho rangos delimitados entre un mínimo y un máximo de acuerdo al valor de la base del inmueble, asignándole a cada renglón, una cuota fija y un porcentaje para aplicarse únicamente sobre el excedente del límite inferior.

Luego, la estructura del mecanismo para la determinación del citado impuesto, considerada en abstracto, resulta idónea para la determinación y cálculo del citado impuesto, toda vez que de dicha mecánica resulta acorde con el principio de proporcionalidad de las contribuciones, debido a que la cuota fija aumenta a medida que incrementa la base gravable, al igual que lo hace la porcentual o tasa, que va en aumento en función del escalón en que se ubique la base gravable y dentro de cada rubro, dicho porcentaje se calcula únicamente sobre el excedente del límite inferior de cada rubro o estamento, con lo cual, se permitiría medir con precisión la capacidad contributiva del causante.

⁹⁶ QUERÉTARO. Ley de ingresos del municipio de El Marqués, Qro., para el ejercicio fiscal 2018. Considerandos 13 y 14.

En relación con ello, resulta conveniente traer a colación de nueva cuenta el criterio sustentado por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al resolver la acción de inconstitucionalidad 29/2008 antes referida,⁹⁷ y conforme a la cual, tratándose de impuestos que recaen sobre la propiedad raíz -como lo es el caso del impuesto sobre traslado de dominio- la capacidad económica de los contribuyentes puede gravarse diferencialmente a través de tarifas progresivas, a fin de que en cada caso el impacto sea distinto y para cuyo efecto, el legislador cuenta con un amplio margen para la configuración de los elementos esenciales del tributo, sin embargo, en todo caso la tasa o tarifa impositiva debe ser coherente con su naturaleza a fin de evitar que se ponga en riesgo un postulado constitucional o el acceso a valores mínimos humanos.

Así, el artículo 14 de la ley de ingresos del municipio de El Marqués, Querétaro, para el ejercicio fiscal 2018, establece que el Impuesto sobre Traslado de Dominio, se determinará conforme a la tabla de tarifas antes referida, a través de la cual, se pretende que pague más quien revela una mayor capacidad contributiva, y que pague menos, el que la tiene en menor proporción, buscando que el gravamen o monto final a pagar, sea cuantificado en función del valor de la base gravable, definida esta, entre un límite mínimo y un máximo, adicionado con la cuota fija y la tasa aplicable sobre el excedente al límite inferior, y de esta forma, el impuesto resultante corresponda a la verdadera capacidad contributiva del causante.

No obstante, se debe tener en consideración en todo momento que una vez aplicada la fórmula en la que se ubique el caso particular, el monto resultante o cantidad a pagar, debe ser mayor en comparación con el impuesto a cargo de una base de menor valor y a la inversa, es decir, una alícuota de menor monto respecto de una base de valor inferior, a la vez que en todo momento, el incremento que se

⁹⁷ Acción de inconstitucionalidad 29/2008, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXVIII, agosto de 2008, p. 327.

presenta en la alícuota a cargo conforme se avanza de renglón, sea gradual y/o proporcional respecto del incremento que sufre la base y que motiva el cambio de rango, ya que resultaría injustificado incrementar el tributo de forma desmedida al que lo hace la base gravable.

Dicha situación resulta ser el objeto del presente estudio, es decir, analizar la progresividad que debe existir tanto en el aumento de la alícuota, como el de la cuota fija y la tarifa sobre el excedente del límite inferior, en proporción con el incremento de la base gravable del impuesto, pues se considera que para respetar el principio de proporcionalidad, el incremento de dichos factores debe guardar, entre sí, una simetría o gradualidad lógica.

De acuerdo con lo anterior, el impuesto sobre traslado de dominio el municipio de El Marqués, Qro., durante el ejercicio fiscal 2018, se calculaba de la siguiente forma:

- En primer lugar, debe ubicarse el monto de la base gravable en alguno de los rangos previstos en la tabla;
- Hecho lo anterior, al monto de la base gravable del impuesto, se le disminuye el límite inferior que corresponda;
- A esa diferencia de excedente de límite inferior, se le aplica la tasa sobre el excedente del límite inferior expresamente prevista en la tabla y correspondiente a ese mismo rango;
- Al resultado obtenido, se le suma la cuota fija que corresponda y el importe de dicha operación, será el impuesto a pagar.

El mecanismo anterior, se ejemplifica mediante las operaciones aritméticas que

revelan los **importes máximos** a pagar, si la base del impuesto se ubicara en el límite superior de cada rango de la tabla:

1. Si la base se ubicara en el primer rango de esa tarifa, el impuesto a cargo sería de \$1,775.83 pesos; resultado de restar al monto del límite superior (\$44,396.00 pesos) el monto del límite inferior (\$0.00 pesos) y de aplicar a la diferencia (\$44,396.00 pesos) la tarifa de 0.0399997 prevista para el mismo rango, así como de sumar al resultado, el importe de \$0.00 pesos consistente en la cuota fija de tal rango.
2. Si la base del impuesto quedara comprendida en el segundo rango, el gravamen máximo a pagar sería de \$5,387.51 pesos resultado de restar a \$133,800.99 que es límite superior de dicho rango la cantidad de \$44,396.01 correspondiente al límite inferior del mismo rango y de aplicar al resultado, la tarifa de 0.0403969, así como de sumar al resultado de lo anterior, la cantidad de \$1,775.83 correspondiente a la cuota fija.
3. Si la base del impuesto quedara comprendida en el tercer rango, el gravamen máximo a pagar sería de \$16,344.68 pesos resultado de restar a \$403,250.44 pesos que es límite superior del mismo rango, la cantidad de \$133,801.00 pesos correspondiente al límite inferior y de aplicar al resultado, la tarifa de 0.040665, así como de sumar al resultado de lo anterior, la cantidad de \$5,387.52 correspondiente a la cuota fija de ese rango.
4. Si la base del impuesto quedara comprendida en el cuarto rango, el gravamen máximo a pagar sería de \$49,586.56 pesos resultado de restar a \$1'215,319.22, la cantidad de \$403,250.45 correspondiente al límite inferior de ese rango y de aplicar al resultado, la tarifa de 0.0409348, así como de sumar al resultado de lo anterior, la cantidad de \$16,344.69 correspondiente a la cuota fija.

5. Si la base del impuesto quedara comprendida en el quinto rango, el gravamen máximo a pagar sería de \$150,436.21 pesos resultado de restar a \$3'662,738.19 que es límite superior de dicho rango, la cantidad de \$1'215,319.23 correspondiente al límite inferior de ese rango y de aplicar al resultado, la tarifa de 0.0412065, así como de sumar al resultado de lo anterior, la cantidad de \$49,586.64 correspondiente a la cuota fija.
6. Si la base del impuesto quedara comprendida en el sexto rango, el gravamen máximo a pagar sería de \$456,394.11 pesos resultado de restar a \$11'038,787.84 la cantidad de \$3'662,738.20 correspondiente al límite inferior de ese rango y de aplicar al resultado, la tarifa de 0.0414799, así como de sumar al resultado de lo anterior, la cantidad de \$150,436.31 correspondiente a la cuota fija de dicho rango.
7. Si la base del impuesto quedara comprendida en el séptimo rango, el gravamen máximo a pagar sería de \$1'384,612.60 pesos resultado de restar a \$33'268,781.55 que es límite superior, la cantidad de \$11'038,787.85 correspondiente al límite inferior y de aplicar al resultado, la tarifa de 0.0417552 prevista para el mismo rango, así como de sumar al resultado de lo anterior, la cantidad de \$456,394.77 correspondiente a la cuota fija.
8. Si la base del impuesto quedara comprendida en el octavo rango, el gravamen sería el resultado de restar \$33'268,781.56 correspondiente al límite inferior de ese rango, al importe de la base que al menos fuera de los mismos \$33'268,781.56, y de aplicar al resultado, la tarifa fija de 0.0420323 prevista para el mismo rango, así como de sumar al producto obtenido \$1'384,613.79 consistente en la cuota fija establecida para dicho rango.

Conforme a lo anterior, se advierte que en las relaciones entre la totalidad

de los rangos de la tarifa de trato, se va produciendo un aumento en el cobro del impuesto a cargo, ya que si la base se coloca en el rango superior de aquél otro al que le precede, el importe del impuesto es mayor que si se ubicara en el límite máximo de la base del renglón anterior.

En contrapartida, **los importes mínimos a pagar** por el impuesto sobre traslado de dominio, si la base del impuesto se ubicara en el límite superior de cada rango de la tabla, serían los siguientes:

Si la base (monto de la operación de traslado de dominio) se ubicada en el primer rango de la tabla, el monto a pagar sería igual a \$0.00 cero pesos; resultado de restar \$0.00 correspondiente al límite inferior de ese rango y de aplicar a ese resultado la tasa de 0.0399997 prevista para el mismo rango, así como de sumar al resultado el importe de \$0.00 pesos consistente en la cuota fija de ese rango.

En otras palabras, si el importe de la base gravable apenas coincidiera efectivamente con el valor del límite inferior de cada uno de los renglones de la tabla, sólo se podría cobrar la cuota fija establecida para esos mismos rangos, debido a que bajo dicho supuesto, no existiría ningún excedente al cual disminuir el monto del límite inferior, y por ende a su vez, tampoco se podría aplicar la tarifa sobre el excedente a dicho límite.

Así, si la base del impuesto se situara dentro del rango dos que empieza en el límite inferior de \$44,396.01 y ese mismo importe, fuera el de la operación de traslado de dominio, no habría diferencia alguna a la que aplicar la tarifa de 0.0403969, que es la que según la fórmula, se debería aplicar a la cantidad que excede al límite inferior del rango de que se trate, y por ende, bajo dicho supuesto sólo tendría que pagarse la cuota fija establecida para ese rango que es de \$1,775.83 misma cantidad que es la que se debe aplicar por el solo hecho de que la base alcance el importe del límite inferior de aquel.

Aplicando la misma lógica a los demás rangos, si el importe de la base apenas coincidiera con el importe correspondiente al límite inferior de cada uno de dichos rangos, sólo se podría cobrar la cuota fija que para ese rango la tarifa previera, de modo que si esa estuviera en el rango tercero, sólo se pagaría \$5,387.52; si estuviera en el cuarto rango, \$16,344.69; si se encontrara en el quinto rango \$49,586.64; si se hallare en el sexto rango \$150,436.31; si estuviere en el séptimo rango \$456,394.77 y si se ubicare en el octavo rango \$1'384,613.79 pesos.

De acuerdo con ello, se comprueba que el importe mínimo a pagar resulta ser igual al de la cuota fija previsto para cada renglón, respectivamente.

Así, la progresividad de la tarifa del impuesto que se analiza, pretende ser asegurada mediante la integración de los elementos de la tabla que la contiene, a través de la aplicación conjunta de todos ellos entre sí: base, límites inferior y superior, cuota fija y tarifa sobre el excedente del límite inferior; observándose además que ante la variación de la base tributaria, la tasa, aunque es la misma, conlleva a que el contribuyente pague más o menos conforme al mayor o menor valor del inmueble, aunado a que dicha tasa, se aplica únicamente sobre la cifra que exceda el límite inferior del mismo rango, mientras que la diferencia se compensa con una cuota fija que permanece invariable para todos los casos que se ubiquen dentro del mismo renglón, reconociéndose así, la capacidad contributiva individual, la cual varía en función de la modificación a la base gravable y permite que pague más quien revela una mayor capacidad contributiva y menos el que la tiene en menor proporción.

CAPÍTULO TERCERO
ANÁLISIS DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD
EN EL IMPUESTO SOBRE TRASLADO DE DOMINIO
DEL MUNICIPIO EL MARQUÉS, QUERÉTARO

3.1 Consideraciones previas

De lo hasta ahora analizado, podemos afirmar que la estructura del mecanismo de cobro del impuesto sobre traslado de dominio del Municipio de El Marqués para el ejercicio fiscal 2018, no puede ser analizada de forma aislada, tomando en cuenta por un lado los distintos rangos de la base gravable y por otro, la cuota y la tasa o porcentaje aplicable sobre el excedente del límite inferior para el cálculo del tributo,⁹⁸ o bien, únicamente el resultado de la cantidad a pagar a cargo del contribuyente por dicho concepto, puesto que dichos elementos se correlacionan y complementan a la vez y entre sí, ante lo cual, se origina la necesidad de su estudio de manera simultánea.

Lo anterior encuentra sustento en el criterio sostenido en la tesis 1a. CXXXVI/2007 de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en cuya parte conducente se sostiene que "(...) la progresividad de la tarifa no se traduce solamente en el incremento en la alícuota al cambiar al renglón siguiente, sino también en que el aumento de aquélla sea proporcional con el ingreso, lo cual significa que para analizar la efectiva progresividad de la tarifa debe atenderse al mecanismo que la establece, relacionándolo con la cantidad comprendida entre un límite inferior y uno superior, además de valorarse que el aumento de la alícuota entre un renglón y otro sea proporcional al del ingreso que conduce al cambio de renglón, de manera que la medición se haga con el comparativo del renglón superior, que es el parámetro para determinar el ascenso en el impacto tributario

⁹⁸ *Vid.*, Tesis 2a./J.222/2009, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXXI, enero de dos mil diez, p. 301.

ante la aplicación de una tarifa progresiva.”⁹⁹ En el mismo sentido, la tesis que a continuación se transcribe:

“PREDIAL. EL ANÁLISIS DE EQUIDAD TRIBUTARIA RESPECTO DE TARIFAS O TABLAS (PROGRESIVAS O DECRECIENTES) OBLIGA A TOMARLAS EN CUENTA EN SU INTEGRIDAD, SIN ENFOCARLO A UNO SOLO DE LOS RENGLONES (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2008).

En la tesis aislada P. XLI/93, publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, Número 67, julio de 1993, página 25, con el rubro: "PREDIAL. LAS REDUCCIONES ESTABLECIDAS EN EL ARTÍCULO 20, FRACCIÓN II, DE LA LEY DE HACIENDA DEL DEPARTAMENTO DEL DISTRITO FEDERAL, VIGENTE A PARTIR DE 1990, PARA LOS INMUEBLES DE USO HABITACIONAL, RESPETAN LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIOS.", el Tribunal en Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación sostuvo que el régimen especial de tributación del impuesto predial para inmuebles de uso habitacional no vulnera el principio de equidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, si a los contribuyentes que se encuentran alojados en el mismo rango se les aplica la reducción del 0%. Este análisis de equidad lineal en donde a los sujetos ubicados en un mismo renglón se les otorga igual tratamiento, con lo que se tenía por cumplido ese principio, ha sido superado por criterios recientes de la actual integración de la Suprema Corte, en los cuales, tratándose de tablas y tarifas fiscales, la perspectiva vertical es la idónea para examinar si aquéllas cumplen o no con el principio de equidad tributaria, tomando en cuenta todos los renglones y no internamente sólo uno de ellos, dado que requieren ser progresivas.”¹⁰⁰

Es por ello, el citado mecanismo para la determinación del impuesto sobre traslado de dominio debe ser analizado de manera integral y simultánea, respecto

⁹⁹ *Vid.*, Tesis 1a. CXXXVI/2007, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXVI, julio de 2007, p. 270.

¹⁰⁰ Tesis 2a. /J. 224/2009, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXXI, enero de 2010, p. 284.

de todos los elementos que lo componen: el resultado de la operación aritmética correspondiente o monto a pagar, el incremento que se presenta en los límites inferior y superior de la base gravable, de la cuota fija, así como de la cifra (tarifa) aplicable sobre el excedente del límite inferior, todo ello, respecto de cada rango o renglón de la tabla de tarifas que las contiene, y a la vez, entre todos ellos de manera conjunta.

3.2 Gradualidad del incremento en la “cuota fija”

Así las cosas, toca ahora referirnos al elemento identificado como cuota fija de la tabla que se analiza. Para ello, nos limitaremos a señalar el incremento que se produce en el citado elemento conforme se avanza de rango conforme a la siguiente tabla:

Rango	Cuota Fija	% Porcentaje de Incremento en la cuota fija
1	0	
2	1,775.83	
3	5,387.52	303.3804%
4	16,344.69	303.3806%
5	49,586.64	303.3807%
6	150,436.31	303.3807%
7	456,394.77	303.3807%
8	1,384,613.79	303.3807%

Como se desprende de lo anterior, el incremento en el monto de la cuota fija resulta constante a partir del renglón 5, expresado en términos de porcentaje igual a razón de 303.3807%.

Lo anterior, exceptuando la comparación de la cuota fija en los renglones 1,

2, 3 y 4 debido a que, en el primer caso, no existe un renglón previo contra el cual se pueda comparar; mientras que en el segundo, la cifra inmediata anterior es igual a \$0.00 cero pesos lo que representaría un incremento en esa misma proporción.

Por otra parte, en los renglones 3 y 4, el incremento presenta una variación de entre tres y una diezmilésima de punto, respectivamente, con respecto al incremento de 303.3807% que se presenta en el resto de los renglones posteriores de la misma tabla, situación que no resulta significativa si se considera la necesidad de redondear el resultado final conforme a nuestro sistema monetario.

En síntesis, el elemento denominado cuota fija en la tabla que se analiza, refleja un incremento al pasar de un renglón a otro, el cual, al ser expresado en términos de porcentaje, resulta ser similar en todos los casos y manteniendo uniformidad, sin incurrir en incrementos arbitrarios o caprichosos.

3.3 Gradualidad del incremento en la “tarifa sobre el excedente del límite inferior”

Al igual que en el caso de la cuota fija de la tabla de tarifas para la determinación del impuesto sobre traslado de dominio en estudio, el incremento que se produce entre un renglón y otro en el elemento denominado tarifa sobre el excedente del límite inferior, mantiene uniformidad debido a que este, resulta ser igual en todos los casos de los renglones de la tabla, a partir del rango 3 con respecto al que le sucede; con excepción del renglón 2 respecto del renglón 1, debido a que en aquel, el incremento se produce es en un porcentaje ligeramente mayor:

Rango	Cifra sobre Excedente Límite Inferior	% Porcentaje de incremento en la tarifa sobre el excedente
1	0.0399997	
2	0.0403969	100.9930%
3	0.040665	100.6637%
4	0.0409348	100.6635%
5	0.0412065	100.6637%
6	0.0414799	100.6635%
7	0.0417552	100.6637%
8	0.0420323	100.6636%

Efectivamente, en el caso del renglón 2 respecto del que le antecede, el incremento en la tarifa aplicable sobre el excedente del límite inferior es igual a 100.9930%, mientras que en los casos posteriores, dicho incremento presenta una ligera variante en diez milésimas de punto, las cuales van desde un 100.6635% hasta un 100.6637%, misma que no se estima de trascendencia para la determinación del impuesto a cargo, debido a que al momento de realizar el ajuste a dos decimales conforme a nuestro sistema monetario, dicha cifra quedaría redondeada a 100.66% en todos estos casos.

En conclusión, la tarifa aplicable sobre el excedente del límite inferior refleja un incremento al pasar de un renglón a otro, el cual, al ser expresado en términos de porcentaje, resulta ser similar en todos los casos.

3.4 Comportamiento del incremento de la base gravable y la alícuota

A efecto de abordar el estudio correspondiente, debe recordarse que la tarifa del impuesto sobre traslado de dominio se estructura conforme a un sistema de rangos o parámetros determinados entre un mínimo y un máximo, con cuotas fijas y tarifas aplicables sobre el excedente del límite inferior.

Según lo referido anteriormente, en las relaciones entre los rangos 3, 4, 5, 6, 7 y 8 de la tarifa de trato, existe un incremento en el cobro del impuesto al pasar de un renglón a otro; exceptuando los renglones 1 y 2, debido a que, en el primer caso, no hay uno anterior contra el cual poder ser comparado, mientras que en el rango 2 con respecto al renglón 1, no existe ningún incremento en la alícuota a cargo cuando la base gravable se ubica en el límite superior del rango uno, con respecto a la que correspondería pagar si la base se ubicara en el límite inferior del rango dos, a pesar de existir un aumento de la base gravable. Lo anterior será expuesto con mayor detenimiento a continuación.

En primer término, se debe precisar que, en todos los casos, el incremento a la base gravable que produce el cambio de un renglón a otro de la tabla en estudio, es decir, entre el valor máximo de determinado renglón y el valor mínimo del rango siguiente, es de \$0.01 un centavo, tal y como se demuestra a continuación:

1. El aumento de la base gravable entre el valor superior del rango 1 respecto del valor inferior del rango 2, es de \$0.01 centavo, resultado de restar a \$44,396.01, correspondiente al límite inferior del rango 2, la cantidad de \$44,396.00 que es el límite superior del rango 1.
2. El aumento de la base gravable entre el valor inferior del rango 3 respecto del valor superior del rango 2, es de \$0.01 centavo, resultado de restar a \$133,801.00, correspondiente al límite inferior del rango 3, la cantidad de \$133,800.99 que es el límite superior del rango 2.
3. El aumento de la base gravable entre el valor inferior del rango 4 respecto del valor superior del rango 3, es de \$0.01 centavo, resultado de restar a \$403,250.45, correspondiente al límite inferior del rango 4, la cantidad de \$403,250.44, que es el límite superior del rango 3.

4. El aumento de la base gravable entre el valor inferior del rango 5 respecto del valor superior del rango 4, es de \$0.01 centavo, resultado de restar a \$1'215,319.23, correspondiente al límite inferior del rango 5, la cantidad de \$1'215,319.22 que es el límite superior del rango 4.
5. El aumento de la base gravable entre el valor inferior del rango 6 respecto del valor superior del rango 5, es de \$0.01 centavo, resultado de restar a \$3'662,738.20, correspondiente al límite inferior del rango 6, la cantidad de \$3'662,738.19 que es el límite superior del rango 5.
6. El aumento de la base gravable entre el valor inferior del rango 7 respecto del valor superior del rango 6, es de \$0.01 centavo, resultado de restar a \$11'038,787.85, correspondiente al límite inferior del rango 7, la cantidad de \$11'038,787.84, que es el límite superior del rango 6.
7. El aumento de la base gravable entre el valor inferior del rango 8 respecto del valor superior del rango 7, es de \$0.01 centavo, resultado de restar a \$33'268,781.56, correspondiente al límite inferior del rango 8, la cantidad de \$33'268,781.55, que es el límite superior del rango 7.

Es decir, que en todos los casos el incremento a la base gravable entre el límite superior de determinado renglón y el valor inferior del rango inmediato que le sucede, es de \$0.01 un centavo, y por ende, de conformidad con la premisa de gradualidad, el incremento en el impuesto a cargo del contribuyente debería guardar esa misma relación, es decir, aumentar en la misma unidad de medida en que lo hace la manifestación de riqueza del contribuyente (valor del inmueble), tal y como ocurre en el caso del incremento de la cuota fija y la tarifa sobre el excedente del límite inferior antes revisadas.

No obstante ello, del análisis a los elementos que integran la referida tabla, se advierte que el incremento del monto a pagar no se produce en la misma proporción en que lo hace el valor de la base gravable según se avanza de renglón cuando esta se ubica en el límite superior de alguno de ellos con respecto del valor del límite inferior del rango que le sucede, esto en particular, respecto de los renglones 5, 6, 7 y 8 de la tabla en cuestión, rangos en los cuales, el monto a pagar no resulta acorde con dicho incremento, toda vez que el aumento que se produce en la alícuota correspondiente a dichos parámetros es de \$0.08 ocho centavos, \$0.10 diez centavos, \$0.66 sesenta y seis centavos, y de \$1.19 un peso con diecinueve centavos, respectivamente, no obstante que el aumento de la base en cada uno de ellos, fue de solamente \$0.01 un centavo.

Además, en el caso de la alícuota correspondiente al valor mínimo del renglón 2 con respecto al valor máximo del renglón 1, se advierte que no se produce ningún incremento, no obstante existir un aumento en la base gravable, situación que por sí misma, y de acuerdo con el principio de proporcionalidad del tributo, debería provocar diferencia entre uno y otro impuesto a cargo. Lo anterior según se demuestra a continuación:

a) En el renglón 2 con respecto al renglón 1, el incremento de la alícuota es igual a \$0.00 cero pesos, debido a que el impuesto a cargo correspondiente a la base que se ubica en el límite superior del renglón 1 y el límite inferior del renglón 2, es igual para ambos casos: \$1,775.83 pesos;

b) En el renglón 3 respecto del renglón 2, el incremento en de la alícuota es igual a \$0.01 un centavo, resultado de restar a \$5,387.52, la cantidad de 5,387.51, montos que representan el impuesto a cargo correspondiente a la base que se ubica en el límite superior del renglón 2 y el límite inferior del renglón 3;

c) En el renglón 4 con respecto del renglón 3, el incremento en el monto a

pagar es de \$0.01 un centavo, resultado de restar a \$16,344.69, la cantidad de \$16,344.68, montos que representan el impuesto a cargo correspondiente a la base que se ubica en el límite superior del renglón 3 y el límite inferior del renglón 4;

d) En el renglón 5, en relación con el renglón 4 que le antecede, el aumento el monto a pagar es de \$0.08 ocho centavos, resultado de restar a \$49,586.64, la cantidad de \$49,586.56, montos que representan el impuesto a cargo correspondiente a la base que se ubica en el límite superior del renglón 4 y el límite inferior del renglón 5;

e) En el renglón 6, respecto del renglón 5, el aumento es de \$0.10 diez centavos, resultado de restar a \$150,436.31, la cantidad de \$150,436.21, montos que representan el impuesto a cargo correspondiente a la base que se ubica en el límite superior del renglón 5 y el límite inferior del renglón 6;

f) En el renglón 7, respecto del renglón 6, el aumento es de \$0.66 sesenta y seis centavos, resultado de restar a \$456,394.77, la cantidad de \$456,394.11, montos que representan el impuesto a cargo correspondiente a la base que se ubica en el límite superior del renglón 6 y el límite inferior del renglón 7; y

g) En el renglón 8, respecto del renglón 7, el aumento es de \$1.19 un peso con diecinueve centavos, resultado de restar a \$1'384,613.79 la cantidad de \$1'384,612.60, montos que representan el impuesto a cargo correspondiente a la base que se ubica en el límite superior del renglón 7 y el límite inferior del renglón 8.

Como se demuestra con las operaciones aritméticas expresadas con anterioridad, los incrementos que se producen en el monto a pagar cuando la base gravable se ubica en el límite inferior de los renglones 5, 6, 7 y 8 de la tabla de tarifas para la determinación del Impuesto sobre Traslado de Dominio en el Municipio de

El Marqués, para el ejercicio fiscal 2018, resultan ser distinta proporción a los que presenta la base gravable que motiva el cambio de renglón, ya que mientras que esta se incrementa en todos los casos en \$0.01 un centavo, los incrementos en las alícuotas antes referidas son de \$0.08 ocho centavos, \$0.10 diez centavos, \$0.66 sesenta y seis centavos, y de \$1.19 un peso con diecinueve centavos, respectivamente.

Más aún, la alícuota correspondiente al límite inferior del renglón 2 con respecto a la que correspondería al límite superior del renglón 1, permanece igual para ambos casos, no obstante existir un incremento real y tangible en la base gravable que motiva el cambio de renglón.

De lo anterior, queda evidenciado que el incremento que sufre la alícuota en cada uno de dichos renglones, no resulta ser acorde con el que presenta la base gravable que motiva el cambio de renglón.

3.5 Análisis del principio de proporcionalidad tributaria en el impuesto sobre traslado de dominio del municipio de El Marqués, para el ejercicio fiscal 2018

En la división de ingreso por rangos establecidos entre un límite inferior y uno superior, desde un centavo hasta un número indeterminado de pesos, la progresión se debe medir en función del límite superior del renglón anterior al en que se ubica la tasa a aplicar, ya que al tratarse de una progresividad, el incremento que se produce en la alícuota debe resultar proporcional con el del ingreso que le sirve de base para su determinación, comparándolo, con el valor inferior del renglón inmediato siguiente, ya que este será el parámetro que determinará el ascenso que va ocurriendo en el impacto tributario ante la aplicación de una tarifa progresiva.

La afirmación anterior encuentra sustento en el criterio contenido en la tesis de jurisprudencia 2a ./J. 224/2009, de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en cuya parte conducente se refiere que, tratándose de tablas y tarifas fiscales, "(...) la perspectiva vertical es la idónea para examinar si aquellas cumplen o no con el principio de equidad tributaria, tomando en cuenta todos los renglones y no internamente sólo uno de ellos, dado que requieren ser progresivas."¹⁰¹

En consecuencia, al tratarse de un sistema progresivo, el vicio en alguno de los elementos que componen determinado rango, tales como base, cuota fija o tarifa sobre el excedente del límite inferior, afectará en consecuencia a todos los que le suceden al tener como antecedente un renglón que adolece de proporcionalidad tributaria; en otras palabras, al existir desfaseamiento en el incremento de la alícuota en determinado renglón, lo que ocurra en los demás renglones se encontrará viciado por ser producto o resultado de un segmento previo, viciado.

Por ende, el comparativo vertical en función de menor a mayor ingreso, resulta adecuado para analizar la efectiva progresividad de la tarifa, pero además de ello, debe valorarse que el aumento de alícuota entre un renglón y otro, resulte proporcional con el del ingreso que conduce al cambio del respectivo renglón en el que se ubique la base, ya que al tratarse de una progresividad, esto debe traer por consecuencia que haya un incremento de la alícuota proporcional a aquel.

Así, el incremento en la tarifa del impuesto que se analiza, debe ser medido conforme al incremento de la alícuota al cambiar de renglón y su aumento, debe ser proporcional con el del ingreso (base gravable), ya que un mecanismo tributario acorde con los principios de proporcionalidad y equidad, implica que se establezcan

¹⁰¹ Tesis 2a ./J. 224/2009, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXXI, enero de 2010, p. 284.

distintos renglones de acuerdo con diversas categorías de contribuyentes, respecto de los cuales, se debería aplicar una alícuota mayor a la que corresponde al renglón anterior, en la misma proporción en la que ocurre el aumento del ingreso, así como prever un tope de tasa para evitar una extralimitación del grado máximo de tributación que podría conducir a un gravamen de tipo confiscatorio.

Es decir, el aumento que genera un cambio de rango al rebasar el límite superior y quedar comprendido en el siguiente, conduce a que quien demuestre mayor capacidad contributiva tenga mayor carga tributaria, pues, salvo en el caso del primer rango de la tabla progresiva, el mismo incremento del valor de la propiedad raíz, debiera generar un aumento en igual proporción en cada rango superior de la citada tabla y con lo cual, se podría evidenciar la proporcionalidad de la tabla en cuestión.

Ahora bien, de acuerdo con los componentes de la tarifa que se analiza, los importes máximos a pagar en cada rango por el impuesto sobre traslado de dominio en el Municipio de El Marqués por concepto de operaciones traslativas de dominio efectuadas durante el ejercicio fiscal 2018, son los que han quedado expuestos supra líneas del presente trabajo, mismos que al ser comparados contra las alícuotas que corresponderían si la base se ubicara en el límite inferior del renglón que les antecede, respectivamente, presentan la siguiente característica:

1. El importe máximo a pagar si la base gravable se ubicara en el límite superior del rango uno de la tabla en cuestión, sería de \$1,775.83 pesos, mientras que si se ubicara en el límite inferior del rango dos, el importe a pagar sería exactamente la misma cantidad, es decir \$1,775.83.00, no obstante existir un incremento en el valor de la base gravable a razón de \$0.01 centavo.
2. El importe máximo a pagar si la base gravable se ubicara en el límite superior del rango dos de la tabla en cuestión, sería de \$5,387.51, mientras que si se

ubicara en el límite inferior del rango tres, el importe a pagar sería \$5,387.52, reflejando por ende, un incremento de \$0.01 un centavo en el impuesto a cargo entre ambos límites, mismo que resulta acorde con el incremento de la base gravable en esa misma cantidad.

3. El importe máximo a pagar si la base gravable se ubicara en el límite superior del rango tres de la tabla en cuestión, sería de \$16,344.68, mientras que si se ubicara en el límite inferior del rango cuatro, el importe a pagar sería \$16,344.69, reflejando por ende, un incremento de \$0.01 un centavo en el impuesto a cargo entre ambos límites, mismo que resulta acorde con el incremento de la base gravable en esa misma cantidad.
4. El importe máximo a pagar si la base gravable se ubicara en el límite superior del rango cuatro de la tabla en cuestión, sería de \$49,586.56, mientras que si se ubicara en el límite inferior del rango cinco, el importe a pagar sería \$49,586.64, reflejando por ende, un incremento de \$0.08 ocho centavos en el impuesto a cargo entre ambos límites, lo cual no resulta acorde con el incremento de \$0.01 un centavo a la base gravable entre ambos límites.
5. El importe máximo a pagar si la base gravable se ubicara en el límite superior del rango cinco de la tabla en cuestión, sería de \$150,436.21, mientras que si se ubicara en el límite inferior del rango seis, el importe a pagar sería \$150,436.31, reflejando por ende, un incremento de \$0.10 diez centavos en el impuesto a cargo entre ambos límites, lo cual no resulta acorde con el incremento de \$0.01 un centavo a la base gravable entre ambos límites.
6. El importe máximo a pagar si la base gravable se ubicara en el límite superior del rango seis de la tabla en cuestión, sería de \$456,394.11, mientras que si se ubicara en el límite inferior del rango siete, el importe a pagar sería \$456,394.77, reflejando por ende, un incremento de \$0.66 sesenta y seis

centavos en el impuesto a cargo entre ambos límites, lo cual no resulta acorde con el incremento de \$0.01 un centavo a la base gravable entre ambos límites.

7. El importe máximo a pagar si la base gravable se ubicara en el límite superior del rango siete de la tabla en cuestión, sería de \$1'384,612.60, mientras que si se ubicara en el límite inferior del rango ocho, el importe a pagar sería \$1'384,613.79, reflejando por ende, un incremento de \$1.19 un peso con diecinueve centavos en el impuesto a cargo entre ambos límites, lo cual no resulta acorde con el incremento de \$0.01 un centavo a la base gravable entre ambos límites.

Como se observa, en las relaciones entre los rangos 5, 6, 7 y 8 de la tabla de tarifas que se analiza, no existe gradualidad en el cobro del impuesto sobre traslado de dominio, toda vez que los incrementos de la alícuota no resultan proporcionales con el aumento del ingreso o base gravable, ya que, si el precio del inmueble aumenta en sólo un centavo y por ende, llega a ubicarse en el siguiente renglón, el incremento en la alícuota debería ser proporcional a dicho incremento.

Ello en virtud de que, si el aumento de la base es de un centavo para pasar al siguiente renglón, entonces el aumento del impuesto debería ser igual a dicha unidad de medida: un centavo, situación que únicamente se presenta en los rangos 3 y 4, en los cuales, si la base se coloca en el límite inferior, el importe del impuesto asciende en \$0.01 un centavo con respecto de la alícuota correspondiente al límite superior del renglón anterior.

Contrario a ello en los rangos 5, 6, 7 y 8 mencionados, la alícuota se incrementa considerablemente en mayor proporción al que lo hace la base gravable: en el renglón 5: \$0.08 ocho centavos; en el renglón 6: \$0.10 diez centavos; en el renglón 7: \$0.66 sesenta y seis centavos, y en el renglón 8: \$1.19 un peso con

diecinueve centavos.

Aunado a ello, se observa que en el caso del renglón 2, no hay ningún incremento en la alícuota correspondiente al límite inferior del renglón con respecto al límite superior del renglón 1, no obstante existir incremento en el valor de base gravable de \$0.01 un centavo.

Lo anterior se expondrá a continuación, de forma resumida:

- a) En el renglón 2, respecto del renglón 1, el aumento fue de **\$0.00 pesos**;
- b) En el renglón 3, respecto del renglón 2, el aumento fue de \$0.01 centavo;
- c) En el renglón 4, respecto del renglón 3, el aumento fue de \$0.01 centavo;
- d) En el renglón 5, respecto del renglón 4, el aumento fue de **\$0.08 centavos**;
- e) En el renglón 6, respecto del renglón 5, el aumento fue de **\$0.10 centavos**;
- f) En el renglón 7, respecto del renglón 6, el aumento fue de **\$0.66 centavos**,
y
- g) En el renglón 8, respecto del renglón 7, el aumento fue de **\$1.19 un peso con diecinueve centavos**.

Dichas variaciones en los incrementos de la alícuota correspondiente a los límites inferiores de los renglones 5, 6, 7 y 8, con respecto a la que correspondería pagar si la base se ubicara en los límites superiores de los renglones que respectivamente les anteceden, resultan significativas y son desproporcionales en comparación con el aumento de la base gravable, tal y como se evidencia cuando

dichos incrementos, son reflejados en forma de porcentajes:

- El incremento de la alícuota mínima en el renglón 5 con respecto a la alícuota máxima del renglón anterior, es de \$0.08 ocho centavos, lo cual representa un **773%** más, respecto de lo que gradualmente debería aumentar en función del incremento del valor de la base: \$0.01 un centavo.
- El incremento de la alícuota mínima en el renglón 6 con respecto a la alícuota máxima del renglón anterior, es de \$0.10 diez centavos, lo cual representa un **1,006%** más, respecto de lo que gradualmente debería aumentar en función del incremento del valor de la base: \$0.01 un centavo.
- El incremento de la alícuota mínima en el renglón 7 con respecto a la alícuota máxima del renglón anterior, es de \$0.66 sesenta y seis centavos, lo cual representa un **6,585%** más, respecto de lo que gradualmente debería aumentar en función del incremento del valor de la base: \$0.01 un centavo.
- El incremento de la alícuota mínima en el renglón 8 con respecto a la alícuota máxima del renglón anterior, es de \$1.19 un peso con diecinueve centavos, lo cual representa un **11,871%** más, respecto de lo que gradualmente debería aumentar en función del incremento del valor de la base: \$0.01 un centavo.

Dicha situación contraviene la progresividad que debiera imperar en el mecanismo de cobro, debido a que aumento en el gravamen que se impone, no resulta proporcional con el que sufre la base, situación que únicamente se presenta en los límites inferiores de los renglones 3 y 4 con respecto a límites superiores de los rangos que les anteceden, respectivamente; sin embargo, tal y como se ha mencionado con antelación, al tratarse de un sistema de cobro progresivo, el vicio de un rango afecta a los restantes.

En otras palabras, si en el citado mecanismo de cobro se prevé una tarifa para el pago del impuesto a través de una estructura de rangos y tasas, en las cuales, el aumento en una unidad del parámetro de medición de la base gravable provoca un cambio de rango al rebasar su límite superior, entonces dicho aumento, debería implicar un incremento en la tasa correspondiente en la misma proporción o cuantía en que lo hace la base gravable, ya que de no ser así, dicho mecanismo no atiende a la capacidad contributiva del gobernado, ni otorga un trato equivalente a los que realizan el mismo hecho imponible.

Dicho argumento, se encuentra sustentado en el criterio jurisprudencial por reiteración sostenido por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y que a continuación se transcribe en su parte conducente:

“(…) las normas jurídicas que al establecer una tarifa para el pago de un impuesto prevén una estructura de rangos y tasas en la cual el aumento en una unidad del parámetro de medición de la base gravable, que provoca un cambio de rango al rebasar su límite superior conlleva un incremento en la tasa aplicable que eleva el monto a enterar de la contribución en una proporción mayor a la que tiene lugar en el renglón inferior, por un aumento de la misma cuantía de la base gravable, no atienden a la capacidad contributiva de los gobernados, ni otorgan un trato equivalente a los que realizan el mismo hecho imponible (…)”¹⁰².

En relación con ello, se debe señalar que existen criterios en distinto sentido por parte de los juzgados de distrito de amparo y juicios federales en el estado de Querétaro, debido a que para unos, dicha situación no afecta la constitucionalidad del mecanismo tributario en sí mismo, mientras que para otros, esa misma situación, lo torna inconstitucional por violación al principio de proporcionalidad tributaria.

En el primer supuesto, encontramos los criterios de los juzgados 2º, 3º y 4º;

¹⁰² Tesis P./J. 90/99, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. X, septiembre de 1999, p. 5.

mientras que en el segundo caso, es decir, aquellos que consideran que la falta de progresividad en el incremento de la alícuota en función del aumento de la base torna inconstitucionalidad todo el sistema, están los juzgados 5º y 6º.

En tal sentido, no se omite hacer mención la modificación de criterios por parte de los juzgadores federales en distintos momentos, tal y como ocurrió en el caso del juzgado tercero de distrito de amparo y juicios federales del estado de Querétaro, el cual, pasó de considerar que la tabla de tarifas de impuesto sobre traslado de dominio para el ejercicio 2018 resultaba inconstitucional por violación al principio de proporcionalidad y en consecuencia, declarar la invalidez del mecanismo de cobro contenido en la misma.

Efectivamente, en el mes de junio de 2018 el citado juzgado emitió sentencia por la que concedió el amparo y protección de la justicia federal en contra de la aplicación del mecanismo de cobro previsto en el artículo 14 de la ley de ingresos del municipio de El Marqués para ese mismo ejercicio fiscal, señalando al efecto, en la parte medular de sus considerandos que:

“(…) en las relaciones entre los rangos 4, 5, 6 y 7, de la tarifa de trato, no existe gradualidad en el cobro del impuesto sobre traslado de dominio, toda vez que no es proporcional el aumento del pago con el ingreso, esto es, en relación a la tarifa fija, si el precio del inmueble aumenta un centavo, entonces si se ubica en el siguiente renglón, al aumento debe ser proporcional al aumento de la base y si es de un centavo para pasar al siguiente renglón el aumento del impuesto debe ser superior a un centavo, lo que no sucedió en la especie (…)”¹⁰³

Sin embargo, tres meses después, en septiembre de 2018, el mismo juzgador emitió resolución en distinto sentido, en la cual, abandona el criterio antes

¹⁰³ Judicial, administrativo, contribuciones, 2018, juicio de amparo indirecto contra leyes, juzgado tercero de distrito de amparo y juicios federales en el estado de Querétaro, expediente 468/2018, fojas 26 y 27.

señalado y en su lugar, procede a negar el amparo señalando al efecto que:

“(…) se trata de meros ejemplos tomando como referencia para el cálculo del pago del impuesto las cantidades que informan el mínimo y máximo que podría significar la base gravable, y la cuota fija del renglón siguiente. (...) Por tanto para demostrar la inconstitucionalidad de la tabla progresiva en estudio, la parte quejosa tendría que acreditar encontrarse ubicado en alguno de los límites máximo o mínimo de determinado renglón; es decir, que la base gravable corresponde exactamente a alguno de los valores de referencia (mínimo o máximo) que señala alguno de los 8 renglones señalados en el numeral impugnado.”¹⁰⁴

Criterio jurisdiccional que no se comparte debido a que el análisis que tiene como base ejemplos tomados como referencia para el cálculo del pago del impuesto, los cuales se ubican en los umbrales mínimo y máximo de cada uno de los rangos de la tabla en cuestión, permite analizar de manera objetiva e intrínseca, la validez de los elementos que la integran así como el mecanismo para su determinación, sin que para ello resulte necesario ocuparnos de todos aquellos casos particulares que se encuentran en el inter de cada uno de esos mismos umbrales, pues lo que se analiza, es la correspondencia, o no, con los principios de proporcionalidad e igualdad mediante la aplicación de los citados elementos y mecanismo, en abstracto.

Así, en la medida en que la aplicación del mecanismo de cobro establecido en el artículo 14 de la ley de ingresos en comento, no colme los extremos exigidos por los citados principios, quedará evidenciado el vicio del sistema que lo contiene, en particular, de los elementos que lo integran.

Luego entonces, el interés jurídico del impetrante para impugnar la aplicación del mecanismo de cobro previsto en la citada tabla, quedará evidenciado

¹⁰⁴ *Ídem*, expediente 818/2018, foja 25.

por el solo hecho de que se encuentre vinculado o le hubiere sido aplicado una mecánica de cuantificación cuyos elementos, adolecen de vicios de constitucionalidad de acuerdo con el análisis realizado, sin necesidad de acreditar que el contribuyente se ubica exactamente en alguno de los umbrales mínimo o máximo de la tabla en cuestión.

Por otra parte, y contrario al caso anterior, también cuenta con evidencia de casos jurisdiccionales en los cuales se transitó de la negativa el amparo y protección de la justicia federal al considerar que la tabla de tarifas contenida en el artículo 14 de la ley de ingresos en comento, si respetaba los principios de proporcionalidad y equidad tributarias, a referir que esa misma disposición, resultaba violatoria a dichos principios.

Tal es el caso de los criterios esgrimidos por el juez quinto de distrito, según se desprende de la parte medular de los considerandos de las sentencias emitidas en uno y otro sentido por dicha autoridad, la primera de ellas, en el mes de abril de 2018, en cuya parte conducente se establece:

“(…) todos los renglones que componen la tabla de tarifas progresivas contempladas en el ordinal 14 de la Ley de Ingresos del Municipio de El Marqués, Querétaro, para el ejercicio fiscal 2018, sí respetan el principio de proporcionalidad tributaria, pues de las operaciones realizadas se obtiene que paga menos aquel contribuyente que se encuentra en el límite superior del renglón previo, que aquel que se ubica en el límite inferior del renglón subsecuente (...)”¹⁰⁵

Sin embargo cinco meses después, el citado juzgador abandona dicho criterio para sustentar el siguiente criterio:

¹⁰⁵ Judicial, administrativo, contribuciones, 2018, juicio de amparo indirecto contra leyes, juzgado quinto de distrito de amparo y juicios federales en el estado de Querétaro, expediente 261/2018, foja17.

“Así las cosas, en los casos descritos en los rangos 4, 5, 6 y 7, como se ve, existe un incremento en la alícuota al cambiar al renglón siguiente en desproporción con el aumento de la base gravable de dichos renglones; de donde se colige, la falta de progresividad, que se traduce no solamente en el incremento en la alícuota al cambiar al renglón siguiente, sino también en que el aumento de aquella sea proporcional con el ingreso, lo cual significa que para analizar la efectiva progresividad de la tarifa debe atenderse al mecanismo que la establece, relacionándolo con la cantidad comprendida entre un límite inferior y uno superior, además de valorarse que el aumento de la alícuota entre un renglón y otro sea proporcional al del ingreso que conduce al cambio de renglón, de manera que la medición se haga con el comparativo del renglón superior, que es el parámetro para determinar el ascenso en el impacto tributario ante la aplicación de una tarifa progresiva. (...) Bajo este contexto, el mecanismo de progresividad aplicado en la tarifa del impuesto relativo debe medirse conforme al incremento de la alícuota al cambiar de renglón, y su aumento debe ser proporcional con el ingreso; y al no suceder de esta forma, la tarifa prevista en el artículo 14 de la Ley de Ingresos del Municipio de El Marqués, Qro., para el ejercicio fiscal 2018, es desproporcionada a partir de su cuarto renglón; lo que conduce a declarar la inconstitucionalidad de tal tarifa prevista en el citado numeral, en términos del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.”¹⁰⁶

Con respecto a este último criterio, se debe señalar que no se comparte del todo la conclusión del citado juzgador debido a que refiere que el importe máximo a pagar si la base se ubicara en el rango uno de la tabla en cuestión, sería de \$1,775.82 pesos, monto que resulta incorrecto pues en realidad, dicho importe es de \$1,775.83 pesos, cifra que es igual al monto a pagar si la base se ubicara en el límite inferior del rango dos de la misma tabla, y por ende, la falta de progresividad se presenta a partir de ese mismo renglón dos y no a partir del rango 4, como lo establece el juzgador en comentario.

Por otra parte, dicho razonamiento incurre en error al considerar que la falta

¹⁰⁶ *Ídem*, expediente 947/2018, fojas 24 y 25.

de progresividad se presenta en los renglones 4, 5, 6, y 7 de la tabla en cuestión, ya que en realidad, la ausencia de gradualidad corresponde a los renglones que les suceden: 5, 6, 7 y 8, ello en virtud de que es a partir del quinto rango en que el incremento de la alícuota no se produce en la misma medida o proporción al aumento de la base referida en el renglón que le antecede, siendo que la comparación se debe realizar con respecto al renglón que antecede, lo cual no quiere decir que la desproporcionalidad se produzca en el rango anterior con el que es comparado determinado grado o parámetro, sino justamente en el renglón que se analiza, en todos los casos.

Lo anterior implica que la falta de progresividad se presente en los renglones 5, 6, 7 y 8, pero no en los que le anteceden, como por ejemplo el grado 4 que refiere el juzgador en cuestión, debido a que en dicho rango, el incremento de la alícuota si la base se ubicara en el límite inferior del mismo en comparación con el límite superior del renglón 3 que le antecede, es de un \$0.01 un centavo, aumento que efectivamente si corresponde con el de la base gravable entre ambos renglones.

Dicha situación, trae por consecuencia que aquellos contribuyentes que se ubican en los umbrales inferiores de los renglones 3 y 4, paguen una alícuota que si se incrementa de forma gradual respecto al valor de los valores superiores de los rangos que les anteceden. Sin embargo, los causantes que se ubican en los parámetros inferiores de los segmentos 5, 6, 7 u 8, deberán pagar un monto superior al que debería corresponder si el incremento se hubiese efectuado en respeto a las premisas de gradualidad y uniformidad.

En consecuencia, el citado mecanismo impositivo además de violentar el principio de proporcionalidad por las razones antes apuntadas, también violenta el de igualdad, debido a que del total de contribuyentes que se ubican en la misma hipótesis de causación, algunos tendrán que pagar una alícuota que habrá sido determinada en respeto al principio de proporcionalidad, mientras que otros casos,

no se habrá respetado dicho principio en la determinación del monto de su impuesto a cargo.

Dirección General de Bibliotecas UAQ

Conclusiones.

Del análisis realizado a los renglones de la tabla de tarifas contenida en el artículo 14 de la ley de ingresos del Municipio de El Marqués, para el ejercicio fiscal 2018, se advierte que si el valor de la base se ubicase en el límite inferior de los renglones 5, 6, 7 y 8, en relación con la alícuota correspondiente en el límite superior de los renglones que les anteceden, la alícuota resultante a cargo del contribuyente no respeta los principios de proporcionalidad y equidad, en relación con la capacidad contributiva del sujeto pasivo.

Lo anterior, debido a que los incrementos reflejados en los renglones señalados, no resultan ser graduales ni uniformes con el incremento a la base gravable, ya que a pesar de que el valor de la base se incrementa un centavo en relación con el valor superior del renglón que les antecede, la alícuota no lo hace en la misma medida, existiendo incrementos por diversos montos, cuando de conformidad con las citadas premisas, dichos incrementos deberían ser simétricos o uniformes, a efecto de no violentar los principios de proporcionalidad e igualdad tributaria, situación que únicamente se presenta cuando la base se ubica en los límites inferiores de los renglones 3 y 4, con respecto de la que correspondería cubrir si aquella se ubicara en los límites superiores de los renglones que les preceden, respectivamente.

Ello, considerando que la progresividad de la tarifa no implica únicamente un incremento en la alícuota al cambiar al renglón siguiente, sino que además, es necesario que dicha alícuota, se incremente en la misma proporción en que lo hace la base gravable que conduce al cambio de renglón, con el fin de evitar un trato desigual a quienes se encuentran en situaciones semejantes e igual, a quienes se ubican en supuestos disímiles; es decir, que dicho incremento resulte gradual y proporcional con el quantum de incremento de valor del inmueble.

Contrario a ello, tal y como se observó del análisis realizado, la aplicación de los elementos que integran la tabla de tarifas en comento, da como resultado una alícuota que no atiende y se desaparta de la verdadera capacidad contributiva de los gobernados revelada a través de un signo objetivo de riqueza, tal y como lo es el valor de la propiedad raíz materia de la operación traslativa de dominio, pues no se les otorga un trato equivalente a los que realizan el mismo hecho imponible, ya que si la base rebasa en una sola unidad el límite superior de un rango de valores y por ende queda comprendido en el siguiente, les resulta un aumento considerablemente superior en el impuesto a enterar, en comparación con el incremento que sufre la base gravada, situación que implica un trato desigual en relación con aquellos otros los contribuyentes que deben pagar un monto que si se incrementa de forma gradual con la base, tal y como lo es el caso de los renglones 3 y 4 de la tabla en cuestión.

Lo anterior se colige del incremento que reflejan las alícuotas correspondientes a los límites inferiores de los renglones 5, 6, 7 y 8, los cuales son de un 773%, 1,006%, 6,585% y un 11,871% de más, respectivamente, en comparación con lo que en realidad debería corresponder en función de un aumento gradual a la base gravable.

Aunado a lo anterior, también quedó evidenciado que en el caso del renglón 2, ni siquiera existe incremento en el monto a pagar cuando el valor de la operación traslativa se ubica en el límite inferior de dicho rango con respecto al que le correspondería pagar si dicho valor se ubicara en el límite superior del rango 1 que le antecede, no obstante que materialmente exista un incremento en el valor de la base gravable, situación que hace que pague lo mismo el sujeto pasivo que refleja una mayor capacidad contributiva que aquél otro que la tiene en menor cantidad.

Dicha situación, trae por consecuencia que los elementos de toda la tabla, a partir del renglón 2, se encuentren viciados por violación a los principios de

proporcionalidad y equidad tributaria consagrados en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues existe un rompimiento en la proporcionalidad de la tarifa al no expresarse la parte real de la capacidad contributiva del sujeto pasivo.

Dicha situación trae por consecuencia la inconstitucionalidad del tributo en cuestión así como la imposibilidad jurídica por parte de la autoridad fiscal para poder exigir el pago del mismo, en atención a que dicha declaratoria recae sobre uno de los elementos esenciales de la mecánica para el entero del impuesto sobre traslado de dominio, es decir, la alícuota o tarifa, ante lo cual, no es factible que el resto de los elementos puedan subsistir de manera aislada.

Dirección General de Bibliotecas UAQ

BIBLIOGRAFÍA

ANTUNEZ Álvarez, Rafael. El derecho fiscal y su interpretación. México, Editorial Seo de Urgel, S.A. de C.V., 2010.

ARRIOJA Vizcaíno, Adolfo. Derecho fiscal. 18ª edición, México, Themis, S.A. de C.V., 2004

CARRASCO Iriarte, Hugo. Derecho fiscal I. 6ª edición, México, IURE editores, S.A. de C.V., 2007.

DE LA GARZA, Sergio Francisco. Derecho financiero mexicano, 28º edición, México, Porrúa, 2008.

DIEP Diep, Daniel. Fiscalística, 2ª edición, México, Editorial PAC, S.A. de C.V., 1999.

FLORES Zavala, Ernesto. Elementos de finanzas públicas mexicanas. 28º edición, México, Porrúa, 1989

GARRIDO Del Toral, Andrés. Fundamentos de derecho administrativo. México, Universidad Autónoma de Querétaro, 2015

JIMENEZ González, Antonio. Lecciones de derecho tributario. 5ª edición, México, Ediciones contables, administrativas y fiscales, S.A. de C.V., 1999.

KELSEN, Hans. Teoría pura del derecho. 16 edición, México, Porrúa, 2017.

MARGAIN Manautou, Emilio. Introducción al estudio del derecho tributario mexicano. 11ª edición, México, Porrúa, 1993

ROUSSEAU, Juan Jacobo. El contrato social o principios de derecho político. 15ª edición, México, Porrúa

SÁNCHEZ León, Gregorio. Derecho fiscal mexicano. México, Cárdenas editor y distribuidor, 1998.

SÁNCHEZ Hernández, Mayolo. Derecho tributario. 2ª edición, México, Cárdenas editor y distribuidor, 1988.

ENCICLOPEDIAS

ENCICLOPEDIA JURÍDICA MEXICANA, 12 T, D.F., México, 2002.

ENCICLOPEDIA JURÍDICA OMEBA, 37 T, Buenos Aires, Argentina, 1986.

LEYES

MÉXICO: Constitución política de los estados unidos mexicanos, 2018.

MÉXICO: Sentimientos de la nación, 1813.

MÉXICO: Leyes constitucionales, 1836.

MÉXICO: Constitución federal de los Estados Unidos Mexicanos, 1857.

MÉXICO: Código fiscal de la federación, 2018.

MÉXICO: Ley de ingresos de la federación, 2018.

MÉXICO: Ley federal del trabajo, 2018.

MÉXICO: Ley de instituto de seguridad y servicios sociales del estado, 2018.

MÉXICO: Ley orgánica de la administración pública federal, 2018.

MÉXICO: Ley de coordinación fiscal, 2018.

QUERÉTARO: Código fiscal del estado, 2018.

QUERÉTARO: Ley de hacienda de los municipios del estado, 2018.

QUERÉTARO: Ley de ingresos del estado de Querétaro, 2019.

QUERÉTARO: Ley orgánica municipal, 2018.

MUNICIPIO EL MARQUÉS, QUERÉTARO: Ley de ingresos para el ejercicio fiscal, 2018.

MUNICIPIO EL MARQUÉS, QUERÉTARO: Ley de ingresos para el ejercicio fiscal, 2019.

RED INTERNACIONAL (INTERNET)

Suprema Corte de Justicia de la Nación. "Semana Judicial de la Federación"
(Base de datos) 2019.

<https://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/Paginas/tesis.aspx>

marzo – mayo de 2019.

DE LOS SANTOS Morales, Adriana. “*Derecho administrativo I*” (Documento web), 2018.

http://www.aliat.org.mx/BibliotecasDigitales/economico_administrativo/Derecho_administrativo_I.pdf

01 de octubre de 2018.

Dirección General de Bibliotecas UAQ

ANEXOS:

1. Sentencia del 14 de junio de 2018, dictada por el Juez Tercero de Distrito de Amparo y Juicios Federales en el estado de Querétaro, en el expediente de amparo indirecto 468/2018.
2. Sentencia del 07 de septiembre de 2018, dictada por el Juez Tercero de Distrito de Amparo y Juicios Federales en el estado de Querétaro, en el expediente de amparo indirecto 818/2018.
3. Sentencia del 12 de abril de 2018, dictada por el Juez Quinto de Distrito de Amparo y Juicios Federales en el estado de Querétaro, en el expediente de amparo indirecto 261/2018.
4. Sentencia del 06 de septiembre de 2018, dictada por el Juez Quinto de Distrito de Amparo y Juicios Federales en el estado de Querétaro, en el expediente de amparo indirecto 947/2018.