



**BENEMÉRITA UNIVERSIDAD
AUTÓNOMA DE PUEBLA**

FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIAS SOCIALES

***“INOBSERVANCIA DE LA CAPACIDAD
CONTRIBUTIVA EN EL IMPUESTO SOBRE
ADQUISICIÓN DE BIENES INMUEBLES EN EL
MUNICIPIO DE PUEBLA”***

NOVIEMBRE 2019

TESIS

**PRESENTADA PARA OBTENER EL GRADO DE:
MAESTRÍA EN DERECHO CON TERMINAL EN FISCAL**

**PRESENTA:
JAVIER HERRERA VEANA**

**ASESOR DE TESIS:
DOCTOR MARCOS GUTIÉRREZ AYALA**

ÍNDICE

ÍNDICE	1
INTRODUCCIÓN	3
CAPÍTULO 1. <u>La naturaleza jurídica del Impuesto Sobre</u> <u>Adquisición de Bienes Inmuebles en el Estado de Puebla</u>	8
1.1 Antecedentes del Impuesto Sobre Adquisición de Bienes Inmuebles en el Estado de Puebla	8
1.2 Naturaleza jurídica del ISABI	15
1.2.1 Las Contribuciones	15
1.2.1.1 El impuesto	25
1.2.1.2 Principios y elementos de los impuestos	29
1.2.1.3 Clasificación de los impuestos	36
1.2.2 Estructura del Impuesto Sobre Adquisición de Bienes Inmuebles en el Estado de Puebla	39
CAPÍTULO 2. <u>Sobre la Inconstitucionalidad de los impuestos</u>	44
2.1 La Potestad Tributaria del Estado	45
2.1.1 La potestad tributaria en México	48
2.2 Los principios de equidad tributaria y proporcionalidad	53
2.2.1 El Principio de Equidad Tributaria	54
2.2.2 El principio de proporcionalidad tributaria	59
2.2.2.1 La Capacidad Contributiva como causa del hecho imponible para Dino Jarach	65
2.2.2.2 La Capacidad Contributiva en la Doctrina	69
2.2.2.3 La Capacidad Contributiva en la interpretación Judicial	85

CAPÍTULO 3. <u>La proporcionalidad y capacidad contributiva en el ISABI</u>	97
3.1 Criterios oponibles al ISABI	102
3.1.1 Criterio de José Merino Mañón	103
3.1.2 Criterio de Pedro Cuevas Figueroa	108
3.2 Aspectos económicos y sociales respecto a la adquisición de un bien inmueble en el país	114
3.3 Confrontación de la Capacidad Contributiva con el ISABI.....	133
CONCLUSIONES	151
BIBLIOGRAFÍA	165

INOBSERVANCIA DE LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA EN EL IMPUESTO SOBRE ADQUISICIÓN DE BIENES INMUEBLES EN EL MUNICIPIO DE PUEBLA

INDTRODUCCIÓN.

El presente trabajo de investigación tiene su causa en la realidad de un Estado mexicano que parte de un marco jurídico que regula de manera indiferente y sin razón los aspectos tributarios a que se encuentran obligados los ciudadanos para contribuir al gasto público. De manera particular, la cuestión de los impuestos como una de las formas de obtención del ingreso público para el desarrollo del país, en el que, como única exigencia para legitimar la validez de un impuesto, basta que cumpla con los requisitos formales del proceso legislativo a que debe someterse toda ley para poder ser aplicada, sin que efectivamente se estudie la verdadera capacidad contributiva del contribuyente sobre el cual recae la fuerza impositiva del tributo.

Bajo ese entendido, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos impone en el artículo 31, fracción IV la obligación de los mexicanos a contribuir al gasto público de manera proporcional y equitativa; mientras que en el inciso a) de la fracción IV del artículo 115, señala que los municipios gozarán de la libertad para administrar su hacienda, la que se formará de entre otros conceptos, de las contribuciones que perciban sobre la propiedad inmobiliaria.

En ese sentido, la Ley de Hacienda Municipal del Estado Libre y Soberano de Puebla en su capítulo II, del Título Segundo, contempla la existencia del Impuesto Sobre Adquisición de Bienes Inmuebles, entendiéndose como ésta, todo acto por el que se transmita la propiedad de algún bien inmueble, según se desprende de la fracción I del artículo 15 de la citada ley.

En ese sentido, el Impuesto Sobre Adquisición de Bienes Inmuebles (en adelante ISABI) coloca como sujeto pasivo de manera indiferente a todo aquel que adquiera un bien inmueble, sin ceñirse a un análisis respecto a si el adquirente del inmueble verdaderamente refleja una capacidad contributiva real por la compra de un bien inmueble, concretamente para uso habitacional.

Es aquí precisamente donde se centra el objeto de la investigación propuesta, en delimitar si existe un verdadero análisis respecto a la capacidad contributiva de aquellas personas que adquieren un bien inmueble de uso habitacional y verificar si verdaderamente el ISABI cumple con el principio de proporcionalidad tributaria a través de la confrontación de sus elementos con el análisis que se realizará respecto a la capacidad contributiva para verificar si en efecto el ISABI atiende a una verdadera capacidad contributiva del comprador de un bien inmueble para uso habitacional.

El análisis aquí propuesto cobra relevancia en virtud de que la capacidad contributiva como principio constitucional derivado del de proporcionalidad tributaria, resulta ser un valor jurídico indispensable al momento de establecer impuestos, ya que con una aplicación analítica y correcta de este principio, se logra tutelar el patrimonio del contribuyente y se respeta a su vez el principio de seguridad jurídica que toda contribución debe sostener, puesto que imponer tributos de manera arbitraria sin sujetar al legislador a un formulismo, conlleva al menoscabo en la economía del individuo, lo que se traduce en una dificultad para subsistir de manera digna.

Por lo que, si bien es cierto que es obligación de los mexicanos contribuir al gasto público de la nación a través de los distintos tipos de contribuciones, como parte de una rectoría pública y económica del Estado, también lo es que la imposición de estos tributos, deben encontrarse dentro de un marco de legalidad y constitucionalidad.

Así pues, en un México en el que de acuerdo a datos del INEGI sólo un 5% de personas en el país perciben ingresos que rebasan los \$13,255.00 pesos al mes, mientras que el resto de la población percibe ingresos que oscilan entre los cero pesos y los \$13,254.00 pesos mensuales¹, entendemos que la mayoría de la población mexicana percibe ingresos que difícilmente pueden considerarse como suficientes para sostener una vida digna, lo anterior bajo la consideración de que con los ingresos obtenidos las personas gastan en promedio de manera trimestral un total \$31,913.00 pesos para cubrir sus necesidades básicas².

De esta manera a través de este trabajo de investigación se sugiere que el ISABI, al imponer una carga tributaria a aquellas personas que adquieren un bien inmueble para uso habitacional a través de una compraventa, en realidad impone una carga tributaria que no debe ser, puesto que dicha adquisición no refleja en absoluto una capacidad contributiva que pueda ser objeto de imposición tributaria, ya que la adquisición de una casa para habitar, en realidad no implica generación de riqueza para el comprador.

Así las cosas, se considera que el ISABI es inconstitucional al no respetar los principios de capacidad contributiva y consecuentemente el de proporcionalidad tributaria del sujeto pasivo, en virtud de que la capacidad contributiva se analiza desde un punto de vista objetivo en el que la potencialidad para contribuir al gasto público radica en la formación de riqueza del contribuyente que sea susceptible de ser gravada, cuestión que no sucede cuando se compra un bien inmueble para uso habitacional, puesto que no existe beneficio económico por esta adquisición onerosa.

¹¹ Instituto Nacional de Estadística y Geografía, Encuesta Nacional de Ocupación y Empleo tercer trimestre 2018. Disponible en https://www.inegi.org.mx/contenidos/saladeprensa/boletines/2018/enoe_ie/enoe_ie2018_11.pdf. Consultado el 12 de marzo de 2019.

² Instituto Nacional de Estadística y Geografía, Encuesta Nacional de Ingresos y Gastos en los Hogares tercer trimestre 2018. Disponible en <https://www.inegi.org.mx/temas/ingresoshog/>. Consultado el 12 de marzo de 2019.

De esta manera, el presente trabajo tiene por objeto a través del análisis de los principios de proporcionalidad tributaria y capacidad contributiva, determinar si el ISABI verdaderamente cumple con estos principios, puesto que de no hacerlo implicaría su inconstitucionalidad, al ser un impuesto ruinoso para el sujeto pasivo del mismo.

Para lo cual, el primer capítulo se encargará de describir al ISABI bajo una perspectiva enteramente doctrinal cuyo objeto será el de identificar la naturaleza jurídica de la contribución analizada, comenzando con una breve narración respecto a la historia del impuesto objeto de este trabajo de investigación. Para posteriormente abordar las generalidades sobre teoría de las contribuciones y analizar las conceptualizaciones de los impuestos y sus elementos, donde finalmente se desmenuzarán concretamente los elementos del ISABI con la doctrina estudiada, con lo que se logrará una correcta y concreta identificación del impuesto estudiado.

El capítulo segundo versará sobre el análisis cualitativo de los principios constitucionales de equidad, proporcionalidad y capacidad contributiva, realizando un enfoque detallado respecto al último de los principios enunciados, sugiriendo perspectivas de distintos autores respecto a cómo es que debe definirse este principio, así como la manera en que debe ser interpretado y analizado en la imposición legislativa de los tributos.

Finalmente, el capítulo tercero será la interpretación mixta de los dos capítulos antecesores, pues se confrontarán los elementos que conforman el ISABI con los principios de proporcionalidad y capacidad contributiva, bajo un panorama que contemple el aspecto económico, social y personal del mexicano promedio, para hacer notar la dificultad económica que de por sí existe en nuestro país para satisfacer las necesidades básicas, por lo que implica un mayor esfuerzo adquirir la propiedad de un bien inmueble para habitarlo y con ello, implica también

una disminución en el patrimonio económico del adquirente el pagar el ISABI cuando no se tiene la capacidad contributiva para solventarlo.

Lo anterior, ya que al ser la capacidad contributiva la regla con la que se mida la posibilidad del individuo de contribuir al gasto público, entonces al confrontar el ISABI con el acto de comprar un bien inmueble para uso habitacional, se demostrará que no existe riqueza generada alguna por dicha operación y por ende, no existe capacidad contributiva.

Para la realización de este trabajo de investigación se ocupará en una primera instancia el método histórico, pues será a través de dicho método que se expliquen los conceptos básicos que se trataran a lo largo del trabajo. Por otro lado, será también a través de este método que se expondrán de manera ordenada la evolución legislativa del Impuesto Sobre Adquisición de Bienes Inmuebles.

De igual manera, se recurrirá al método analítico y exegético pues será a través de dichos métodos como se estudie la doctrina y legislación aplicable a la problemática propuesta, con la finalidad de realizar un análisis del Impuesto Sobre Adquisición de Bienes Inmuebles en el Estado de Puebla y entender su naturaleza.

Finalmente, se acudirá al método sistemático para delimitar la investigación a una mayor comprensión de modo tal, que se puedan arribar a conclusiones no sólo de ley sino de razonamiento a través del orden de la información tanto jurídica como doctrinal que vaya desglosándose a lo largo de la investigación, agrupando de manera coherente la misma para delimitar premisas e ideas que permitan arribar a una conclusión congruente.

CAPÍTULO 1. LA NATURALEZA JURÍDICA DEL IMPUESTO SOBRE ADQUISICIÓN DE BIENES INMUEBLES EN EL ESTADO DE PUEBLA.

1.1 Antecedentes del Impuesto Sobre Adquisición de Bienes Inmuebles en el Estado de Puebla.

Actualmente, la Ley de Hacienda Municipal para el Estado de Puebla contempla en su Capítulo II la existencia del Impuesto Sobre Adquisición de Bienes Inmuebles (en adelante y para efectos de este trabajo, ISABI), capítulo que se encarga de delimitar los elementos esenciales de dicho tributo como lo son el sujeto, objeto, base, tasa o tarifa y época de pago, como más adelante se expondrá.

Impuesto que tiene como objeto gravar la traslación de dominio de un bien inmueble, específicamente y como su nombre lo indica, el acto concerniente a la adquisición de dicho bien, lo cual se abordará en este mismo capítulo en líneas posteriores.

Sin embargo, esta Ley nació a la vida jurídica el 17 de diciembre de 2001, cuando se publicó en el Periódico Oficial del Estado de Puebla el Decreto de su creación realizado por el Quincuagésimo Cuarto Congreso Constitucional del Estado Libre y Soberano de Puebla, por lo que podríamos afirmar que este cuerpo normativo, es relativamente reciente al haber surgido en este milenio.

Entonces, antes del 17 de diciembre de 2001, ¿qué ordenamiento se encargaba de regular la imposición de un impuesto por la adquisición de un bien inmueble en el Estado de Puebla?

Pues bien, el 27 de septiembre de 1979, el Titular del Ejecutivo Federal expidió el Decreto por el que crea la Ley del Impuesto Sobre Adquisición de

Inmuebles, mismo que se publicó en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1979 y entró en vigor a partir del 1° de enero de 1980.

Dicho ordenamiento definía desde su primer artículo el sujeto, objeto, base y tasa del impuesto respectivo, indicando que estarían obligados al pago del impuesto sobre adquisición de inmuebles, las personas físicas o morales que adquiriesen inmuebles que consistan en el suelo o en el suelo y las construcciones adheridas a él ubicados en territorio nacional, así como los derechos relacionados con los mismos.

Así mismo, se estableció como tasa de este Impuesto la del 10% (diez por ciento), sobre el valor del inmueble después de reducirlo en diez veces el salario mínimo general, elevado al año, de la zona económica a que correspondía el Distrito Federal.

Esto es, con la promulgación de esta Ley, la Federación se dispuso como aquel ente facultado para gravar y posteriormente recaudar el capital obtenido por el acto consistente en la adquisición por parte de una persona física o moral de un bien inmueble.

Por lo que las Entidades Federativas no podían hacer uso de su potestad tributaria para gravar la adquisición de un inmueble, situación que particularmente en el Estado de Puebla se puede apreciar en la Ley de Hacienda del Estado de Puebla aprobada con fecha 09 de diciembre de 1987 y publicada en el periódico Oficial del Estado el día 29 de ese mismo mes y año.

Asimismo, se observa esta situación en la subsecuente Ley de Hacienda del Estado de Puebla que substituyó a la de 1987 antes citada, y que entró en vigor el primero de enero de 1994.

Leyes de las que fácilmente se aprecia la nula contemplación de un impuesto que tuviera como objeto gravar la adquisición de un bien inmueble a aquellas personas que lo adquirieran dentro del territorio del Estado de Puebla, en cualquiera de sus Municipios.

Mucho menos existía un ordenamiento Estatal o Federal que facultara al Municipio para imponer un tributo y posteriormente recaudar capital por un impuesto relativo a la adquisición de un inmueble por parte de una persona.

Lo anterior a pesar de que la fracción IV del artículo 115 de la Constitución Federal contemplaba desde 1979 (fecha en que se publicó la Ley del Impuesto Sobre Adquisición de Inmuebles en el Diario Oficial de la Federación) que los municipios podían administrar libremente su hacienda, formada entre otros ingresos, por las contribuciones que establecieran los Estados sobre la propiedad inmobiliaria.

En ese sentido, fue hasta el 23 de diciembre de 1999, cuando se publicó en el Diario Oficial de la Federación el Decreto que reforma el artículo 115 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, cuyo fin primordial fue promover el fortalecimiento municipal, permitiendo a los Municipios intervenir de manera directa en la conformación de sus haciendas públicas.

Bajo ese orden de ideas, las Entidades Federativas comenzaron a permitir a los Municipios presentar ante el Congreso de cada Estado sus propias leyes de ingresos, lo que a su vez incidió en la necesidad de crear nuevos ordenamientos fiscales que regularan a los Municipios en el ámbito hacendario.

Atento a estos nuevos principios de libre administración hacendaria municipal que comenzó a surgir a nivel federal, en la ciudad de Puebla se publica en el Periódico Oficial del Estado el día 17 de diciembre de 1999, el Código Fiscal y Presupuestario para el Municipio de Puebla.

Lo anterior con base en la nueva ideología del país de integrar una verdadera federación para que los Ayuntamientos acrecentaran su vigor y se transformaran en instancias determinantes en la promoción del desarrollo económico y social de las comunidades, en estrecha coordinación con los gobiernos estatales, esto, según el considerando de este nuevo Código.

Considerando que justificaba la autonomía administrativa municipal con fundamento en lo dispuesto por el artículo 115, fracciones II y IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que establecía que los Municipios estarán investidos de personalidad jurídica y manejarán su patrimonio conforme a la Ley, asimismo manejarán libremente su hacienda, la cual se formará de los rendimientos y de los bienes que les pertenezcan, así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor.

En efecto, se puede afirmar que con la reforma al artículo 115 Constitucional llevada a cabo en 1999, se otorgó una mayor libertad financiera al municipio como célula social de la federación.

Así las cosas, con la entrada en vigor del Código Fiscal y Presupuestario para el Municipio de Puebla en 1999, se comenzó a regular, por lo menos para el municipio de Puebla, lo relativo a la relación fiscal entre el Municipio como sujeto activo y el ciudadano como sujeto pasivo, respecto de las contribuciones a que se encuentra obligado a pagar el contribuyente en este ámbito político, es decir ante el Municipio.

Finalmente, fue hasta el 17 de diciembre de 2001 cuando se publicó en el Periódico Oficial del Estado la Ley de Hacienda Municipal del Estado Libre y Soberano de Puebla, de cuyo considerativo se desprende la justificación de esta nueva reglamentación fiscal y que en lo que interesa indica:

“Con fecha veintitrés de diciembre de mil novecientos noventa y nueve, se publicó en el Diario Oficial de la Federación el Decreto que reforma el artículo 115 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, cuyo fin primordial es promover el fortalecimiento municipal, permitiendo a los Municipios intervenir de manera directa en la conformación de sus haciendas públicas.

En acatamiento a dicha disposición constitucional, y de conformidad con la Constitución Política del Estado Libre y Soberano de Puebla y la Ley Orgánica Municipal del Estado, los Municipios de esta Entidad presentan ante ese H. Congreso sus propias Leyes de Ingresos, las que para su plena vigencia requieren de una Ley de Hacienda y Código Fiscal, ya que el ejercicio de esta nueva atribución plantea la necesidad de conformar dicho marco de manera integral, toda vez que actualmente 216 Municipios del Estado a excepción de Puebla, vienen aplicando supletoriamente el Código Fiscal del Estado, el cual si bien junto con la actual Ley de Hacienda Municipal, son ordenamientos que han servido de sustento para la actuación de las Autoridades Fiscales Municipales, se requiere que este ámbito de gobierno tenga su legislación particular, por lo que junto con la Iniciativa del Código Fiscal Municipal del Estado se propone a esta Honorable Quincuagésima Cuarta Legislatura, la presenta Iniciativa, a fin de que exista congruencia en los tres ordenamientos de carácter municipal y así responder a las necesidades del nuevo federalismo.

Siendo la Ley de Hacienda una ley sustantiva, en la que se establecen los elementos constitutivos de las contribuciones y se regulan los demás conceptos que constituyen la Hacienda Pública Municipal, se propone este cuerpo normativo a fin de adecuarlo a las nuevas leyes de ingresos y al Código Fiscal Municipal, definiendo además los sujetos de cada contribución, el objeto de las mismas y la base, así como regulando la fecha y lugar de pago.”³

³ Ley de Hacienda Municipal del Estado Libre y Soberano de Puebla. Publicada en el Periódico Oficial del Estado de Puebla, Puebla, Puebla, 17 de diciembre de 2001. Disponible en file:///C:/Users/Lic%20Javier%20Morales/Downloads/LEY_de_hacienda_mpal_del_edo_de_puebla_30122013.pdf.

Consideración de la que podemos extraer la importancia que finalmente se le otorgó al Municipio tras prácticamente casi un siglo de haberse creado la Constitución Federal que actualmente nos rige, ello, en razón de lograr una participación más directa al Municipio y que éste tuviera una amplia administración hacendaria sin que dependiera totalmente de las participaciones otorgadas por la federación y las entidades federativas.

Así las cosas, la Ley de Hacienda Municipal del Estado Libre y Soberano de Puebla como nuevo ordenamiento de carácter obligatorio para los municipios de esta entidad federativa contempló entre otras contribuciones, el Impuesto Sobre Adquisición de Bienes Inmuebles, como un impuesto propio del Municipio.

Se considera entonces que, con la creación de esta Ley de Hacienda Municipal, se materializa la exclusividad del Municipio como ente impositivo y recaudador respecto de los diversos impuestos que de dicho ordenamiento se desprenden, entre los que se encuentra como ya se adelantó, el Impuesto Sobre Adquisición de Bienes Inmuebles.

Pues debe resaltarse que dicha exclusividad ya se encontraba reconocida por la propia Constitución Federal en la fracción IV del artículo 115 que establece precisamente la conformación de la hacienda pública municipal formada, entre otros ingresos, por las contribuciones que establezcan los Estados sobre la propiedad inmobiliaria.

Sin embargo, fue hasta esta Ley de Hacienda Municipal del Estado Libre y Soberano de Puebla publicada en el año 2001 cuando finalmente se reconoce a los Municipios que conforman el Estado de Puebla, el ejercicio de la potestad tributaria respecto a la adquisición de bienes inmuebles en sus respectivos territorios por parte de los particulares, con todas sus implicaciones, esto es, tanto la imposición del tributo como la recaudación del mismo.

De esta manera, la Ley de Hacienda Municipal del Estado Libre y Soberano de Puebla continúa vigente al día de hoy y, dentro de su contenido, aun en la actualidad se encuentra inmerso el ISABI como tributo impuesto en favor del Municipio cuando se trate de la adquisición de un bien inmueble por parte de un individuo.

Tributo que de acuerdo a la Ley de Ingresos para el Municipio de Puebla para el ejercicio fiscal 2019, al cierre del mes de septiembre de 2018 se obtuvo una recaudación de \$189.6 millones de pesos, que comparado con los \$214.2 millones de pesos recaudados en el ejercicio fiscal anterior, al cierre del mismo mes, se reporta un decremento del 11.49%, con \$24.6 millones de pesos menos.⁴

Para lo cual la propia Ley de Ingresos antes citada contempla para el término del ejercicio fiscal 2019 una recaudación por concepto del ISABI en cantidad estimada de \$249,966,453.00 pesos, de un total de percepciones por las demás contribuciones e ingresos a este municipio desglosados de la siguiente forma:

- Impuestos (incluyendo ISABI): \$1, 062, 117,659.00 pesos.
- Accesorios: \$49, 990,329.00 pesos.
- Contribuciones de mejoras: \$2, 064,151.00 pesos.
- Derechos: \$547, 870,597.00 pesos.
- Productos: \$29, 830,636.00 pesos.
- Aprovechamientos: \$128, 023,373.00 pesos.
- Participaciones y aportaciones. \$3,278,225,984.00 pesos

⁴ Ley de Ingresos para el Municipio de Puebla, para el ejercicio fiscal 2019. Publicada en el periódico oficial del estado el 28 de diciembre de 2018. Disponible en http://gobiernoabierto.pueblacapital.gob.mx/transparencia_file/informacion-complementaria/normatividad.presupuestal/ley.ingresos.2019.poe.pdf. Consultado el 15 de mayo de 2019.

1.2 Naturaleza jurídica del ISABI.

Antes de abordar la problemática que incide la presente investigación, es necesario tener en claro el objeto de estudio, aquel elemento que sostiene la hipótesis de este trabajo, a saber, el ISABI y para ello, se considera necesario y primordial explicar su naturaleza jurídica, pues entendiendo dicha naturaleza, podremos abordar y comprender con mayor facilidad la problemática planteada.

Para lo cual, es preciso recordar brevemente la teoría de las contribuciones, pues debemos entender en primer lugar, la razón de ser de las mismas para luego comprender la naturaleza jurídica del ISABI como contribución y sus particularidades.

1.2.1 Las Contribuciones

En ese sentido y como punto de partida sabemos que vivir en sociedad implica mantener una organización política que debe sostenerse a través de un sistema regido por instituciones, organismos y demás entidades gubernamentales que implican un gasto al Estado o nación.

Así pues, concretamente en nuestro país, el artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución Federal contempla la obligación de todo mexicano a contribuir de manera proporcional y equitativa al gasto público, artículo que a la letra expone:

“Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

...

IV. 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.”⁵

⁵ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Disponible en http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/1_270818.pdf, consulta realizada el 13 de marzo de 2019.

De tal enunciado constitucional, podemos extraer primigeniamente dos conceptos importantes, en primer lugar “la contribución” que todo mexicano debe hacer y en segundo lugar “los gastos públicos”, entendiendo de la literalidad del precepto antes citado, que toda contribución que haga una persona en México, será destinada a sufragar los gastos públicos.

Así pues, el Diccionario de Derecho cuyo autor es Rafael de Pina Vara, define la palabra “contribución” como:

“Aportación económica que los miembros del Estado y los extranjeros que residen en su territorio están obligados a satisfacer, de acuerdo con la legislación fiscal, para la atención de los servicios públicos y cargas nacionales”.⁶

Definición que coincide con la obligación de todo mexicano a contribuir al gasto público para satisfacer los servicios públicos y cargas nacionales, que contempla el artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución Federal y que ya se citó en párrafos anteriores.

De lo que debemos sustraer la importancia de las contribuciones que el mexicano realiza como una aportación económica para sostener el sistema de gobierno que nos rige.

Ya nos describe Adam Smith en su obra “La Riqueza de las Naciones” al reflejo del trabajo de las personas como medio para la obtención del fondo que cada nación necesita para proveer de todas las cosas necesarias y convenientes para la vida y que anualmente consume el país.⁷

Así mismo en la misma obra señala que los ingresos que el Gobierno eroga para los gastos como la defensa de la sociedad, de justicia, y en general los

⁶ DE PINA VARA, Rafael, Diccionario de Derecho, Porrúa. México, 2007, p. 194.

⁷ SMITH, Adam, Investigación sobre la naturaleza y causa de la riqueza de las naciones, Fondo de Cultura Económica. México, 1958, p. 3

demás gastos del Gobierno para su sostenimiento, provienen, bien sea de un fondo que pertenece al titular del gobierno o en su caso a la comunidad, mismos que resultan independientes a los ingresos del pueblo y a la renta de la nación.⁸

Con ello, Adam Smith nos explica que ante la insuficiencia económica para un sostenimiento propio de una nación a través de sus propias rentas que pudiese obtener como sujeto activo de percepciones, deberá forzosamente acudir a una recaudación de la comunidad, para que la nación a través del gobierno cumpla con sus funciones políticas y sociales.

De tal manera que el Estado mantiene una necesidad económica y constante para cumplir con sus funciones como ente político y regulador de una sociedad cuya finalidad es lograr el bien común. Lo anterior bajo la idea de que el ser humano experimenta un doble tipo de necesidades, unas en su condición de ser individual que varía por cada persona y otras en su condición de ser social.⁹

Este tipo de necesidades -las individuales- se ven satisfechas demandando los productos requeridos, mismos que son la base de una economía de mercado como la mexicana, por lo que las necesidades individuales se satisfacen a través de la demanda de cada producto que las personas en su acepción de únicos le exige al mercado.¹⁰

Esto es, el ser humano tendrá, de acuerdo al contexto en que se desarrolle sea personal, familiar, profesional, etcétera, necesidades particulares que dentro de su individualidad serán únicas para su crecimiento y desarrollo particular, necesidades que el propio sujeto irá cubriendo cuando así lo requiera de acuerdo a su estilo de vida.

⁸ *Ibíd.* p. 719

⁹ JIMENEZ GONZALEZ, Antonio, *Curso de Derecho Tributario*, Tax Editores. México 2014, p. 47

¹⁰ *Ibíd.*, pp. 47, 48

Mismas que generarán cierta demanda de productos que pueden ser comunes a un cierto grupo de personas, sin embargo al momento en que dichas necesidades individuales de un conglomerado humano coinciden, se configura una demanda significativa, que deberá verse correspondida por la oferta correspondiente.¹¹

Empero a lo anterior, el mercado propiamente que atiende a la oferta y la demanda de productos requeridos por los miembros de una sociedad, no puede regular por sí mismo las condiciones económicas para que cada individuo obtenga el mínimo de productos y servicios necesarios para llevar su vida de manera digna.

Bajo ese orden de ideas y partiendo de la base de que en México nos sustentamos bajo una economía de mercado basada en la oferta y la demanda, los agentes que concurren a ella se mueven a partir del interés del lucro, es decir del beneficio económico, como bien lo expone Antonio Jiménez González que indica:

“El estado prácticamente en todas las formaciones jurídico-políticas de estado social de derecho, no puede desentenderse de la búsqueda y tutela del interés común, y abandonarse a las reglas del mercado, la oferta y la demanda, en virtud de existir necesidades experimentadas por la sociedad, no susceptibles de ser manifestadas a través de la demanda en el mercado y haber, por otra parte, sectores de la sociedad sin poder económico para acceder a los bienes sociales.”¹²

Es ahí donde el Estado cumple una función primordial como ente regulador del mercado para conseguir que todo miembro social alcance sin que medien abusos por parte de aquellas personas que lucran por medio de la venta de productos de necesidad.

¹¹ Ídem

¹² Ídem

Lo anterior resulta importante ya que dejar la satisfacción de la necesidad social de servicios por ejemplo de educación, justicia, seguridad pública, salud, en manos del mercado implica excluir del acceso a dichos satisfactores a cierto grupo social que no ostente una capacidad económica suficiente para obtenerlos.¹³

Con base en lo anterior, podemos observar que cuando el ser humano conforma una unión común con distintas personas, la evolución histórica nos ha enseñado que se necesita una forma de organización social que no se base en simples reglas de palabra, sino que consten generalmente escritas y reconocidas por los miembros de la sociedad a la que se pertenece lo que permitirá establecer un orden sin abusos.

Así pues, toda sociedad verdaderamente organizada necesita regularse debidamente para evitar conflictos internos, regulación que en el caso de México se hará a través del Estado, que en palabras de Aurora Arnaiz Amigo que interpreta al Maestro Serra Rojas en su obra *Teoría General del Estado*, indica que el Estado es ante todo y sobre todo, la vida jurídica de una colectividad política suprema, mismo que tendrá su base en el Derecho Público Político, que no es otra cosa más que las normas de organización del Estado¹⁴.

El Estado entonces es “una parte de la sociedad humana, asentada sobre un territorio jurídicamente organizado, bajo la forma de un gobierno independiente que se propone la realización de aquellos fines, que se determinan conforme a sus condiciones históricas”.¹⁵

¹³ *Ibíd*em, p. 76

¹⁴ ARNÁIZ AMIGO, Aurora, Prolegómeno de Ciencia Política, Tomo LXVII Mayo-Agosto 2017 Núm. 268, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. Disponible en <https://revistas-colaboracion.juridicas.unam.mx/index.php/rev-facultad-derecho-mx/article/view/26106/23489>. Consultado el 17 de marzo de 2019, p. 838

¹⁵ SERRA ROJAS, Andrés, Ciencia Política, Porrúa. México, 1985, p. 215

Sin que se ahonde más en el tema respecto a la Teoría General del Estado puesto que introducirse a dicha cuestión implicaría una tangente de gran magnitud que nos desviaría del verdadero objeto de estudio de este trabajo.

En ese sentido, el deber del Estado es atender a la sociedad a través de las medidas que considere necesarias, para lograr el fin común, cuyo objetivo primordial será el de cubrir a cada individuo que conforme la sociedad, sus necesidades más básicas, entre ellos, alimentación, educación, salud, seguridad pública y en general toda necesidad que el ser humano requiere para sí mismo y para llevar una vida en común, pues la sociedad debe formar personas útiles para la misma. Para lo cual el Estado cuenta con organismos e instituciones que le ayudan a cumplir con dichas funciones.

Así pues, el Estado opera mayoritariamente a través de políticas de dotaciones y detracciones para garantizar el acceso a los grandes satisfactores por parte de la sociedad, esto es, los elementales que conforman el cuadro básico de necesidades sociales sin tener que esperar que dichas necesidades se exterioricen.¹⁶

En otras palabras, el Estado tendrá la obligación de garantizar a todo individuo dentro de su territorio, los mínimos satisfactores que colmen las necesidades básicas, las cuales sólo se satisfacen por medio de la prestación de bienes o servicios públicos.

Ahora bien, una vez quedado en claro la necesidad del Estado como ente regulador de una sociedad, así como las funciones del mismo encaminadas a lograr a través de sus organismos e instituciones el bien común por medio de garantizar los satisfactores elementales del individuo, debemos preguntarnos, ¿cómo es que el Estado se financia para materializar todas las acciones que realiza para conseguir ese fin común?

¹⁶ JIMENEZ GONZALEZ, Antonio, Op. Cit., p. 48

Pregunta significativa en virtud de que siendo México un país basado en una economía de mercado en la que todo tiene un costo, ello implica que aun cuando el Estado sea el encargado de satisfacer las necesidades básicas de sus integrantes, no por ello, puede decirse que la prestación de sus servicios no genera un gasto para el propio Estado.

De acuerdo al autor Miguel Ángel Collado Yurrita en su libro *Derecho Tributario Parte General*, señala que “el Estado, como todo grupo social organizado, tiene unos objetivos o fines que cumplir y; para poder alcanzarlos, ha de realizar unos gastos que exigen, a su vez, la obtención de los ingresos necesarios para ello”.¹⁷

En ese sentido y partiendo de la idea de que el Estado es un ente creado por una sociedad, debemos entender que también será mantenido en parte por ésta, por lo que todo recurso económico que el Estado requiera para cumplir su fin, entonces deberá ser sufragado a través de los miembros de la sociedad que lo conforman.

Adam Smith nos explica en su obra *“La Riqueza de las Naciones”* que independientemente a los ingresos que el Estado puede obtener por las rentas que genera en calidad de titular de cierto capital y tierras, también es necesaria la participación económica del pueblo en los gastos de la nación, como a continuación se cita:

“Siendo, pues, el capital y las tierras pertenecientes al Estado dos fuentes de renta impropias para enjugar los gastos necesarios de una nación culta y poderosa, no queda otro remedio para cubrir estos egresos o la mayor parte de ellos, que recurrir a los impuestos de una u otra naturaleza, contribuyendo el

¹⁷ COLLADO YURRITIA, Miguel Ángel y Luchena Mozo Gracia María, *Derecho Tributario Parte General*, Atelier. Barcelona, España 2007, p. 27.

pueblo con una parte de sus ingresos privados a pagar las rentas públicas del Soberano o de la comunidad.”¹⁸

Idea que aún hoy en día es la base de los Estados modernos para la obtención de recursos necesarios destinados al cumplimiento de sus funciones a través de la prestación de bienes y servicios, misma que se hace a través de lo que se conoce como actividad financiera del Estado.

Entendiendo a la actividad financiera del Estado como “aquella actividad de obtención de ingresos y su posterior empleo en forma de gasto para la consecución de ciertos fines...se deduce que la actividad financiera puede identificarse, sintéticamente, con los ingresos y gastos públicos.”¹⁹

También el autor Jiménez González nos define a la actividad financiera del estado como “el cúmulo de conductas estatales encaminadas a ofrecer a la sociedad el paquete de bienes y servicios que satisfacen las necesidades sentidas por ésta, y cuya satisfacción ha asumido el Estado como compromiso”.²⁰

Así pues, entendemos que para que el Estado pueda cumplir su fin y prestar los bienes y servicios a sus integrantes, es necesario que en primer término obtenga los recursos monetarios que sirvan para sufragar los gastos públicos, mismos que como ya se especificó en líneas precedentes deberán ser en gran parte otorgados por los miembros de la sociedad que conforma el Estado.

De esta manera retomamos la obligación ya antes abordada en este capítulo contemplada en el artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución Política Federal y que ahora relacionamos con el artículo 1° del Código Fiscal de la Federación.

¹⁸ SMITH, Adam, Op. Cit. p. 726

¹⁹ COLLADO YURRITIA, Miguel Ángel, Op. Cit. pp. 27, 28.

²⁰ JIMENEZ GONZALEZ, Antonio, Op. Cit., p. 47

Arábigos que contienen la obligación de toda persona que se encuentre dentro del territorio nacional de realizar contribuciones para sufragar el gasto público.

Ahora bien, en párrafos precedentes ya se citó una definición de lo que debe entenderse por contribución, sin embargo, debemos aclarar que los ingresos que el Estado obtiene para cumplir sus funciones tanto políticas como sociales a través de las contribuciones, provienen de distintas fuentes, esto es, existen distintos tipos de contribuciones.

En ese sentido, podemos complementar la definición ya antes dada de contribución con la siguiente definición aportada por el ya antes citado Collado Yurritia que define al tributo como:

“El tributo puede ser definido como una prestación pecuniaria establecida coactivamente por el Estado y otro ente público, con poder o potestad para ello, con la finalidad de cubrir los gastos públicos.”²¹

Mientras que Dino Jarach lo define como:

“El tributo es uno de los recursos que se ofrecen al Estado para lograr los medios pecuniarios necesarios al desarrollo de sus actividades. Objetivamente el tributo pertenece, pues, a los fenómenos de las finanzas públicas y es objeto de estudio por parte de la ciencia o de las ciencias que se ocupan de ellas, principalmente de la ciencia de las finanzas, de la política financiera y de la economía política.”²²

Ahora bien, por lo menos en el Estado mexicano, estas contribuciones se encuentran debidamente establecidas en el artículo 2º del Código Fiscal de la Federación que nos indica que las contribuciones se clasifican en impuestos,

²¹ COLLADO YURRITIA, Miguel Ángel Op. Cit. p. 29

²² JARACH, Dino, El Hecho Imponible: Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo, Abeledo-Perrot. Argentina, 1996, p.34

aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las cuales el propio Código²³ las define de la siguiente manera:

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

Aportaciones de seguridad social: son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

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

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

²³ Código Fiscal de la Federación, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1981. Disponible en http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8_081119.pdf. Consultado el 20 de marzo de 2019.

De esta manera, se considera que las definiciones establecidas por el Código Fiscal de la Federación respecto a las aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejora y derechos son lo suficientemente claras para su comprensión y diferenciación de los impuestos, por lo que no se abordará más a fondo su naturaleza y concepto.

Máxime que el objeto de estudio de este trabajo lo constituye un impuesto, por lo que nos centraremos únicamente en la descripción respecto al tributo en su modo de impuesto para comenzar a entrar en materia. Por lo tanto, el siguiente subtema tendrá como finalidad desentrañar los elementos del impuesto.

1.2.1.1 El impuesto.

Ha quedado en claro que todo aquel que se encuentre dentro del territorio nacional se encuentra obligado a contribuir al gasto público a través de las contribuciones o tributos que deben encontrarse establecidas y que en México el segundo artículo del Código Fiscal de la Federación clasifica a dichas contribuciones y las define, dentro de las cuales se encuentran los impuestos.

Pese a lo anterior, se considera que la definición que el artículo 2° del Código Fiscal de la Federación otorga a los impuestos resulta insuficiente para atender a una verdadera comprensión de este tipo de contribuciones.

Por lo que para un mayor abundamiento que auxilie a la comprensión de la figura del impuesto como medio de obtención de recurso por parte del Estado, acudimos a distintas definiciones citadas por el Maestro Flores Zavala y que rezan de la siguiente manera:

Eherberg: “Los impuestos son prestaciones en dinero, al Estado y demás entidades de Derecho Público, que las mismas reclaman en virtud de su poder coactivo, en

*forma y cuantía determinadas unilateralmente y sin contraprestación especial con el fin de satisfacer las necesidades colectivas”.*²⁴

Vitti de Marco: *“El impuesto es una parte de la renta del ciudadano, que el Estado percibe con el fin de proporcionarse los medios necesarios para la producción de los servicios públicos generales”*²⁵

Luigi Cossa: *“El impuesto es una parte proporcional de la riqueza de los particulares deducido por la autoridad pública, a fin de proveer a aquella parte de los gastos de utilidad general que no cubren las rentas patrimoniales”*²⁶

José Álvarez de Cienfuegos: *“El impuesto es una parte de la renta nacional que el Estado se apropia para aplicarla a la satisfacción de las necesidades públicas, distrayéndola de las partes alícuotas de aquella renta propiedad de las economías privadas y sin ofrecer a éstas compensación específica y recíproca de su parte”*²⁷

Citadas estas definiciones vale la pena señalar de nueva cuenta la postura de Adam Smith respecto a la conceptualización de los impuestos ya que, si bien no otorga una definición concreta respecto a dichas contribuciones, la manera en la que las contextualiza resulta importante, pues considera lo siguiente que ya fue citado en páginas anteriores:

*“Siendo, pues, el capital y las tierras pertenecientes al Estado dos fuentes de renta impropias para enjugar los gastos necesarios de una nación culta y poderosa, no queda otro remedio para cubrir estos egresos o la mayor parte de ellos, que recurrir a los impuestos de una u otra naturaleza, contribuyendo el pueblo con una parte de sus ingresos privados a pagar las rentas públicas del Soberano o de la comunidad.”*²⁸

²⁴ FLORES ZAVALA, Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, Porrúa México D.F. 1946, p.33.

²⁵ Ídem

²⁶ Ídem

²⁷ ROSAS ANICETO, Roberto Santillán. Teoría General de las Finanzas Públicas y el Caso de México. Escuela Nacional de Economía, México D.F. 1962. P 54

²⁸ SMITH, Adam, Op. Cit. p. 726

Definiciones de las que se podemos sustraer en esencia que un impuesto será aquella contribución realizada por los particulares hacia el Estado quien cuenta con poder coactivo para reclamarlos y cuya finalidad es la de atender los gastos públicos, contribución que dependerá de la riqueza de cada individuo para contribuir al Estado.

Por otro lado, resulta de utilidad aplicar el método comparado para ahondar en la naturaleza de la figura del impuesto, con la finalidad de contrastar la visualización que se tienen de los mismos en distintas partes del mundo, así, dentro de texto denominado como “Curso de Derecho Tributario” del Maestro Jiménez González, se citan distintas conceptualizaciones agregadas en ley de lo que debe entenderse por *impuesto* en otros órdenes jurídicos internacionales²⁹, saber:

En el Modelo de Código Tributario para América Latina de 1968 define a los impuestos en su artículo 5° como *“tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente”*

La ordenanza Tributaria Alemana en su artículo 3° define a los impuestos como *“prestaciones pecuniarias que no constituyen la contraprestación de una prestación especial impuestas por un ente público para la obtención de ingresos a todos aquellos respecto de quienes se realice el supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de prestación. La obtención de ingresos puede ser un fin secundario, los derechos aduaneros y los derechos compensatorios a la importación son impuestos a los efectos de esta ley.”*

La Ley General Tributaria de España en su artículo 2° define a los impuestos como *“tributos exigidos sin contraprestación, cuyo hecho imponible está*

²⁹ JIMENEZ GONZALEZ, Antonio, Op. Cit. p. 96

constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del contribuyente.”

Podemos apreciar la distinta redacción y conceptualización que existe entre cómo define al impuesto la doctrina por los autores antes expuestos y cómo la define la ley en las tres conceptualizaciones que otorgan los ordenamientos antes citados, más la contenida en nuestro Código Fiscal de la Federación que ya fue citado en líneas precedentes.

Por un lado, los autores doctrinales desmiembran la figura del impuesto de la siguiente manera: **1)** como una contribución económica que hace un individuo, **2)** dicha contribución es parte de la renta o de la riqueza generada por el contribuyente, **3)** se hace en favor del Estado quien tiene el poder coactivo de imponer los tributos y **4)** la finalidad de todo impuesto es la de sufragar el gasto público o de la comunidad.

Mientras que en materia de ley, tanto el Código Fiscal de la Federación como los ordenamientos fiscales de los países citados con antelación, al definir al impuesto, lo hacen de una manera más estricta conformada de los siguientes elementos: **1)** aportaciones hechas por el individuo que no tienen contraprestación, **2)** la obligación de contribuir se basa en un hecho generador y **3)** la finalidad es la obtención de ingresos por parte del Estado.

Ambas conceptualizaciones, tanto la doctrinaria como la de las legislaciones respectivas, coinciden en que un impuesto se trata de una contribución pecuniaria asignada por el Estado para sostener al mismo.

Sin embargo, resulta importante hacer notar que únicamente las doctrinarias explícitamente indican que el tributo deberá atender directamente a la renta o riqueza generada por el contribuyente, es decir a su capacidad contributiva,

mientras que las definiciones de ley, se centran en la obligación del ciudadano a contribuir al gasto público basándose en el hecho generador del tributo.

Lo anterior no implica que las definiciones obtenidas de ley, soslayan la capacidad contributiva como elemento del impuesto, puesto que válidamente puede sostenerse que la capacidad contributiva se encuentra inmersa en el hecho generador del tributo, así como por lo menos en México en el principio de proporcionalidad guardado constitucionalmente.

Empero a lo anterior, se considera importante hacer esta mención ya que el objeto de estudio de este trabajo tiene como núcleo la aplicación del principio de capacidad contributiva en el impuesto a estudiar, pues podemos adelantar que será precisamente la riqueza de cada ciudadano la que impactará directamente respecto a la proporcionalidad en que deba contribuir al Estado, lo cual se abordará en diverso capítulo.

Y para ello resulta necesario para el desarrollo de esta investigación exponer los elementos de los impuestos, para lo cual se apertura el siguiente subtema.

1.2.1.2 Principios y elementos de los impuestos.

Ya se han abordado dos posturas para definir lo que debe entenderse por impuesto, por un lado, la doctrinal y por el otro la establecida en distintas leyes a nivel internacional y nacional, de las que se sustrajo la esencia respecto a la naturaleza de los impuestos, ahora bien, para llegar a una máxima comprensión de los mismos, será necesario exponer sus elementos, así como sus principios.

Atento a lo anterior nuevamente Adam Smith en su obra “La Riqueza de las Naciones” determina los principios que un impuesto debe guardar para considerarse como un impuesto no gravoso, es decir un medio de ingreso para la

nación que no perjudique al contribuyente al grado de convertirlo en una forma de detrimento económico que le impida al individuo vivir dignamente.

Así, Adam Smith expone que los tributos en general deben guardar cuatro máximas, a saber, que sean justos, ciertos, cómodos y económicos, pues cuando el Estado respecta dichos principios, obliga al individuo a contribuir para sufragar los gastos públicos de la nación sin que implique un abuso en su imposición.

De esta manera, por cuanto hace al principio de justicia Adam Smith lo relaciona con lo que se conoce como proporcionalidad tributaria, esto es, que “los ciudadanos de cualquier Estado deben contribuir al sostenimiento del Gobierno, en cuanto sea posible, en proporción a sus respectivas aptitudes, es decir en proporción a los ingresos que disfruten bajo la protección estatal”.³⁰ Pues existiendo proporcionalidad en los tributos existirá justicia tributaria.

En cuanto al segundo principio consistente en la certeza del impuesto, refiere que “el impuesto que cada individuo está obligado a pagar, debe ser cierto y no arbitrario. El tiempo de su cobro, la forma de su pago, la cantidad adecuada, todo debe ser claro y preciso, lo mismo para el contribuyente que para cualquier otra persona”³¹. Situación que actualmente se materializa en toda ley que contenga un impuesto ya que será la ley respectiva la que determine el impuesto a pagar, así como la forma de pago y época.

Lo anterior genera una certidumbre al tributo, ya que de lo contrario se estaría ante un Estado nada proteccionista cuyo empleo para obtener el recurso necesario para obtener el gasto público se basaría en la subjetividad de que a criterio de cualquier persona que ostente funciones públicas determinara la tipificación de cualquier conducta como generadora de tributo, en efecto, no basta con que el Estado al ser quien ostenta el poder público y que dicho poder público

³⁰ SMITH, Adam Op. Cit. p. 726

³¹ *Ibíd*em, p. 727

por ser tal, pueda exigir el pago de un tributo que no esté previsto en la ley, ni en la medida mayor que la que la ley determina.³²

Por lo que hace a la tercera regla relativa a la comodidad del impuesto, indica que “todo impuesto debe cobrarse en el tiempo y de la manera que sean más cómodos para el contribuyente”³³, esto es, que los impuestos se cobren cuando más así le convenga al contribuyente, estableciendo una época de pago adecuada para evitar imposiciones cuando la persona no se halle en condiciones de satisfacerlo.

Finalmente en cuanto a al cuarto principio económico rector del impuesto, señala que “toda contribución debe percibirse de tal forma que haya la menor diferencia posible entre las sumas que salen del bolsillo del contribuyente y las que se ingresan en el Tesoro público, acortando el período de exacción lo más que se pueda”³⁴, en el entendido que un impuesto debe ser económico no por resultar de baja cuantía, sino que el Estado debe atender a la recaudación para que resulten costeables, es decir, a contrario sentido, que no resulten imposibles de pagar a los contribuyentes.

Una vez sentado lo anterior, como base para determinar los principios rectores que todo impuesto debe obedecer para ser considerados certeros, podemos abordar los elementos que los impuesto debe reunir para ser plenamente válidos.

En ese sentido, tanto de la postura doctrinal como de la postura definida en las leyes, se sustrae que como requisito esencial del impuesto para que tenga una plena validez, es deber de la autoridad legislativa delimitar específicamente el hecho generador que causará el tributo, mismo que se explicará brevemente ya

³² PAMPILLO BALIÑO, Juan Pablo, MUNIVE PAEZ, Manuel Alejandro, Derecho Tributario, 1° edición, México, Porrúa. 2013. p. 150

³³ Ídem

³⁴ Ibídem p. 727

que se considera que el “hecho imponible” se trata de un elemento sustancial del impuesto.

Lo anterior ya que la existencia de un “hecho imponible” en un tributo, limita la facultad del Estado para imponer tributos, pues el tributo debe ser cierto, de lo contrario se estaría ante una facultad general que traería como consecuencia la imposición de tributos de manera arbitraria sin siquiera delimitarlos.

En ese sentido, el Estado no puede a través de su facultad de imperio imponer tributos a la población de manera indiferente, sino que para ello es necesario determinar la conducta, acción o hecho en que deberá suponerse el gobernado para ser sujeto pasivo del impuesto respectivo.

Al respecto Dino Jarach nos ilustra nuevamente cuando indica que “El tributo es una prestación coactiva. Pero esta coerción no deriva de una manifestación de voluntad de la administración pública, la cual a su iniciativa, tenga el derecho de imponerla a los sujetos particulares. Esto pudo ser verdad en alguna época histórica, pero no lo es más en el Estado moderno de derecho, en el cual está sentado el principio fundamental de la legalidad de la prestación tributaria, contenido en el aforismo latino *"mittum tributum sine lege"*. La fuente de la coerción es, pues, exclusivamente la ley”³⁵

Así, tenemos que el hecho imponible será entonces aquella cuestión que precisa el objeto del tributo y provoca el nacimiento de la obligación tributaria. Dino Jarach indica que: “Todas las obligaciones tributarias tienen en común, la naturaleza de obligaciones legales, por las cuales es debida una prestación pecuniaria, en cuanto se verifique el presupuesto de hecho establecido en la ley”³⁶

³⁵ JARACH, Dino, Op. Cit, p. 36

³⁶ Íbidem p. 82

De igual manera el mismo autor señala lo siguiente: “Por voluntad de la ley la obligación del contribuyente y la pretensión correlativa del Fisco se hacen depender del verificarse de un *hecho jurídico*, el titulado presupuesto legal del tributo, o hecho imponible.”³⁷

Por otro lado, el Notario Roberto Ortíz Dietz define al hecho imponible como “la situación jurídica o de hecho prevista en la ley fiscal vigente en el momento en que las situaciones (acto o hecho) ocurran. Tal es la definición establecida por la legislación mexicana para el “hecho imponible” y constituye la hipótesis genérico-legal que fundamento la causación del tributo.”³⁸

Atento a lo anterior, es importante diferenciar entre lo que es el “hecho imponible” con el “hecho generador” puesto que el hecho generador es el hecho concreto, material, que se realiza en la vida real y que es el que, cuando se realiza con los elementos contenidos en la hipótesis, es decir adecuándose el presupuesto establecido en la ley, genera el crédito tributario, a diferencia del hecho imponible el cual es una construcción hipotética que sólo cuenta con una existencia ideal en la norma tributaria.

En la legislación mexicana la referencia al hecho imponible se encuentra inserta en la fracción I del artículo 2 del Código Fiscal de la Federación que indica:

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

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

³⁷ Íbidem p. 73

³⁸ ORTÍZ DIETZ Roberto, El Hecho Imponible; Revista de Derecho Notarial Mexicano, número 115, México 2000. p. 52

Por lo que legalmente, en el sistema jurídico mexicano, sí se encuentra debidamente establecido el requisito de existencia de una obligación tributaria consistente en el hecho imponible, que el Código Fiscal define como situación jurídica o de hecho prevista.

Una vez establecido el “hecho imponible” del tributo, pasamos a analizar los demás elementos que deben conformar cualquier impuesto para ser considerado como válido.

En primer lugar, se encuentra el sujeto que a su vez se divide en dos, “pasivo y activo; los contribuyentes y la autoridad fiscal, respectivamente, quienes participan directamente en la relación tributaria, de las obligaciones y derechos previstas en las leyes fiscales que de ésta nacen, cuando sustancialmente el sujeto pasivo lleve a cabo ciertas situaciones de carácter jurídico”.³⁹

Es decir, tendrá la calidad de sujeto pasivo aquel en el que recae el cumplimiento de la obligación fiscal mientras que el sujeto activo será aquel ente con facultades para exigir el cumplimiento de la obligación que está a su favor.

El Objeto del impuesto es la realidad económica sujeta a imposición, es decir lo que se grava, se requiere que el sujeto pasivo realice el supuesto de hecho previsto en la norma fiscal que al realizarla genera la obligación tributaria, denominado hecho imponible⁴⁰, mismo que ya fue definido con anterioridad.

La Base se entiende como “la traducción cuantitativa, evaluación en dinero, del objeto del impuesto”.⁴¹

³⁹ SÁNCHEZ MIRANDA, Arnulfo, Aplicación Práctica del Impuesto al Valor Agregado, 7ª. ed., México, ISEF, 2012. p. 32.

⁴⁰ Ibidem, p. 34.

⁴¹ FAYA VIESCA, Jacinto, Finanzas Públicas, Porrúa, México, 2008, p. 135.

La Tasa, cuota o tarifa: Podemos distinguir de la tarifa los siguientes elementos: el primero el carácter esencial, que es el tipo o escala de “tipos impositivos”, de cuya aplicación a la base imponible surgirá la cuota tributaria. A su vez, la estructuración de los distintos tipos de un impuesto puede llevarse a cabo aplicando diversos criterios, ya sea variando en función de la cuantía de la materia imponible y la cualidad del contribuyente (este es el caso del típico sistema progresivo de los impuestos personales) o bien permaneciendo en una relación constante de proporcionalidad con la base (este es el caso de los llamados impuestos reales).⁴²

La Época de Pago: es el periodo de tiempo en el que se debe efectuar el pago del impuesto. Generalmente los pagos provisionales de ISR, y los definitivos del IVA e IEPS, se presentan en el mes siguiente al que se causaron, esto es del 1 al 17, sin embargo, existe el beneficio de ampliarse este periodo de tiempo, dependiendo del sexto dígito numérico de la clave de RFC.

Sentado lo anterior, se entiende que todo impuesto deberá instituirse bajo los principios de justicia, certidumbre, comodidad y economía, así como contener los elementos antes mencionados pues carecer de cualquiera de sus elementos o fijarse sin atender a los principios, implicaría la creación de un impuesto arbitrario, gravoso e incierto, que no tendría delimitado su modo de aplicación.

Suponer un impuesto carente de alguno de los elementos y sin dirigirse con base en los principios antes señalados, impactaría en la recaudación del Estado, puesto que sostener legalmente un impuesto así de irregular, atraería sin lugar a duda a la evasión por parte del contribuyente, situación que perjudicaría en gran medida a la nación al no lograr obtener el ingreso económico necesario para cumplir su fin de sufragar el gasto público.

⁴² Ídem

Ahora bien, ya que se ha explicado la naturaleza jurídica de los impuestos, así como sus directrices y elementos, se debe proseguir con la clasificación de los mismos, puesto que es importante considerar que existen distintas esquematizaciones sobre estas contribuciones que ayudan a su comprensión.

1.2.1.3 Clasificación de los impuestos.

Los impuestos tienden a afectar de distintas maneras a quienes se encuentran obligados a su pago, sin embargo, cada una de ellas atiende a la capacidad económica del sujeto pasivo, pues de acuerdo al principio de proporcionalidad tributaria consagrado en la fracción IV del artículo 31 Constitucional, cada individuo se encuentra obligado a contribuir al gasto público en atención a sus posibilidades económicas.

Es por ello que existen diversas clasificaciones respecto a los impuestos que atienden la manera en que se materializan ante el sujeto pasivo y la forma de afectación al mismo, clasificaciones que explican las distintas perspectivas respecto a las cuales puede abordarse a los impuestos y su naturaleza.

Desde una primera óptica, los impuestos pueden clasificarse atendiendo al impacto que resiente el sujeto pasivo respecto de la carga tributaria a que se encuentra obligado a cumplir, así, esta clasificación divide a los impuestos en directos e indirectos.

Los impuestos directos son aquellos que no pueden ser trasladados a otras personas de modo que alcanzan inmediatamente al contribuyente o pagador que genera el supuesto de hecho concebido en la ley como hipótesis para generar el tributo, lo anterior ya que no existe intermediario entre el pagador y la

Administración Tributaria⁴³, es decir, el impuesto lo paga directamente aquella persona que realice el acto que lo genera, sin posibilidad de trasladarlo a otro individuo.

Por su parte, los impuestos indirectos son impuestos que pueden trasladarse, por lo que no gravan de manera directa a quien absorbe el costo del tributo, pues hay un intermediario entre éste y la Administración Tributaria⁴⁴, en otras palabras, aquella persona que realiza el hecho generador del tributo y sobre la que recae en un primer lugar el impuesto, tiene la posibilidad de trasladarlo a una tercera persona que tenga relación con el acto o en su caso el producto por el que se generó el tributo.

También, existe la clasificación que toma en consideración a las personas directamente y los actos que realizan por un lado o en su caso a las cosas como medio para fijar el impuesto respectivo, siendo los primeros impuestos personales y los segundos referidos como impuestos reales.

Así, los impuestos personales recaen sobre el total de la capacidad contributiva de la persona, teniendo en consideración la especial situación de los contribuyentes.⁴⁵ Mientras que los impuestos reales son aquellos que prescinden de las condiciones personales del contribuyente y se preocupan de los bienes o cosas que gravan.⁴⁶ Afectan a los bienes sin tomar en cuenta a su dueño.

Es en estos impuestos donde el principio de capacidad contributiva puede encontrar su máxima expresión, puesto que la capacidad contributiva en los impuestos indirectos se grava de acuerdo a la necesidad del individuo para satisfacer sus necesidades y sus gustos, que pueden implicar hasta cierto grado

⁴³ Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, Lo que todo contribuyente debe saber. Disponible en http://www.prodecon.gob.mx/Documentos/compilado_12numeros.pdf. Consultado el 12 de abril de 2019. p.42

⁴⁴ Ídem

⁴⁵ GARZA, Sergio Francisco de la, Derecho Financiero Mexicano, México, Porrúa, 1985, p. 389.

⁴⁶ CARRASCO IRIARTE, Hugo, Diccionario de derecho fiscal, 3a ed., México, Oxford, 2007, p. 378.

lujos, puesto que será dependiendo los artículos o productos de consumo que adquiriera según sus necesidades, que pagará progresivamente los impuestos que se generen de dichos artículos elegidos voluntariamente por él mismo.

De igual manera se puede clasificar a los impuestos en razón del acto realizado o producto gravado. Así, hay impuestos generales e impuestos especiales. Los generales gravan a distintas actividades o bienes, pero de la misma naturaleza. Por su parte, los impuestos específicos (también denominados analíticos, parciales o particulares)⁴⁷ gravan sólo a determinadas actividades o bienes⁴⁸ con tasas o cuotas diferentes para cada especie individualizada.

Finalmente, existe la clasificación de impuestos según los fines que persiguen. Los impuestos con fines fiscales son aquellos que se establecen con el fin de recaudar los ingresos que el Estado requiere para satisfacer el gasto público. En cambio, los impuestos con fines extrafiscales son aquellos que se establecen con una finalidad de carácter social o económico o de otra índole,⁴⁹ por ejemplo disuadir cierto consumo o actividad.

Una vez expuesto lo anterior, se puede comenzar a aplicar tanto los principios, como elementos de los impuestos para delimitar al ISABI y así crear su estructura para llegar a una mejor comprensión del mismo, que nos ayude a sentar bases sólidas para abordar con posterioridad la problemática de este trabajo de investigación.

⁴⁷ *Ibíd*em, p. 387.

⁴⁸ MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, *Introducción al estudio del derecho tributario mexicano*, 13a ed., México, Porrúa, 1997, p. 71.

⁴⁹ *Ídem*

1.2.2 Estructura del Impuesto Sobre Adquisición de Bienes Inmuebles en el Estado de Puebla.

Ha quedado explicada la naturaleza jurídica de los impuestos de manera general, bajo el entendido que son contribuciones debidamente establecidas y estructuradas en un cuerpo normativo que el particular deberá realizar como miembro de una sociedad debidamente establecida y cuya finalidad es la de recaudar ingresos para el Estado, quien tiene la función de sufragar los gastos públicos para su debida organización y manejo y a su vez garantizar un bienestar social.

Ahora bien, el ISABI como su nombre lo indica, se trata de un impuesto que se encuentra debidamente delimitado dentro de la Ley de Hacienda Municipal para el Estado de Puebla como se abordó al inicio del presente capítulo. Por lo que una vez establecidos los elementos y principios que todo impuesto debe tener, será materia de este apartado el estudio de dichos elementos aplicados al ISABI.

De esta manera, se abordará de manera sistemática cada elemento del impuesto para desmembrarlo con la finalidad de especificar y delimitar los sujetos, objeto, base, tasa o tarifa y época de pago del mismo para así identificar a partir de este momento el objeto de estudio del presente trabajo, delimitando el impuesto al que se genere en el municipio de Puebla.

Así pues y de manera preliminar, debemos considerar que de acuerdo al principio de certeza tributaria ya expuesto en líneas anteriores, es necesario que el impuesto de estudio se encuentre debidamente establecido en un cuerpo de leyes reconocido, válido y vigente; en ese sentido y como se ha mencionado desde el inicio de este trabajo, el ISABI se encuentra establecido en la Ley de Hacienda Municipal para el Estado de Puebla, que fue publicada en el Periódico Oficial del Estado el 17 de diciembre de 2001 y que al día de hoy continúa vigente.

De dicho conjunto de normas, se aprecia que del artículo 15 al 24 se delimita al ISABI, artículos dentro de los cuales se establece sus elementos y la forma en que se regulará, abarcando los distintos supuestos de hecho para establecer de manera precisa su aplicación.

Así, el artículo 16 de dicho cuerpo normativo señala que serán sujetos del ISABI, las personas físicas o morales que adquieran inmuebles ubicados dentro del territorio del Municipio, así como los derechos relacionados a los mismos, esto es, el sujeto pasivo del impuesto será entonces toda persona que por traslación de dominio adquiera un bien inmueble dentro del territorio de los municipios que integran el Estado de Puebla.

Por su parte el artículo 17 indica que será objeto de dicho impuesto la adquisición de bienes inmuebles que consistan en el suelo, o en el suelo y las construcciones adheridas a él, ubicados en el Municipio, así como los derechos relacionados con los mismos, es decir, el hecho imponible del tributo será la adquisición de un bien inmueble, momento a partir del cual se causará este impuesto.

Mientras que el artículo 18 señala que la base gravable de este impuesto, será el valor que se determine conforme a la legislación catastral aplicable, o los valores comerciales que autorice el Congreso a propuesta del Municipio para un ejercicio específico, indicando posteriormente que las tasas que se aplicará a la base gravable serán las que establezcan las Leyes de Ingresos de cada Municipio respectivamente, según el artículo 19.

Bajo este orden de ideas, la Ley de Ingresos para el Municipio de Puebla para el ejercicio 2019 impone en su artículo 6°, que la tasa aplicable por este impuesto será la del 1.8% de acuerdo a las hipótesis contempladas en el artículo 187 del Código Fiscal y Presupuestario para el Municipio de Puebla, es decir, 1) sobre el valor de adquisición o 2) el valor catastral determinado con la aplicación

de tablas de valores unitarios de suelo y construcción que apruebe el Congreso para cada ejercicio fiscal y en su caso sus actualizaciones o 3) el valor que resulte del avalúo practicado por la Dirección de Catastro o por personas registradas o autorizadas.

Considerando además que causarán tasa del 0% las siguientes adquisiciones de inmuebles:

- a)** La adquisición de predios con construcción para uso exclusivo de casa habitación de interés social o popular, considerados como unidad, cuyo valor no exceda en cualquiera de las hipótesis a que se refiere el artículo 187 del Código Fiscal y Presupuestario para el Municipio de Puebla de \$550,000.00 siempre que el inmueble se ubique dentro de las zonas 1.1, 1.2, 2.1 y 2.2, y el adquirente no tenga registrados otros predios a su nombre.
- b)** La adquisición de predios fuera de la zona urbana que se destinen a la agricultura, cuyo valor no exceda en cualquiera de las hipótesis a que se refiere el artículo 187 del Código Fiscal y Presupuestario para el Municipio de Puebla de \$138,000.00 siempre y cuando el adquirente no tenga registrados predios a su nombre.
- c)** La adquisición de bienes inmuebles en el centro histórico que sean adquiridos para fines habitacionales siempre que sean remodelados durante el presente Ejercicio Fiscal, previa autorización de las autoridades correspondientes, siempre que su valor no exceda de: \$550,000.00.
- d)** La adquisición y regularización de bienes inmuebles que se realicen como consecuencia de la ejecución de programas de regularizaciones de la tenencia de la tierra federal, estatal o municipal, siempre y cuando el valor del inmueble no exceda de la cantidad de: \$550,000.00

Finalmente, en cuanto a la época de pago, el artículo 20 indica que el pago del impuesto deberá realizarse mediante declaración, la cual se presentará ante las oficinas autorizadas de la Tesorería Municipal que corresponda al domicilio fiscal del contribuyente, dentro de los quince días siguientes a aquél en que se efectúe cualquiera de los supuestos siguientes:

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

II. A la adjudicación de los bienes de la sucesión o a los tres años de la muerte del autor de la misma, si transcurrido dicho plazo no se hubiera llevado a cabo la adjudicación, así como al cederse los derechos hereditarios o al enajenarse bienes de la sucesión. En estos dos últimos casos, el impuesto correspondiente a la adquisición por causa de muerte se causará en el momento que se realice la cesión o la enajenación, independientemente del que se cause por el cesionario o el adquirente.

III. Tratándose de adquisiciones efectuadas a través de fideicomiso, cuando se realicen los supuestos de enajenación en los términos a que se refiere el artículo 15 de esta Ley.

IV. Al causar ejecutoria la sentencia de usucapión, protocolizarse o inscribirse el reconocimiento judicial de la usucapión, y

V. En los casos no previstos en las fracciones anteriores, cuando los actos de que se trate se contengan en instrumento público o se inscriban en el Registro Público de la Propiedad y del Comercio para poder surtir efectos ante terceros en términos del derecho común; y si no están sujetos conforme a esta formalidad, al adquirirse el dominio conforme a las leyes.

De lo que se entiende que, al tratarse de un impuesto municipal, el sujeto activo será entonces el Municipio, autoridad exactora que recaudará dicha contribución a través de la Tesorería Municipal, sin embargo y de acuerdo al mismo artículo 20 de la ley analizada, existe una excepción a la recaudación por parte del municipio de este tributo.

Excepción que se da únicamente en los casos en que el Municipio tenga celebrado convenio con el Estado para la administración y recaudación de este impuesto, el pago deberá efectuarse en los términos citados ante la Oficina Recaudadora y de Asistencia al Contribuyente o la Oficina Receptora de Pago de la Secretaría de Finanzas y Administración, que corresponda al domicilio fiscal del contribuyente.

Por lo que se aprecia que existe una delimitación total respecto a los elementos que de este impuesto se tratan, máxime que se encuentran establecidos en un cuerpo de leyes vigente y válido legal y legítimamente. Entendiendo que toda aquella persona que adquiera un bien inmueble en alguno de los municipios del Estado es sujeto de este impuesto y que, por lo menos en el municipio de Puebla su tasa es del 1.8% del valor del inmueble determinado según las hipótesis mencionadas en párrafos anteriores y con las excepciones antes especificadas.

Así pues, y una vez identificado de qué tipo de impuesto se trata el ISABI, así como sus elementos y los principios que lo regulan podemos abordar el siguiente tema dentro de este trabajo, correspondiente al análisis que se realizará respecto al principio de proporcionalidad tributaria salvaguardado en el artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución Federal para así estudiarlo en un subsecuente capítulo.

CAPÍTULO 2. SOBRE LA CONSTITUCIONALIDAD DE LOS IMPUESTOS.

Como ya se abordó en el capítulo anterior a éste, un tributo no puede fijarse simplemente al entendimiento y gusto del legislador, es decir no puede imponerse una carga económica a la población con la única finalidad de recaudar recursos para sufragar el gasto público sin atender lineamientos que limiten esta facultad legislativa para establecer cargas tributarias.

Hacer lo contrario implicaría que el legislador tuviera una potestad absoluta para la imposición de gravámenes a la población, una facultad de poder entera, sin contrapeso alguno que causaría la arbitrariedad e indiscriminación para cargar sobre el bolsillo del contribuyente el gasto público nacional, pues se llegaría al extremo de recaudar indiferentemente sin tomar en consideración el equilibrio que debe existir entre el verdadero gasto público y la recaudación obtenida.

En ese sentido, como se abordó en el capítulo anterior a éste, y de acuerdo a las máximas establecidas por Adam Smith⁵⁰, un tributo debe ser económico, principio que atiende al equilibrio que debe guardar la imposición de los tributos por parte del Estado al contribuyente con la suma económica que el mismo otorga como contribución. Esto es, podemos entender a este principio como una limitante a la facultad del Estado para imponer tributos.

Y si bien la Constitución reconoce la *facultad de imperio* que el Estado tiene para imponer cargas tributarias a los contribuyentes, también cierto es, que dichas cargas no pueden ser gravosas ni perjudiciales económicamente para el ciudadano, puesto que se estaría bajo el supuesto de que un tributo persigue el único fin de la recaudación⁵¹, no así la verdadera función de contribuir al gasto

⁵⁰ SMITH, Adam, Investigación sobre la naturaleza y causa de la riqueza de las naciones, Fondo de Cultura Económica. México, 1958, p. 727

⁵¹ GARCÍA BUENO, Marco César, El principio de Capacidad Contributiva como criterio esencial para una reforma fiscal, Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. Disponible en <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/1/430/5.pdf>. Consultado el 03 de marzo de 2019, p. 50.

público, lo que como se ha abordado en líneas precedentes, impacta directamente sobre el patrimonio del contribuyente.

De tal manera que se encuentra reconocido constitucionalmente que el poder legislativo, se apegue a los principios tributarios ya expuestos desde el capítulo anterior al imponer un tributo en su modalidad de impuesto, así como establecer debidamente sus elementos, mismos que lo definirán correctamente sin que haya lugar a interpretaciones del mismo, hacer lo contrario implicaría la inconstitucionalidad del impuesto, además de un abuso por parte de la autoridad legislativa para la imposición de los tributos.

Lo anterior no debe confundirse con la potestad de imperio que guarda el Estado para imponer tributos, pues esta facultad se encuentra limitada bajo los principios ya expuestos, así como los requisitos que un impuesto debe tener para ser reconocido constitucionalmente.

De esta manera y como un primer acercamiento a la constitucionalidad de los impuestos, se abordará en el siguiente apartado la exposición respecto a la facultad de imperio que todo estado ostenta para imponer tributo, pues es necesario explicar que, a pesar de esta potestad tributaria, la misma no puede aplicarse de manera arbitraria.

2.1 La Potestad Tributaria del Estado.

Como se ha visto en el desarrollo de este trabajo, los tributos impuestos por el Estado, forman parte de la actividad financiera del Estado, específicamente en la captación del recurso económico necesario para cumplir con su objeto social del cual es titular como lo es el gasto público, por ello para que haya tributo se requiere como condición necesaria, la entrega a la Administración Pública de una

suma de dinero y excepcionalmente de bienes por parte del contribuyente que se sitúe en un supuesto de hecho que genere el tributo.⁵²

Sin embargo, esta facultad de imponer tributos por parte del Estado como parte de su actividad financiera, no puede saberse como una facultad arbitraria sin sustento alguno, pues ello tendría como consecuencia un Estado caprichoso sin limitantes ni reconocimiento de las facultades respectivas que dieran validez a su actuar, incluyendo en este caso la imposición de tributos.

Así, Dino Jarach señala que si bien es cierto que el Estado se encuentra facultado por su poder de imperio para exigir impuestos con base en cualquier supuesto de hecho, afortunadamente no lo hace así⁵³, entendiéndose con ello que no basta que el Estado sea considerado como un ente supremo de toda sociedad organizada, sino que incluso el mismo, debe encontrarse regulado por la norma suprema que así se establezca.

Por lo tanto, para que se dé el tributo no basta que el Estado lo imponga de manera indiferente, sino que su esencia jurídica debe encontrarse establecida por mandato constitucional, es decir su origen debe encontrarse en el ejercicio del poder de imperio del Estado, mismo que se localiza en la constitución. En otras palabras, los tributos no surgen en actos negociables o por acuerdos de voluntades, surgen porque el Estado en uso de su potestad tributaria así lo ha resuelto.⁵⁴

Al respecto en la obra *Derecho Tributario* de Collado Yurrita, se expone que “las normas tributarias, lejos de ser verdaderas normas jurídicas, son meros mandatos disciplinarios de naturaleza semejante a las normas de policías. De ello puede fácilmente colegirse la imposibilidad de entender el tributo como una

⁵² JIMENEZ GONZALEZ, Antonio, Curso de Derecho Tributario, Tax Editores. México 2014, p. 220

⁵³ JARACH, Dino, El Hecho Imponible: Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo, Abeledo-Perrot. Argentina, 1996, p. 85 y 86

⁵⁴ JIMENEZ GONZALEZ, Antonio, Op. Cit., p. 220

relación jurídica, pues ello supone reconocer derechos subjetivos que son incompatibles con una posición de sujeción. Estamos ante una relación de poder”.⁵⁵

Es de esta manera que podemos considerar que el poder de imperio que ostenta el Estado y guardado constitucionalmente, es la base de todo tributo que limita al propio Estado a imponer tributos de manera arbitraria o caprichosa, por lo que será el Estado quien determine al impuesto y sus elementos, siempre y cuando guarden las máximas expuestas desde el capítulo uno de esta investigación.

En ese sentido, debemos entender al poder tributario como una facultad delegada por el propio pueblo en favor del Estado para que este último cumpla con su finalidad financiera, ya expone la profesora María del Prado Montoya López que “el poder tributario no es sino una especie dentro del género de *poder financiero*. Definiendo al *poder financiero* como el conjunto de competencias, potestades administrativas, atribuidas constitucionalmente a los entes públicos territoriales con la única finalidad de lograr la satisfacción del interés general dentro de su ámbito territorial”⁵⁶

El poder de imposición es entonces una potestad exclusiva del Estado visto como ente público para obtener los recursos económicos suficientes que comprende únicamente a la etapa de obtención de ingresos de la actividad financiera del Estado, ingresos que provienen exclusivamente de los tributos señalados por el propio Estado.

Lo anterior, explica Dino Jarach, que tiene su causa en el hecho imponible del tributo, es decir y bajo esta perspectiva, la facultad de imperio del Estado se encuentra inmersa en la potestad que tiene el propio ente público para establecer

⁵⁵ COLLADO YURRITIA, Miguel Ángel y Luchena Mozo Gracia María, Derecho Tributario Parte General, Atelier. Barcelona, España 2007, p. 179

⁵⁶ *Ibíd*em, p. 105

hechos generadores de tributos, esto es, la ley manda, porque el Estado tiene el poder de imperio, que le permite hacerlo mediante ley⁵⁷, por lo que considera que la causa del impuesto es la facultad de imperio del Estado.

Con lo hasta aquí expuesto entendemos que el poder tributario ha de ser entendido como una potestad exclusiva del Estado para establecer, aplicar y recaudar tributos, todo lo anterior de manera unilateral, lo que a su vez implica la facultad del Estado para determinar el hecho generador del tributo a través de las leyes que considere necesarias para delimitar los tributos respectivos, así como un sistema operativo que permita su aplicación y recaudación.

2.1.1 La potestad tributaria en México.

Se ha establecido en el subtema precedente la conceptualización respecto a la facultad de imperio o potestad tributaria que el Estado tiene como parte de sus facultades para hacerse de recursos económicos destinados a cumplir su finalidad de sufragar el gasto público.

Ahora bien, debemos comprender que este poder de imposición tributaria que ostenta el Estado, es consecuencia directa de la soberanía que el mismo guarda, dada la naturaleza social de la figura del Estado, es decir, esta potestad es delegada por parte del pueblo hacia el ente público para cumplir la finalidad respectiva del bienestar social.

Lo anterior se materializa cuando una sociedad decide constituirse como un ente político y soberano, lo cual se pacta en el documento en el que consta su constitución, en ese sentido, “cuando el pueblo expresa su voluntad para formar el Estado, plasma en su Constitución la existencia, organización y funcionamiento de sus órganos. De esta manera la fuerza del Estado se transforma en poder público.

⁵⁷ JARACH, Dino, Op. Cit., p. 93

A través del establecimiento de los órganos del Estado se precisan las funciones que debe realizar cada uno de ellos para la consecución de los fines pre-establecidos. Estos órganos, sometidos al poder general de la organización estatal al igual que el propio pueblo, ejercen las facultades que les fueron atribuidas para la realización de sus funciones, pero siempre actuando dentro del orden jurídico que les dio origen, nunca al margen ni contra él”.⁵⁸

En nuestro caso, en México, el artículo 40 de la Constitución⁵⁹ señala la voluntad del pueblo de constituirse en Estado, mientras que el diverso arábigo 41⁶⁰ establece que el pueblo ejerce su soberanía por medio de los Poderes de la Unión, entre estos el Poder Legislativo, que se integra por representantes del pueblo y de las entidades federativas (diputados y senadores).

Así pues, como se ha visto con anterioridad se recalca que la potestad tributaria que tiene el Estado, debe necesaria y obligatoriamente encontrarse reconocida explícitamente en la Constitución propia de cada nación, en ese sentido, es nuestro artículo 73, fracción VII constitucional el que faculta al Congreso, es decir al Poder Legislativo, para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto, artículo que a la letra indica:

“Artículo 73. El Congreso tiene facultad:

...

VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto

⁵⁸ CARRASCO IRIARTE, Hugo, Diccionario de derecho fiscal, 3ª ed., México, Oxford, 2007, col. Diccionarios Jurídicos, p. 601.

⁵⁹ **Artículo 40.** Es voluntad del pueblo mexicano constituirse en una República representativa, democrática, laica y federal, compuesta por Estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior, y por la Ciudad de México, unidos en una federación establecida según los principios de esta ley fundamental. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, disponible en http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/1_060619.pdf, consultado el 10 de abril de 2019.

⁶⁰ **Artículo 41.** El pueblo ejerce su soberanía por medio de los Poderes de la Unión, en los casos de la competencia de éstos, y por los de los Estados y la Ciudad de México, en lo que toca a sus regímenes interiores, en los términos respectivamente establecidos por la presente Constitución Federal y las particulares de cada Estado y de la Ciudad de México, las que en ningún caso podrán contravenir las estipulaciones del Pacto Federal. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, disponible en http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/1_060619.pdf, consultado el 10 de abril de 2019.

...⁶¹

De lo que sustraemos que, en nuestro país, constitucionalmente se encuentra reconocida la facultad de imperio del Estado a través del poder legislativo, mismo que tendrá a su cargo la facultad imponer contribuciones al pueblo para recaudar los recursos económicos necesarios para cubrir el Presupuesto.

En ese sentido, particularmente y de acuerdo al artículo 72, inciso h) de nuestra constitución federal, se concede a la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión la exclusividad respecto a los proyectos de ley que versen, entre otras cuestiones, sobre contribuciones o impuestos, artículo que conviene citar para mayor abundamiento:

“Artículo 72. Todo proyecto de ley o decreto, cuya resolución no sea exclusiva de alguna de las Cámaras, se discutirá sucesivamente en ambas, observándose la Ley del Congreso y sus reglamentos respectivos, sobre la forma, intervalos y modo de proceder en las discusiones y votaciones:

...

H. La formación de las leyes o decretos puede comenzar indistintamente en cualquiera de las dos Cámaras, con excepción de los proyectos que versaren sobre empréstitos, contribuciones o impuestos, o sobre reclutamiento de tropas, todos los cuales deberán discutirse primero en la Cámara de Diputados.

...⁶²

Respecto a ello, el autor Hugo Carrasco Iriarte nos indica a modo de justificación que esta facultad se delegó como exclusiva a la Cámara de Diputados en virtud de que “la Cámara de Diputados, dentro del sistema de bicameralismo adoptado por la Ley Fundamental, actúan los representantes de los intereses

⁶¹ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, disponible en http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/1_060619.pdf, consultado el 10 de abril de 2019

⁶² Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, disponible en http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/1_060619.pdf, consultado el 10 de abril de 2019

populares, a diferencia de la Cámara de Senadores, que es representativa de los estados.”⁶³

Considerando de igual manera que a pesar de que la constitución otorga a la Cámara popular la facultad exclusiva de proveer sobre proyectos en cuestión de contribuciones, existe una limitante a esta representación popular, lo anterior ya que la Carta Magna sólo da intervención a la Cámara de Senadores en segundo lugar como cámara revisora, debido a que, como en el viejo sistema romano, *senador* es una palabra con el mismo origen que *senectud* y requiere mayor reflexión, reposo, meditación y prudencia.⁶⁴

Se comparte esta idea, ya que si bien el pueblo es quien delega soberanía al propio Estado con la finalidad de imposición de un orden político y social y, siendo la Cámara de Diputados la representante directa del pueblo en el Congreso de la Unión, se entiende que sea esta Cámara la que tenga la obligación de pronunciarse respecto a la imposición de tributos a la población.

Lo anterior considerando que, como representantes populares, lo diputados deberían velar por la economía de sus representados, es decir, en esencia, el ideal de esta facultad exclusiva a la Cámara de Diputados de presentar proyectos sobre contribuciones, debiera radicar no tanto en la imposición de contribuciones a la población con la ponderante finalidad de recaudación en favor del Estado, sino más bien debiera considerarse como un poder proteccionista a la economía de sus representados, en el que la recaudación sea mínima pero suficiente para que el Estado cumpla su fin, sin que afecte al contribuyente de manera gravosa, aunque en la actualidad no se vea reflejado o materializado de ese modo, lo que ha causado la existencia de un sinnúmero de contribuciones que el pueblo debe soportar de manera indiscriminada.

⁶³ CARRASCO IRIARTE, Hugo, Derecho Fiscal Constitucional, Cuarta edición, México, Oxford, 2006. p. 248

⁶⁴ *Ibidem*, pp. 248 y 249

De lo anteriormente expuesto, podemos concluir tres cuestiones, a saber, **1)** que la facultad de imperio es una potestad exclusiva del Estado para imponer contribuciones a su población; **2)** que dicha facultad debe encontrarse plenamente reconocida en la Constitución y; **3)** que en México el poder Legislativo a través de la Cámara de Diputados ejerce dicha potestad al concedérsele la facultad para elaborar proyectos sobre contribuciones.

Una vez entendido lo anterior y concatenado a los principios y elementos de los impuestos que se estudiaron en el primer capítulo de este trabajo, podemos afirmar que a pesar de que el Estado a través del poder legislativo cuenta con una potestad impositiva para crear tributos a los miembros de su sociedad, no por ello, implicaría que puede hacerlo de manera arbitraria, pues esta potestad no es absoluta, sino que encuentra sus límites en los principios constitucionales que cada contribución debe tener para considerarse adecuada.

Esto es, el Estado no puede imponer cargas económicas a la población únicamente porque se encuentra facultado para ello, sino que su facultad de imperio debe encontrar límites en beneficio del contribuyente, para ello será necesario que dichos límites se sitúen al mismo nivel jerárquico que la facultad de imposición tributaria, es decir, estos límites también deberán encontrarse reconocidos constitucionalmente, de lo contrario y por supremacía constitucional, la facultad de imperio sobrepasaría las limitantes tributarias de no estar reconocidas en la Constitución.

En ese sentido nuestra Constitución Federal guarda dichos principios en el artículo 31, fracción IV que ya ha sido multicitado a lo largo de esta investigación, al señalar que toda contribución establecida por el Estado deberá ser proporcional y equitativa, principios que forman parte de la primera premisa expuesta por Adam Smith en su obra "*La riqueza de las naciones*" ya citada desde el capítulo uno de esta investigación, concerniente al principio de justicia y que conviene citar nuevamente:

“Los ciudadanos de cualquier Estado deben contribuir al sostenimiento del Gobierno, en cuanto sea posible, en proporción a sus respectivas aptitudes, es decir en proporción a los ingresos que disfruten bajo la protección estatal”⁶⁵

De ahí que sea importante el análisis de estos principios tributarios (equidad y proporcionalidad) para comprender la problemática planteada en este escrito, por lo que a partir del siguiente subtema se procederá a estudiar los principios constitucionales de equidad y proporcionalidad tributaria, este último que se sostiene sobre el principio de capacidad contributiva como más adelante se expondrá.

2.2 Los principios de equidad tributaria y proporcionalidad.

Los principios de proporcionalidad y equidad tributaria, son la base sobre la cual descansa primordialmente el establecimiento de toda contribución que el legislativo ya sea federal o local imponga a la población, ya que respetando estos principios se considerará que el impuesto es constitucional al obedecer estas máximas tributarias que persiguen el bienestar social al establecer impuestos no gravosos ni perjudiciales a los contribuyentes que se sitúen bajo las hipótesis de hecho que genere el tributo respectivo.

Así pues, el ya varias veces citado artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución Federal, contempla explícitamente que todo mexicano debe contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de la Ciudad de México o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.⁶⁶

⁶⁵ SMITH, Adam, Op. Cit., p. 726

⁶⁶ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, disponible en http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/1_060619.pdf, consultado el 15 de abril de 2019.

Siendo entonces los principios de proporcionalidad y equidad tributaria máximas constitucionales que figuran como garantías en favor del contribuyente, ya la doctrina internacional por un lado y la interpretación judicial de nuestro máximo tribunal se han encargado de definir estos principios como reglas fundamentales para la correcta aplicación de un derecho tributario eficaz, garantista y justo que cumpla la finalidad financiera del Estado sin perjudicar a sus habitantes.

De esta manera, abordaremos las conceptualizaciones de los principios de equidad y proporcionalidad tributarias que tanto la doctrina como la jurisprudencia en nuestro país han realizado para que a través de sus interpretaciones se consiga abrir un tanto más el panorama que a este trabajo de investigación ocupa. Comenzando por cuestión de organización, con el principio de equidad tributaria, puesto que debemos recordar que el objetivo de este trabajo es el análisis concreto de la proporcionalidad tributaria respecto al ISABI en Puebla, por lo que se hará un análisis más detallado de este último principio con posterioridad al de equidad.

2.2.1 El Principio de Equidad Tributaria.

El diccionario de la Real Academia de la Lengua Española define a la palabra “equidad” bajo distintas acepciones⁶⁷, a saber:

Del lat. *aequitas*, *-ātis*.

1. f. Igualdad de ánimo.
2. f. Bondadosa templanza habitual, propensión a dejarse guiar, o a fallar, por el sentimiento del deber o de la conciencia, más bien que por las prescripciones rigurosas de la justicia o por el texto terminante de la ley.
3. f. Justicia natural, por oposición a la letra de la ley positiva.
4. f. Disposición del ánimo que mueve a dar a cada uno lo que merece.

⁶⁷ Real Academia de la Lengua Española, *Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española*, disponible en <https://dle.rae.es/?id=FzCUhhq>, consultado el 15 de abril de 2019.

De dichas definiciones se sustrae de manera común dos elementos, por un lado, la igualdad como elemento indispensable para que pueda materializarse la equidad y por el otro lado se asoma el principio de justicia, bajo un tamiz un tanto axiológico en el que debe respetarse sin necesidad de ley o coacción el ánimo de dar a quien lo que merece.

Sentada la definición genérica de equidad, podemos particularizarla a la materia tributaria, en donde el autor alemán Neumark señala que la equidad o igualdad tributaria se hace consistir en que “las personas, en tanto estén sujetas a cualquier impuesto y se encuentren en iguales o parecidas condiciones relevantes a efectos fiscales, han de recibir el mismo trato en lo que se refiere al impuesto respectivo”.⁶⁸

Los efectos que podemos observar de esta definición deben relacionarse necesariamente con el hecho imponible descrito desde el primer capítulo, entendiendo que toda persona que se sitúe en la hipótesis normativa de hecho en materia impositiva, debe ser tratada igual jurídicamente, es decir los efectos tributarios deben ser los mismos para las personas que generen el hecho imponible y, por otro lado, deberá tratarse desigual a quienes se encuentren en condiciones desiguales. En otras palabras, a iguales supuestos de hecho se deben aplicar iguales consecuencias jurídicas.

Por su parte, Adam Smith relaciona este principio con el de proporcionalidad al referir que los miembros de una sociedad se encuentran obligados a contribuir en proporción a sus respectivas aptitudes, e intereses que al amparo del Estado obtienen y para ello, señala, en la observancia o en la omisión de esta máxima consiste lo que se llama igualdad o desigualdad de la

⁶⁸ PALOMINA GUERRERO, Margarita, Devolución de Cantidades Enteradas por inconstitucionalidad de la norma tributaria, no comprende el pago de intereses indemnizatorios, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, disponible en <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/7/3283/4.pdf>, consultado el 20 de mayo de 2019, p. 18.

imposición⁶⁹, lo cual se traduce en que los miembros de la sociedad deberán contribuir de acuerdo a sus posibilidades en un margen de igualdad impositiva, es decir de una manera genérica Smith contempla que todos aquellos en aptitud de contribuir, deben hacerlo por igual pero con la limitante de a sus posibilidades.

De igual manera debemos entender que el principio de igualdad se encuentra íntimamente relacionado con el de capacidad económica y de progresividad. En efecto, de acuerdo a Collado Yurrita, “una cierta desigualdad cualitativa es indispensable para entender cumplido el principio de igualdad; precisamente, la que se realiza mediante la progresividad. En definitiva, la capacidad económica es el criterio o dato desde el que se va a demandar el tratamiento en igualdad de todos los iguales. El principio de capacidad económica se erige desde esta perspectiva en el criterio para establecer si dos situaciones son iguales o diversas en orden de recibir el mismo o diferente trato.”⁷⁰

Continúa el autor antes citado, “a pesar de todo lo dicho, el principio de igualdad tributaria no agota su contenido con el principio de capacidad económica, pues un tratamiento fiscal desigual de situaciones homogéneas puede no ser arbitrario, siempre que esa desigualdad se establezca en función de un principio amparado por el ordenamiento jurídico.”⁷¹

Esto es, el principio de igualdad o equidad tributaria contempla una doble perspectiva, por un lado, el trato igual que debe recibir el contribuyente que cualquiera se sitúe en un mismo supuesto de hecho, sin embargo, pueden existir excepciones a esta regla general cuando por cuestiones de valoración objetiva por parte del legislador de la capacidad contributiva del sujeto pasivo existan circunstancias que den un trato desigual a una persona que se sitúe en un mismo supuesto de hecho que otra.

⁶⁹ SMITH, Adam, Op. Cit., p. 727

⁷⁰ COLLADO YURRITIA, Miguel Ángel y Luchena Mozo Gracia María, Op. Cit., p. 47

⁷¹ Ídem.

Así, nuestro Tribunal se ha encargado de definir la equidad tributaria de la siguiente manera en los criterios a continuación citados:

PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTICULO 31, FRACCION IV, CONSTITUCIONAL.

El artículo 31, fracción IV, de la Constitución establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativa superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente, conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto, no sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. **El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etcétera, debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables,** de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. **La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.**⁷²

⁷² PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL, Época: Séptima Época Registro: 232309 Instancia: Pleno Tipo de Tesis Jurisprudencia

Del mismo tenor:

IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS.

El artículo 31, fracción IV, de la Constitución, establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos y uno inferior los de menores ingresos, estableciéndose, además, una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto no sólo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. **El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etcétera, debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los**

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

De ambos criterios que son complemento uno del otro, se distingue a la equidad tributaria como una regla de carácter general que todo impuesto debe guardar, consistente en el trato igual que a todo contribuyente debe otorgársele frente al supuesto de hecho que configure la ley tributaria, sin distinción, beneficio o discriminación ante cualquier otra persona que se sitúe en el mismo supuesto de hecho que tenga como consecuencia el gravamen tributario.

Podemos concluir en palabras de la ya citada Palomina Guerrero, que este principio va dirigido a regular los elementos fiscales que inciden en la relación sustantiva, respecto al pago de la contribución, como los vinculados directamente con la causación, exención o devolución. Es decir, la equidad debe aplicarse en las obligaciones sustantivas, pero también en las formales, cuando éstas se encuentren estrechamente vinculadas al núcleo del tributo (pago).⁷⁴

Establecida la conceptualización del principio de equidad tributaria, se procederá a abordar el siguiente principio guardado constitucionalmente respecto a todo tributo, el de proporcionalidad tributaria, mismo que servirá como sustento a esta investigación.

2.2.2 El principio de proporcionalidad tributaria.

Como se abordó en el subtema inmediatamente anterior a éste, la equidad o igualdad tributaria se encuentra estrechamente relacionada con el principio de proporcionalidad tributaria, entendiendo que uno no puede existir sin el otro puesto

⁷³ IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS, Época: Séptima Época Registro: 232197 Instancia: Pleno Tipo de Tesis: Jurisprudencia Fuente: Semanario Judicial de la Federación Volumen 199-204, Primera Parte Materia(s): Constitucional, Administrativa Tesis: Página: 144

⁷⁴ PALOMINA GUERRERO, Margarita, Op. Cit., p. 19.

que cualquier impuesto que finalmente se pague por cualquier fuente de ingresos sin afectar a la aptitud de pago del contribuyente es esencialmente desigual.⁷⁵

Y así como se inició la explicación sobre la acepción de lo que “equidad” de manera genérica se entiende, también se hará con la definición de “proporcionalidad”, para lo cual el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española la define como:

1. f. Conformidad o proporción de unas partes con el todo o de cosas relacionadas entre sí.⁷⁶

Podemos explicar esta definición como un elemento que conforma un todo y que se encuentra relacionada entre sí con otros elementos que forman parte de lo mismo, esto es, una fracción de un universo del que forman parte todos los elementos y funcionan como un todo.

Podríamos ahondar en esta definición añadiendo únicamente que, en virtud de que la proporción se trata de una parte relacionada con las demás que forman un todo, implicaría que, al formar parte de lo mismo, entonces funcionan con un mismo fin, es decir, a pesar de ser una proporción o una parte, al tratarse de un todo, igual cumplen un solo objetivo, no así se trata de elementos con funciones y fines independientes y diferentes.

Se considera que esta definición genérica aplicada al ámbito tributario podría entenderse en dos sentidos, por un lado, aun cuando cada contribuyente se trata de un individuo particular, al formar parte del mismo todo que es la nación misma, debe contribuir de manera proporcional al Estado, lo cual se realiza con un mismo fin, esto es el gasto público. Mientras que otra perspectiva resulta en que al ser los ingresos del contribuyente un todo, debe contribuir en proporción a su

⁷⁵ SMITH, Adam, Op. Cit. p. 727

⁷⁶ Real Academia de la Lengua Española, Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, disponible en <https://dle.rae.es/srv/search?m=30&w=proporcionalidad>, consultado el 15 de abril de 2019.

medida al gasto público, entendiendo a la proporción como una parte de sus ingresos.

Para Adam Smith, la primer máxima de las cuatro establecidas desde el capítulo uno de este trabajo se trata precisamente de la proporcionalidad impositiva, al afirmar que “los ciudadanos de cualquier Estado deben contribuir al sostenimiento del Gobierno, en cuanto sea posible, en proporción a sus respectivas aptitudes, es decir, en proporción a los ingresos que disfruten bajo la protección estatal”.⁷⁷

Para Neumark, citado por Palomina Guerrero, la proporcionalidad tributaria “exige que las cargas fiscales imputables en conjunto al individuo se estructuren de manera tal, que después de tener en cuenta todos los factores personales de importancia para los indicadores de la capacidad impositiva, reflejen la relación existente entre las capacidades individuales de pago y, en consecuencia, que las pérdidas ocasionadas al individuo por la imposición, en cuanto a sus disponibilidades económicas financieras, puedan ser considerados como igualmente onerosas en términos relativos”⁷⁸.

Podemos extraer que la visión de Neumark contempla una distribución de las cargas fiscales al contribuyente de manera general, esto es, no particulariza cada impuesto establecido para el contribuyente como un impuesto que debe ser proporcional a su capacidad económica, sino más bien, para Neumark debe existir proporcionalidad tributaria no sólo en cada impuesto sino en el universo de cargas tributarias que el individuo debe soportar.

Claro está, Neumark considera que no puede aislarse al impuesto de forma particular y esperar que dicho impuesto sea proporcional a la capacidad económica del contribuyente sin hacer una estructura de todas las cargas

⁷⁷ Smith, Adam, Op. Cit., p. 726

⁷⁸ PALOMINA GUERRERO, Margarita, Op. Cit., p. 14.

económicas que el contribuyente ostenta, pues hacer lo contrario implicaría una generación de pérdida al contribuyente al repercutir sobre él las diversas imposiciones fiscales.

Para Sergio Francisco de la Garza, la proporcionalidad tributaria, consiste en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su capacidad económica y que a través del principio de progresividad, las personas que obtengan ingresos elevados tributen en mayor medida que los de medianos o reducidos recursos.⁷⁹

En mismas condiciones, el Doctor Sempé Mienvielle destaca que no se debe confundir el principio de equidad con el de proporcionalidad, ya que este último implica que las contribuciones deben estar en proporción con la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, mientras que el otro principio consiste en que los sujetos pasivos reciban un trato igual, esto es que las leyes tributarias den un trato igual a los iguales y desigual a los desiguales.⁸⁰

Continúa el Doctor Sempé como complemento al principio de proporcionalidad que éste se mide además de la capacidad contributiva del sujeto pasivo, con el principio de progresividad, puesto que nuestra Suprema Corte sostuvo que la proporcionalidad de los impuestos se logra mediante tarifas progresivas donde los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior a los

⁷⁹ GARZA, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, 17° edición, México, Porrúa, 1992. p. 275.

⁸⁰ SEMPÉ MIENVILLE, Carlos, *Distorsión de la equidad y proporcionalidad tributarias*, *Revista de Derecho Notarial Mexicano*, número 125, México 2012, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, disponible en <http://historico.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/dernotmx/cont/125/est/est4.pdf>, consultado el 13 de mayo de 2019, pp, 47 y 48.

contribuyentes de más elevados recurso y uno inferior a los de menores ingresos⁸¹.

Así, nuestro máximo Tribunal se ha encargado de definir lo que debe entenderse por proporcionalidad tributaria en diversos criterios, de entre los más destacados podemos encontrar los siguientes, mismos que ya fueron citados con anterioridad en el subtema que precede a éste bajo los rubros:

PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTICULO 31, FRACCION IV, CONSTITUCIONAL.⁸²

Así como:

IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS.⁸³

De ambos criterios se establece que la proporcionalidad radica esencialmente en que los sujetos pasivos de la relación tributaria contribuyan al gasto público en atención a su capacidad económica, lo que los obliga a aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, por lo que las cargas impositivas deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica del sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados, tributen en forma cualitativa superior a los de medianos y reducidos recursos.

Así mismo, se extrae que al encontrarse la proporcionalidad tributaria vinculada con la capacidad contributiva del sujeto pasivo, ésta a su vez, se

⁸¹ IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS, Época: Séptima Época Registro: 232197 Instancia: Pleno Tipo de Tesis: Jurisprudencia Fuente: Semanario Judicial de la Federación Volumen 199-204, Primera Parte Materia(s): Constitucional, Administrativa, Página: 144.

⁸² PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN iv, CONSTITUCIONAL, Época: Séptima Época Registro: 232309 Instancia: Pleno Tipo de Tesis Jurisprudencia Fuente: Semanario Judicial de la Federación Volumen 187-192, Primera Parte Materia(s): Constitucional, Administrativa Tesis: Página: 113

⁸³ IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS, Época: Séptima Época Registro: 232197 Instancia: Pleno Tipo de Tesis: Jurisprudencia Fuente: Semanario Judicial de la Federación Volumen 199-204, Primera Parte Materia(s): Constitucional, Administrativa Tesis: Página: 144

encuentra relacionada con el principio de progresividad en virtud de que dicha capacidad económica debe ser gravada diferencialmente, conforme a las tarifas progresivas, para que en cada caso, el impacto sea distinto, no sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos.

Expuestas las definiciones anteriores respecto a la proporcionalidad tributaria, incluyendo las interpretaciones dadas por la Suprema Corte de Justicia de nuestro país, podemos sustraer primordialmente que la proporcionalidad tributaria se encuentra sujeta y condicionada al estudio de la capacidad contributiva del sujeto pasivo.

Esto es, para que un impuesto sea considerado como proporcional, debe atenderse en esencia a la capacidad económica del contribuyente para poder erogar una determinada cantidad de su renta o riqueza y así contribuir al gasto público. Será entonces la capacidad contributiva la regla con la cual se debe medir la proporcionalidad del impuesto para evitar que éste sea ruinoso para el contribuyente.

Por lo tanto, concluimos que el principio de proporcionalidad tributaria, además de constituirse en una garantía para el gobernado, constituye de igual manera una limitación constitucional para el legislador en la creación de los tributos y por lo tanto, en su creación, los tributos deben encontrarse supeditados al estudio primordial de este principio para poder decretarse como constitucionales.

Así pues, para lograr una mayor comprensión de este principio se debe ahondar en el estudio respecto a la capacidad contributiva, puesto que como se ha expuesto, la capacidad contributiva o capacidad económica es la célula que constituye el sustento de la proporcionalidad tributaria.

2.2.2.1 La Capacidad Contributiva como causa del hecho imponible para Dino Jarach.

Como ya se expuso con anterioridad, la capacidad contributiva será la regla a través de la cual se medirá la proporcionalidad de un impuesto para determinar su gravosidad y con ello evitar que el mismo sea perjudicial económicamente al sujeto pasivo, pues ponerlo en una situación de exceso frente a un tributo implica la imposibilidad de erogararlo o en su caso y dada la coactividad de la ley para exigirlo, implicaría un detrimento patrimonial del sujeto pasivo que lo llevaría incluso a la carencia del recurso mínimo para subsistir.

Para Dino Jarach, la capacidad contributiva se encuentra inmersa dentro del hecho imponible del tributo, esto es, la capacidad contributiva es la causa de todo impuesto que a su vez tiene su razón de ser en el hecho imponible, así, esta situación la explica con base en una inclinación interpretativa de la postura establecida por Griziotti en la que se justifica la causa jurídica del hecho imponible.

Expone Jarach en una justificación respecto a la causa jurídica del impuesto, que ésta se constituye en esencia como una causa meramente económica, puesto que la capacidad contributiva es el principio propio del impuesto, del cual deriva la característica del hecho imponible, esto es, su naturaleza económica.⁸⁴

Bajo esta postura, explica Jarach que de acuerdo a lo planteado por Griziotti, se paga el impuesto porque se verifica el presupuesto de hecho que la ley ha previsto, se paga pues porque la ley así manda⁸⁵, esto es, se entiende la materialización de la potestad tributaria del Estado frente a su población para establecer tributos debidamente en la ley y así imponer su poder coactivo y la obligación del sujeto pasivo.

⁸⁴ JARACH, Dino, Op. Cit., p. 91

⁸⁵ *Ibíd*em, p. 93

Se puede interpretar entonces que para Jarach, que simpatiza con Griziotti, la causa jurídica del impuesto es inmediata, es decir, se trata de la causa más próxima del impuesto sin necesidad de ahondar más allá en la naturaleza de la relación tributaria entre el sujeto activo y pasivo, más bien, se entiende que la justificación al impuesto es la materialización por parte del sujeto pasivo del hecho imponible establecido en la ley por parte del Estado, pues al verificarse el presupuesto de hecho específicamente determinado, la consecuencia inmediata es el nacimiento de la obligación tributaria.

Esta idea se ha sostenido por diversos estudiosos del derecho tributario, quienes entre otros, por ejemplo en la enciclopedia jurídica de Derecho Tributario coordinada por Juan Pablo Pampillo Baliño, se explica que la norma creadora del impuesto tiene su razón de ser en el estudio del hecho imponible, poniendo especial énfasis en la forma en que éste recoge capacidades económicas susceptibles de imposición al objeto de valorar la legitimidad del impuesto.⁸⁶

Ahora bien, establecido al hecho imponible como la causa inmediata del impuesto, Jarach continúa explicando a través de la idea que comparte con Griziotti, que el hecho imponible a su vez, tiene su razón de ser en la capacidad contributiva del sujeto pasivo, explica entonces que la característica del hecho imponible es su naturaleza económica en virtud de que surge del principio de capacidad contributiva, por lo que éste último principio resulta ser entonces la causa jurídica del hecho imponible.⁸⁷

Así, se entiende que la capacidad contributiva resulta ser la causa del hecho imponible, que a su vez es la causa jurídica tributaria ya que la capacidad contributiva será consecuencia de la participación del contribuyente en las ventajas generales y particulares derivadas de la actividad y de la existencia del

⁸⁶ PAMPILLO BALIÑO, Juan Pablo, MUNIVE PAEZ, Manuel Alejandro, Derecho Tributario, 1° edición, México, Porrúa. 2013. p. 151.

⁸⁷ JARACH, Dino, Op. Cit., p. 103

Estado⁸⁸, es pues, una obligación que puede verse incluso como contraprestación en la relación tributaria del particular hacia el Estado por permitirle crecer económicamente.

Entendemos esta postura, como una justificación más a la teoría de las contribuciones, puesto que como se indicó desde el primer capítulo de este trabajo, el fin de toda contribución del particular hacia el Estado es que este último tenga los recursos económicos suficientes para cumplir el fin social y garantizar los satisfactores necesarios para que la población se desarrolle de la mejor manera, sin embargo, y de acuerdo a esta idea ahora explicada, también se entiende que la causa del impuesto medida a través de la capacidad contributiva será justificada dado que el Estado genera condiciones y ventajas que la población obtiene para su desarrollo.

Por lo tanto, se sostiene como elemento esencial de un régimen jurídico tributario, “el hecho imponible, pues constituye la obtención de un beneficio o un aumento de valor de los bienes del sujeto pasivo”.⁸⁹

Ahora bien, debemos entender que a pesar de existir una justificación de la obligación tributaria del individuo para con el Estado derivado del beneficio obtenido por el particular que se genera a partir del cumplimiento de las funciones políticas y sociales por parte del Estado, no podemos pasar por alto que la capacidad contributiva como causa del hecho imponible deberá ser calificada con base en un acto (previsto en ley) que sea indicador de beneficio económico o riqueza.

Esto es, el impuesto deberá tener entonces un hecho imponible que recaiga directamente sobre el individuo, pues sólo así se reflejará la verdadera capacidad económica del mismo⁹⁰, por ello, la capacidad contributiva no es el fundamento de

⁸⁸ JARACH, Dino, Op. Cit., p. 104

⁸⁹ PAMPILLO BALIÑO, Juan Pablo, MUNIVE PAEZ, Manuel Alejandro, Op. Cit., p. 144.

⁹⁰ JARACH, Dino, Op. Cit., p. 110

todas las contribuciones sino únicamente de aquellos impuestos personales y directos que tengan como presupuesto de hecho las obligaciones impositivas de naturaleza económica que presuman una determinada capacidad de pago.

Por ello Dino Jarach insiste en que la naturaleza jurídica de la causa de toda contribución, en especial los impuestos, es una naturaleza completamente económica, puesto que para la imposición de un tributo, debe reconocerse que el aspecto de la riqueza de una persona física o jurídica es suficiente para representar un hecho imponible, imposición que se realiza en magnitud de este hecho.⁹¹

Se comparte esta idea que mantiene a la naturaleza de los impuestos bajo un factor meramente económico, sin embargo, se considera que es posible añadir una explicación más a esta naturaleza además de la expuesta por Dino Jarach, puesto que si bien es cierto que puede considerarse a la capacidad contributiva como causa del impuesto, dado que será a través de la capacidad contributiva como se aprecie el beneficio en la riqueza o ingresos del contribuyente; también debe entenderse a manera de complemento que la naturaleza del impuesto y su forma de medirlo, es económica, dado que el Estado requiere de igual manera recursos económicos para cumplir su función.

En efecto, el Estado no puede imponer tributos basándose en una esfera distinta a la económica ya que para el cumplimiento de su deber como ente político y de gobierno, se requiere la captación de recurso económico, no de cualquier otro distinto, de ahí que además de que la causa del impuesto o la base para medirlo sea la capacidad contributiva del sujeto pasivo, por otro lado debe añadirse que debido a que el Estado cumple sus funciones bajo un marco preponderantemente económico es que también debe analizarse bajo esa perspectiva.

⁹¹ *Ibíd*em, p. 115

Sentado lo anterior, y entendiendo a la capacidad contributiva como la causa misma del impuesto que a su vez tiene su razón de ser en el hecho imponible que genera la obligación impositiva, procederemos a analizar únicamente a la capacidad contributiva y su razón de ser sin atender al hecho imponible que ya fue materia de este apartado.

2.2.2.2 La Capacidad Contributiva en la Doctrina.

Se ha establecido la naturaleza de la capacidad contributiva como parte del hecho imponible del impuesto que sirve al Estado para hacerse de recursos necesarios para sufragar el gasto público, entendiendo que la capacidad contributiva será el indicador económico determinado al sujeto pasivo para establecer la proporción en que deba contribuir con una parte de su riqueza.

Así pues, es necesario entender el núcleo mismo de la capacidad contributiva o capacidad económica, pues si bien ya se estableció esta capacidad como elemento sustancial del hecho imponible también se debe realizar un estudio sobre la forma en que la capacidad económica funciona, precisamente para establecerse como mecanismo de medición para la imposición de un tributo.

De esta manera, como lo estableció Dino Jarach ya estudiado en el subtema que antecede a éste, la capacidad contributiva tiene el carácter preponderantemente económico, así, el propio Dino indica que el Estado exige una suma de dinero en situaciones que indican una *capacidad contributiva* ya que tiene la particularidad principal de presentar un estado o un movimiento de riqueza.⁹²

En ese sentido, se extrae que la característica económica de la capacidad contributiva, radica en el movimiento de riqueza del contribuyente, de ahí que sea

⁹² JARACH, Dino, Op. Cit., p. 85

el tamiz bajo el cual se analiza el hecho imponible de un impuesto para ser aplicado a la población, ya que el movimiento de riqueza a que hace referencia este autor, refleja la calidad económica del sujeto pasivo, esto es, el hecho imponible del tributo necesariamente debe tratarse de un hecho que indique que quien lo realiza ostenta cierta riqueza y, por eso mismo, es susceptible de ser sujeto de gravámenes, pues se impondrá en proporción a dicha susceptibilidad económica.

Para Adam Smith en *La Riqueza de las Naciones* no existe el término de capacidad contributiva o capacidad económica como forma de medición para la imposición tributaria, sin embargo, en dicha obra referencia un tanto y de manera indirecta lo que actualmente podemos definir como capacidad contributiva, al señalar que todo impuesto se ha de pagar en última instancia por alguna de las fuentes de ingreso de los individuos, aclarando incluso que para este autor, existen tres fuentes de ingresos, a saber, rentas de las tierras, beneficios del capital y salarios.⁹³

Explica que el *salario* será el producto del trabajo que constituye la recompensa natural o salario del trabajo⁹⁴, los *beneficios del capital* los explica como el capital invertido en un negocio⁹⁵, mientras que las *rentas de las tierras* las considera como el precio que se paga por el uso de la tierra⁹⁶.

Entendemos entonces que para Adam Smith la riqueza implica en sí mismo un ingreso pecuniario y por ende económico del individuo ya sea por su mano de obra, por la inversión de capital en un negocio o en su caso por el arrendamiento de la tierra. Situación que no es distinta a la actualidad en la que los ingresos del individuo se obtienen bajo esos tres mismos supuestos de manera general.

⁹³ SMITH, Adam, Op. Cit., p. 726

⁹⁴ *Ibíd*em, p. 63

⁹⁵ *Ibíd*em, p. 85

⁹⁶ *Ibíd*em, p. 140

Es decir, la riqueza que el habitante obtendrá será como pago por su trabajo, lo que implica un ingreso directo, o por la utilidad generada de la propia inversión del capital que ya ostentaba o en su caso el ingreso por ceder el uso y disfrute de sus tierras.

Todas estas opciones implican necesariamente un ingreso distinto al capital que ya tenían las personas que lo recibieron, esto es, se trata de un ingreso nuevo que no es ni el ahorro del trabajador, ni la inversión del dinero que realizó la persona situada en el segundo supuesto ni lo es tampoco el valor de las tierras de aquella persona que las renta; sino que es un excedente a todo ello, lo que efectivamente indica un incremento de su capacidad económica.

Es por ello que al pronunciarse en su primer máxima de cuatro respecto a las condicionantes que todo tributo debe mantener, señala que los ciudadanos del Estado deben contribuir al sostenimiento del Gobierno, en cuanto sea posible, en proporción a sus respectivas aptitudes, es decir en proporción a los ingresos que disfruten bajo la protección Estatal.⁹⁷

Interpretando que el principio de proporcionalidad tributaria establecido por Smith, radica de igual manera en la capacidad contributiva del individuo que si bien no lo establece textualmente de esa forma, la expone de manera indirecta como la proporción del ingreso percibido por el ciudadano, proveniente de cualquiera de las tres fuentes que indica.

Así pues, podemos establecer en un primer término que la riqueza a que hace referencia el indicador de capacidad contributiva debe ser interpretada como el ingreso económico que el particular obtiene por medio de sus servicios laborales, de capital o de renta, distinto de la riqueza que ya ostentaba el individuo desde antes de obtener el ingreso a que hacemos referencia.

⁹⁷ SMITH, Adam, Op. Cit. p. 726

Sin embargo, no puede limitarse este apartado a una exposición sencilla de lo que debe entenderse por capacidad contributiva y la riqueza como forma para medirle, por ello, es necesario profundizar en el argumento explicativo de estas características de la proporcionalidad tributaria.

Para ello, tal y como se abordó en temas precedentes, recordemos que el poder legislativo es el poder facultado constitucionalmente para imponer tributos, es decir, la potestad tributaria del Estado recae sobre el poder legislativo, específicamente en la Cámara de Diputados, quienes se encargaran de legislar en materia tributaria para conseguir obtener los ingresos necesarios en favor del Estado para sufragar el gasto público.

En ese sentido, es necesario entender que como se expuso en apartados anteriores, las garantías constitucionales tributarias tienen la finalidad de limitar la actuación legislativa de imponer tributos, por lo tanto, la proporcionalidad tributaria como mecanismo de control legislativo cumple la función de limitar el actuar del poder legislativo al momento de legislar sobre la materia impositiva.

Así pues, debemos tener en cuenta que todo hecho imponible que pretenda aplicarse en ley con efectos generales e impositivos a la población, debe encontrarse en un marco de constitucionalidad que respete las máximas establecidas y mencionadas desde el primer capítulo de este trabajo, incluyendo la proporcionalidad tributaria.

Bajo ese orden de ideas y como lo enunciaba Hensel citado por Palomina Guerrero, “el legislador tiene que encontrar aquellos hechos de la vida que él estime como relevantes desde un punto de vista tributario y ha de expresar su voluntad tributaria a través de la creación de normas”⁹⁸ y esta relevancia con contenido económico debe estar estrechamente vinculada a la capacidad contributiva del sujeto pasivo.

⁹⁸ PALOMINA GUERRERO, Margarita, Op. Cit., p. 16.

En efecto, el legislador no puede bajo ninguna circunstancia imponer tributos a su mero gusto, bajo la única condicionante de la recaudación como finalidad preponderante de toda contribución, puesto que ello implicaría una afectación directa a la población, ya que los propios tributos que no atendiesen a los principios rectores de los mismos, incluyendo el de capacidad contributiva, entendidos como limitantes constitucionales, serían incluso impagables para el contribuyente, puesto que atentaría contra sus ingresos y con ello, con su subsistencia.

De esta manera, en palabras de Dino Jarach, “la capacidad contributiva debe necesariamente y por deber constitucional ser un criterio según el cual los legisladores eligen los hechos imponibles y que los impuestos no se cobren según el capricho de legisladores provistos de fantasía”⁹⁹

Al respecto, debe considerarse entonces que el legislador no puede bajo ninguna circunstancia crear una norma tributaria tomando en cuenta únicamente aspectos presupuestales, tendientes a la captación de recursos públicos, sino que debe atender necesariamente la condición del sujeto frente al tributo, ya que por más apremio de captación de recursos que tenga el Estado, no puede justificarse la creación de tributos ajenos a los postulados del principio de capacidad contributiva.¹⁰⁰

Recordemos aquí la postura de Jarach atendida en el subtema antecesor respecto a la capacidad contributiva como célula del impuesto, como aquella parte del mismo que se debe estudiar antes de fijar un impuesto, esto es, y a manera de remembranza, al haber elegido la ley como presupuesto de hecho, obligaciones impositivas de hechos de naturaleza económica, tal situación en sí misma refleja una capacidad económica que hace susceptible al actor de esos hechos, de ser sujeto de una imposición tributaria.

⁹⁹ JARACH, Dino, Op. Cit., p. 85

¹⁰⁰ GARCÍA BUENO, Marco César, Op. Cit., p. 46

Por ello, para Jarach la capacidad contributiva será por excelencia la razón primordial de todo impuesto, ya que, para este autor, no puede existir tributo directo a sujeto pasivo sin que antes se haya pasado la discusión del impuesto respectivo bajo la lupa de la capacidad contributiva, ya que será a través de la misma el medio para reconocer la riqueza de una persona física o jurídica, elemento suficiente para generar un hecho imponible.¹⁰¹

De esta manera, debemos entender la razón de ser de este concepto, no podemos mantenernos en una explicación tan exigua como hasta ahora se ha expuesto respecto a la capacidad contributiva como criterio para la generación de nuevos impuestos, bajo el entendido de que es una simple manifestación de riqueza y por ello, tal manifestación implica la posibilidad de imponer una carga económica a aquella persona que realiza el hecho imponible establecido en ley.

Esto es, si bien en la doctrina de manera general se aborda el tema de la capacidad contributiva como una perspectiva respecto a la riqueza del individuo, como hasta ahora se ha expuesto, falta comprender y explicar el por qué precisamente de la riqueza como medio de obtención de recursos públicos y más allá de eso, lo que debe entenderse por riqueza como fundamento de la capacidad contributiva.

En ese sentido, tal y como lo expuso Adam Smith ya antes citado e interpretado, la medición de la capacidad contributiva debe atender al ingreso que toda persona recibe, en otras palabras y según el Maestro Adolfo Arrijo Vizcaino quien interpreta el principio de proporcionalidad de Smith, indica que “el principio de proporcionalidad atiende fundamentalmente a los porcentajes de contribución al exigir una tributación porcentual más elevada en el caso de ganancias medias y pequeñas”¹⁰².

¹⁰¹ JARACH, Dino, Op. Cit., p. 115

¹⁰² REYES CORONA, Oswaldo Gmo., Los Principios de Proporcionalidad, Equidad y Legalidad Tributarios, Tegra, México, 2003, pp. 55 y 56.

Se aborda sobre la proporcionalidad tributaria en esta interpretación, que “las contribuciones deben establecerse además en función de lo que cada ciudadano gana, en proporción a todos los ingresos gravables existentes; utilidades de las empresas, productos o rendimientos del capital, salarios, honorarios y demás pagos al trabajo personal, posesión y traslación del dominio de bienes inmuebles, dividendos, regalías rentas, todo tipo de ingresos mercantiles, importaciones, exportaciones, etcétera”¹⁰³.

Por otro lado, el Maestro Sánchez Gómez citado por Reyes Corona señala que el principio de proporcionalidad tributaria se basa “ante todo que cada quien tribute según su capacidad económica, sus ingresos o riquezas y que queden liberados del gravamen los que no tengan nada que aportar al fisco”¹⁰⁴.

De igual manera el Maestro Hugo Carrasco Iriarte para explicar lo que se entiende por capacidad contributiva cita a autores distintos para definir este concepto, así pues, para Francisco José de Andrea Sánchez, la capacidad contributiva “implica el establecimiento de contribuciones según la posibilidad económica de cada individuo, determinándose esta última principalmente con base en el ingreso de la persona”¹⁰⁵

El siguiente citado por el Maestro Iriarte es D’Albergo quien define a la capacidad contributiva como “la medida en que los ciudadanos pueden soportar la carga tributaria, teniendo en cuenta las respectivas situaciones personales”¹⁰⁶

Conceptualizaciones de las que se desprende el factor económico que se encuentra inmerso dentro de la capacidad contributiva, mismo que deberá ser personal pues atiende particularmente a las situaciones personales de cada individuo y además se basa en el ingreso del contribuyente.

¹⁰³ Ibídem p. 56

¹⁰⁴ Ibídem p. 63

¹⁰⁵ CARRASCO IRIARTE, Hugo, Derecho Fiscal I, Iure editores, México, 2003, p. 31

¹⁰⁶ Ídem.

Lo anterior siempre guardando relación con el hecho imponible propuesto por Jarach, pues será a través de la capacidad contributiva la forma de reconocimiento respecto de la riqueza de una persona física o jurídica¹⁰⁷

Bajo este orden de ideas, entendemos que el hecho imponible de todo tributo deberá ser necesariamente un revelador de la capacidad contributiva de aquel acto que realice el contribuyente, ya que a través de este principio se garantizará que sólo se establezcan tributos sobre quienes llevan a cabo actos, hechos o negocios jurídicos indicativos de capacidad económica, no pudiendo exigirse tributo alguno que no responda a la existencia de dicha capacidad mencionada.¹⁰⁸

Así y como se mencionó en líneas precedentes, la capacidad contributiva sirve como una prohibición tácita a todo legislador de imponer tributos que no obedezcan a este principio económico, puesto que deberá estructurar el hecho imponible a cada gravamen atendiendo exclusivamente a aquel revelador de la capacidad contributiva de quien caiga directa o indirectamente en las hipótesis normativas de hecho.

En ese sentido, nos explica Miguel Ángel Collado que debemos entender que se gravará directamente un hecho imponible cuando la capacidad contributiva sea manifiesta dentro del acto que configura la hipótesis normativa, esto es los índices directos de la capacidad contributiva son aquellos en que se refleja la renta o la obtención de un ingreso mientras que se gravará de manera indirecta el hecho imponible cuando la capacidad contributiva sea manifiesta en el consumo de bienes o el tráfico y circulación de riqueza.¹⁰⁹

Nuestro máximo órgano de justicia se pronunció respecto a esta diferencia en la Jurisprudencia que tiene por rubro **PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. PARA**

¹⁰⁷ .JARACH, Dino, Op. Cit. p.115

¹⁰⁸ COLLADO YURRITIA, Miguel Ángel, Op. Cit., p. 39

¹⁰⁹ Ídem.

DETERMINAR SI UNA CONTRIBUCIÓN CUMPLE CON ESE PRINCIPIO, ES NECESARIO ATENDER A SU NATURALEZA PARA ESTABLECER LAS FORMAS COMO SE MANIFIESTA LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.¹¹⁰

Criterio del que se desprende que la capacidad contributiva se manifiesta de manera particular y diferente en cada contribución, pues puede aparecer de forma directa e inmediata en los impuestos directos como los que recaen en la renta o el patrimonio porque son soportados por personas que perciben, son propietarios o poseedores de ellos o; en su caso de manera indirecta en el que la capacidad económica tiene un carácter mediato, como lo es la circulación de bienes, la erogación, el gasto y el consumo.

Estos últimos parten de la previa existencia de una renta o patrimonio, y gravan el uso final de toda la riqueza a través de su destino, gasto o tipo de erogación que refleja indirectamente dicha capacidad.

De esta interpretación realizada por la Corte, entendemos que para determinar si una contribución cumple con el principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es necesario atender a la naturaleza de dicho tributo a fin de conocer la forma como se manifiesta y modifica la capacidad contributiva.

En otras palabras, si se busca interpretar la proporcionalidad de un determinado impuesto, es primeramente necesario determinar de qué tipo de impuesto se trata, si es directo o indirecto, pues será a partir de dicha delimitación la forma en que se estudie la capacidad contributiva que al impuesto en específico corresponde.

¹¹⁰ PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. PARA DETERMINAR SI UNA CONTRIBUCIÓN CUMPLE CON ESE PRINCIPIO, ES NECESARIO ATENDER A SU NATURALEZA PARA ESTABLECER LAS FORMAS COMO SE MANIFIESTA LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA, Novena Época, Registro: 167415 Instancia: Pleno Tipo de Tesis: Jurisprudencia Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo XXIX, Abril de 2009 Materia(s): Constitucional, Administrativa Tesis: P./J. 2/2009 Página: 1129.

Bajo ese entendido comprendemos que el revelador de la capacidad contributiva se divide bajo dos supuestos que fácilmente podemos distinguir y que se diferenciaron desde el capítulo primero de este trabajo, en primer lugar tenemos que la capacidad contributiva se revela directamente y con la disculpa de la redundancia, en los impuestos directos, aquellos impuestos que gravan rectamente al individuo que realiza el hecho generador del tributo y que no pueden ser trasladados de ninguna forma, esto es, a aquellos individuos que realizan un hecho específico del cual se impone una carga en igual medida específica sobre estas personas, por lo que el impuesto respectivo variará dependiendo el hecho del tributo.

En otras palabras, se impondrá la carga tributaria dependiendo la magnitud del hecho generador del tributo, si el hecho generador revela una capacidad contributiva alta, se impondrá un tributo alto, en cambio si el hecho generador revela una capacidad contributiva menor, de acuerdo al principio de proporcionalidad aquí estudiado, entonces, el impuesto a cargo deberá ser en menor dimensión comparado con aquella persona que reveló una mayor capacidad contributiva sobre el mismo hecho imponible.

Mientras que por otro lado, la capacidad contributiva revelada de manera indirecta se verá reflejada en aquellos hechos imponibles que sirven como base para los impuestos denominados como impuestos indirectos, en los que la capacidad contributiva se hace presente por el consumo de determinados bienes, bajo el supuesto de que independientemente a los bienes de primera necesidad, cualquier otro producto o servicio adquirido implica en sí mismo la capacidad económica del adquirente para obtener dichos bienes, por ello el tributo en impuestos indirectos es el mismo sin importar el contribuyente.

En los impuestos de naturaleza indirecta, representan un índice de riqueza también indirecta, en virtud de que la capacidad contributiva se mide de manera mediata o sintomática, ya que no son reflejo de representaciones directas como

por ejemplo en el impuesto sobre la renta. Este tipo de impuestos contemplan a la capacidad contributiva a través de expresiones de riqueza que se desprenden de circunstancias externas y presuponen en el sujeto un grado de capacidad contributiva, como lo es por ejemplo los gastos, ya que si un sujeto tiene una serie de gastos se presume que cuenta con una capacidad económica que le permite realizarlos y en consecuencia tiene la posibilidad o aptitud de contribuir al gasto público.¹¹¹

Por eso mismo es que el principio de capacidad contributiva que sostiene a su vez el principio de proporcionalidad tributaria es tan importante para la creación y a su vez la imposición de los tributos respectivos que el legislador considera necesarios para el sostenimiento del gasto público, es decir el fin recaudatorio.

Puesto que imponer tributos de manera caprichosa por parte del legislador sin estudiar quién verdaderamente ostenta una capacidad económica suficiente para aportar parte de su riqueza a la sociedad a través del Estado se traduce en un daño directo a la economía y sostenimiento del individuo, ya que considerar únicamente que el ciudadano debe contribuir para cubrir el gasto público sin medir la forma de contribuir de cada partícipe ciudadano, no puede considerarse como motivo suficiente para permitir al tributo atentar contra uno de los derechos más sagrados de la sociedad: la propiedad.¹¹²

En ese entendido, el legislador debe aislar la capacidad contributiva del hecho imponible que pretende normar para evitar caer en un abuso de imposición tributaria, por conceptualizar este problema, ya que debemos entender que si bien es cierto que el Estado es receptor de recursos fiscales e inversor de éstos, la recaudación representa en realidad intereses no únicamente sociales, sino políticos que fundamentan gastos que necesariamente demandan aumentos de

¹¹¹ GARCÍA BUENO, Marco César, El principio de Capacidad Contributiva como criterio esencial para una reforma fiscal, Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. Disponible en <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/1/430/5.pdf>. Consultado el 03 de marzo de 2019, p. 70

¹¹² *Ibidem.* p. 49.

cargas tributarias al pueblo que pueden resultar invisiblemente contrarios a los principios constitucionales de equidad y proporcionalidad tributaria.¹¹³

Es por ello que la tributación debe reparar en las diferencias de renta y riqueza existentes en la sociedad, de modo que el deber fiscal, tome en cuenta la capacidad contributiva de los sujetos y grupos y conforme a ella se determine la carga fiscal entendiendo que la capacidad contributiva como elemento de estudio del hecho imponible de un tributo debe recaer en el residual de la riqueza generada en una actividad.¹¹⁴

De lo anterior debemos entender que debe existir una justicia tributaria, puesto que en palabras de García Bueno, “un sistema fiscal apuntalado por impuestos atentatorios de los derechos de propiedad genera un sólido andamiaje de injusticias.”¹¹⁵

Para este autor, la capacidad contributiva está condicionada por una exigencia lógica: la presencia de capacidad económica, explicando que la manifestación de dicha aptitud contributiva se exterioriza en un índice de riqueza manifestada por medio de ingresos, patrimonio o gasto: un sustento económico, una riqueza disponible. Y, sobre todo la riqueza debe ser efectiva y no incidir sobre rendimiento inexistentes, como por ejemplo la contratación de una deuda.

Bajo este orden de ideas, hasta este punto se ha establecido como elemento esencial de la capacidad contributiva a *la riqueza* que la persona que se sitúa en el presupuesto de hecho manifiesta y la hace apta para contribuir al gasto público a través del impuesto establecido para ese hecho imponible.

¹¹³ BOLAÑOS BOLAÑOS, Lucía del Carmen, Justicia tributaria como principio constitucional en el Estado social de derecho, Revista de Derecho, número 48, Barranquilla, 2017, disponible en file:///C:/Users/Lic%20Javier%20Morales/Downloads/8374-42760-3-PB%20(1).pdf, consultado el 15 de mayo de 2019, p. 58.

¹¹⁴ Ibídem, pp. 60 y 61

¹¹⁵ GARCÍA BUENO, Marco César, Op. Cit. p. 51.

Así, la doctrina como hasta ahora se ha visto, se ha encargado de establecer ciertos requisitos para poder delimitar de manera efectiva lo que debe entenderse como “capacidad contributiva” o “capacidad económica”, en un primer término como aquel elemento esencial de todo hecho imponible, puesto que como se ha visto, para que el hecho imponible surja, es necesario que éste tenga como cimiento un hecho que sea revelador de la capacidad contributiva.

Mientras que, por otro lado, se entiende que el revelador de la capacidad contributiva lo será entonces la manifestación de riqueza, ingreso, renta, rendimientos y cualquier otra forma económica de vislumbrar el aumento de la riqueza que una persona tiene, pues la actividad que desarrolle y que sea objeto de tributo entonces será revelador de capacidad contributiva.

Así, como se ha hecho énfasis en este apartado, el legislador debe tener especial cuidado de saber exactamente qué tipo de hechos son verdaderas manifestaciones de capacidad contributiva, de lo contrario se estaría ante un poder absoluto encargado de imponer cargas económicas a la población sin cuidar el bienestar social y económico de la misma.

Es por ello que el dato que distingue al hecho generador de la obligación tributaria del resto de los supuestos legales tributarios es que aquél, entre todos, es el único que por ser revelador de capacidad contributiva hace posible que el legislador asocie a su realización el surgimiento, a cargo de quien lo realiza, de la obligación de pago del tributo.¹¹⁶

Imponer tributos a diestra y siniestra por el legislador bajo el único pretexto de la recaudación (por parte del Estado) o la contribución al gasto público (desde el punto de vista de los integrantes del Estado) genera una incertidumbre jurídica respecto a qué hechos verdaderamente son reveladores o no de una cierta capacidad contributiva.

¹¹⁶ JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio, Op. Cit. p. 269.

De tal manera que la capacidad contributiva exige entonces ubicar la riqueza susceptible de tributación, por esta simple razón, es que el legislador se encuentra impedido en rango constitucional por el principio de proporcionalidad tributaria, a establecer cargas fiscales donde la riqueza no se manifieste.¹¹⁷

Por ello y como bien lo ejemplifica García Bueno, “la presencia de una renta, de patrimonio o un índice de gasto, exteriorizan movimientos de riqueza de los gobernados y presumen su aptitud contributiva. Quien tenga ingresos seguro reiterado en el tiempo, cuente con ciertos bienes o en su caso exteriorice determinados gastos, es en una primer aproximación, un sujeto susceptible de participar en el concurso de los gastos públicos”¹¹⁸

Se afirma entonces con lo hasta aquí abordado que los hechos que serán materia de gravamen de acuerdo al tipo de acto que realice la persona que se sitúe en la hipótesis normativa, es decir sea de manera directa o indirecta como ya se ha estudiado en estas líneas, deben ser única y exclusivamente aquellos en los que sea evidente y notoria la aptitud de contribuir al gasto público.

Es precisamente por este principio de proporcionalidad establecido constitucionalmente que se pretende garantizar que sólo se establezcan tributos sobre quienes llevan a cabo actos, hechos o negocios jurídicos indicativos de capacidad contributiva, no pudiendo exigirse tributo alguno que no responda a la existencia de dicha capacidad económica.¹¹⁹

Se entiende pues, como se ha dicho con anterioridad, que la capacidad contributiva deberá ser la medida objeto de estudio por parte del legislador para evitar crear contribuciones desproporcionales y con ello como consecuencia, contribuciones inconstitucionales, pues atender la proporcionalidad del tributo bajo la lupa de la capacidad contributiva es la esencia misma de toda imposición

¹¹⁷ GARCÍA BUENO, Marco César, Op. Cit, p. 53.

¹¹⁸ Ídem.

¹¹⁹ COLLADO YURRITIA, Miguel Ángel, Op. Cit, p. 39

tributaria por parte del poder legislativo, lo que a su vez apareja una justicia tributaria basada en el equilibrio tanto del cuerpo legislativo como parte de la división de poder del Estado como de los ciudadanos que se encuentran obligados a contribuir al sostenimiento y funcionamiento del mismo.

Claro está, existe una relación tripartita que rige el correcto funcionamiento de la relación ciudadanos-Estado-sociedad, cuya finalidad es la de equilibrar las cargas que de ella se desprenden como deberes, derechos y obligaciones,¹²⁰ mismas que en materia tributaria corresponde en un primer lugar mantener y respetar al poder legislativo como ente encargado de normar la vida social incluyendo la imposición de cargas tributarias que no sean imposibles o arbitrarias para la población.

Es por eso que, como elemento primordial para imponer tributos dentro del estudio de la capacidad contributiva para delimitar el hecho imponible, es necesario delimitar la riqueza en sí mismo, claro está, se ha visto a lo largo de este capítulo que la capacidad contributiva versa en esencia sobre la riqueza manifestada por el contribuyente cuando realiza el hecho generador del tributo.

Sin embargo la búsqueda de la riqueza imponible, por parte del legislador, es una actividad delicada, que debe demarcar el ámbito de la actuación fiscal a efecto de evitar gravar hechos o actos de los particulares carentes de capacidad contributiva.¹²¹ Puesto que gravar este tipo de hecho no reveladores de capacidad contributiva se traduce en la imposición de tributos respecto a meras ficciones.

Paola Taboada, citada por Carrasco Iriarte, explica que la capacidad contributiva “presupone, en principio, una referencia a la potencia económica en general, ya que si el tributo es por definición una detracción coactiva de riqueza, mal puede devengarse un tributo allí donde no hay riqueza”¹²²

¹²⁰ BOLAÑOS BOLAÑOS, Lucía del Carmen, Op. Cit. p. 61

¹²¹ GARCÍA BUENO, Marco César, Op. Cit, p. 54

¹²² CARRASCO IRIARTE, Hugo, Op. Cit., p. 31.

Señala García Bueno, que es una técnica legislativa usar las ficciones como herramienta para evitar el fraude a la ley tributaria a través de la elusión fiscal, sin embargo, textualmente indica:

“A través de estos institutos se suscita una discrepancia entre la verdad legal y la verdad económica, ya que el legislador crea su propia verdad, con el fin de evitar los actos de los particulares tendientes a rehuir el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. La ficción, como técnica legislativa, permite agilizar y facilitar las facultades de las autoridades administrativas, e identificar la riqueza susceptible de imposición. La construcción de una ficción, empero, requiere ajustarse al contenido del principio de capacidad contributiva, lo contrario vicia de ilegitimidad constitucional al tributo que en ella encuentra su fundamentación legal... Sin embargo, aun cuando la ficción es una figura necesaria para el desarrollo del derecho tributario, precisa respetar los lineamientos del principio de capacidad contributiva. En definitiva, cuando el legislador busca la riqueza susceptible de tributación lo hace sobre hechos de riqueza ciertos, evitando el gravamen sobre aquella otra de naturaleza ficticia.”¹²³

Efectivamente, se comparte esta idea citada, el legislador se ha acostumbrado a imponer tributos sobre hechos que en realidad no son verdaderos reveladores de capacidad contributiva, sino meramente ficciones de la misma, imposición que ha repercutido sobre la economía y vida de aquellas personas que se sitúan en un supuesto de hecho que les obliga a contribuir a través del impuesto establecido para ese supuesto aun cuando no cuentan con una capacidad contributiva real para hacerlo.

El estudio de la capacidad contributiva en el proceso legislativo para la creación de tributos, no debe atender como ya se abordó, a un fin meramente recaudatorio y tampoco debe realizarse sobre hechos que en realidad no reflejan una verdadera potencialidad económica que se traduce en potencialidad de contribución.

¹²³ GARCÍA BUENO, Marco César, Op. Cit, p. 54 y 55.

2.2.2.3 La Capacidad Contributiva en la interpretación Judicial.

La doctrina como hasta ahora hemos redactado, ha definido lo que debe entenderse por capacidad contributiva, ahora bien, nuestro Máximo Tribunal también se ha pronunciado respecto a lo que debe interpretarse por capacidad contributiva bajo los siguientes criterios que se consideran necesarios transcribir en su totalidad para una mejor comprensión:

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

El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal establece el principio de proporcionalidad de los tributos. Éste radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva **capacidad contributiva, debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada**. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. Para que un gravamen sea proporcional debe existir congruencia entre el mismo y la **capacidad contributiva de los causantes; entendida ésta como la potencialidad real de contribuir al gasto público que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto en el tributo de que se trate, tomando en consideración que todos los supuestos de las contribuciones tienen una naturaleza económica en la forma de una situación o de un movimiento de riqueza y las consecuencias tributarias son medidas en función de esa riqueza**. La capacidad contributiva se vincula con la persona que tiene que soportar la carga del tributo, o sea, aquella que finalmente, según las diversas características de cada contribución, ve disminuido su patrimonio al pagar una cantidad específica por concepto de esos gravámenes, sea en su calidad de sujeto pasivo o como destinatario de los mismos. De ahí que, para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva

de los causantes, en la medida en que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción.¹²⁴(lo resaltado y subrayado es propio).

Así mismo el siguiente criterio ilustra lo siguiente:

CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS.

Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que **los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva**. Lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado, refleje una **auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos**. Ahora bien, tomando en consideración que **todos los presupuestos de hecho de los impuestos deben tener una naturaleza económica en forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esta riqueza**, debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto.¹²⁵

De las anteriores jurisprudencias como mera observación podemos apreciar que nuestro poder judicial sigue la línea impuesta por Dino Jarach respecto a que la característica del hecho imponible es su naturaleza económica en virtud de que

¹²⁴ PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES, Novena Época Registro: 184291 Instancia: Pleno Tipo de Tesis: Jurisprudencia Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo XVII, Mayo de 2003 Materia(s): Administrativa Tesis: P./J. 10/2003 Página: 144

¹²⁵ CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS, Novena Época Registro: 192849 Instancia: Pleno Tipo de Tesis: Jurisprudencia Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo X, Noviembre de 1999 Materia(s): Constitucional, Administrativa Tesis: P./J. 109/99 Página: 22

surge del principio de capacidad contributiva, por lo que éste último principio resulta ser entonces la casusa jurídica del hecho imponible.

Ahora bien, podemos sustraer sustancialmente de ambos criterios las siguientes ideas que componen a la capacidad contributiva: **1)** que la capacidad contributiva se entiende como la potencialidad real de contribuir al gasto público que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto en el tributo de que se trate, **2)** que la capacidad contributiva implica una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos, **3)** que los supuestos de las contribuciones tienen una naturaleza económica y por ello son fieles reflejos de la capacidad contributiva del individuo que los realiza, **4)** que la naturaleza económica es una forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esta riqueza, **5)** que la capacidad contributiva implica aportar una parte adecuada de los ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada.

Se considera que a partir de las conceptualizaciones doctrinales expuestas en este trabajo, así como las disecciones de la capacidad contributiva que parten del análisis de los criterios judiciales antes dados, se logra una comprensión más específica sobre lo que se entiende por capacidad contributiva y su forma de incidencia para la formación del tributo respectivo.

Entendiendo que se debe estudiar la capacidad contributiva al momento de imponer tributos, dado que implica una carga económica sobre del sujeto pasivo de la relación tributaria, misma que será clasificada o medida de acuerdo al tipo de acto que realice, en virtud de que dependiendo el acto económico del que sea parte como sujeto activo, será el reflejo o potencialidad con la que se considere apto para contribuir al gasto público.

Lo anterior es así, ya que el acto generador del tributo implica un movimiento de riqueza que puede traducirse de manera concreta en los ingresos, utilidades o rendimientos adquiridos por el contribuyente al realizar el hecho generador del tributo.

En este sentido debemos sintetizar para efectos de este trabajo que tal y como se ha expuesto a lo largo de este capítulo y en virtud del objeto de estudio de este análisis, la capacidad contributiva que ocupa a esta exposición será la estudiada única y exclusivamente respecto a los impuestos calificados como “directos”. Por lo tanto, aquellos impuestos señalados como “indirectos” no serán el objeto de estudio principal de la presente investigación.

Se realiza esta aclaración en virtud de que la capacidad contributiva como ya se abordó en líneas precedentes, resulta distinta por así decirlo al momento de analizar este principio en un impuesto directo que en uno indirecto. Recordando que el movimiento de riqueza en un impuesto directo como se señaló en algunos párrafos antes a éste lo son los ingresos, utilidades, rendimientos.

Mientras que, en un impuesto indirecto, el movimiento de riqueza que estudia la capacidad contributiva para fijar el hecho imponible radica en la capacidad económica que un individuo tiene para consumir determinados productos, bienes o servicios.

Una vez sentado lo anterior, se considera que se puede continuar con el análisis que nos interesa, puesto que es aquí donde se considera que existe una falta de estudio por parte de la doctrina así como de los propios Tribunales encargados de interpretar la norma tributaria, puesto que si bien ha quedado claro que la capacidad contributiva no es otra cosa más que la potencialidad que el individuo tiene de contribuir con base en la riqueza manifiesta, queda aún la duda respecto a la fijación de una interpretación establecida sobre ¿qué es lo que debe entenderse por riqueza?.

En efecto, hemos visto ya varias interpretaciones de lo que se entiende por capacidad contributiva o capacidad económica, de las cuales todas coinciden en que ésta se medirá a partir de la manifestación de riqueza que el propio sujeto pasivo de la relación tributaria exponga al situarse dentro de la hipótesis normativa del hecho imponible.

Sin embargo, no existe definición determinada ni en doctrina ni en interpretación judicial sobre lo que debe entenderse por riqueza, por lo tanto, es necesario acudir a una interpretación sistemática tanto de la doctrina aquí empleada como de los propios criterios establecidos por los órganos constitucionales para definir y entender lo que es la riqueza.

Así, de las definiciones establecidas en este trabajo tanto doctrinales como judiciales, podemos sustraer fácilmente y a manea de conclusiones que todos y cada uno de los autores expuestos en este capítulo que abordaron el tema de la capacidad contributiva, desde Adam Smith, señalan de una forma interpretativa que puede entenderse como riqueza lo siguiente:

- Para Adam Smith: que todo impuesto debe pagarse de alguna de las fuentes de ingreso de los individuos, que son: rentas de las tierras, beneficios del capital y salarios.
- Para Reyes Corona: que las contribuciones deben establecerse en proporción a todos los ingresos gravables existentes; utilidades de las empresas, productos o rendimientos del capital, salarios, honorarios y demás pagos al trabajo personal, posesión y traslación del dominio de bienes inmuebles, dividendos, regalías, rentas, todo tipo de ingresos mercantiles, importaciones, exportaciones etcétera.
- Para Sánchez Gómez: la proporcionalidad se basa en sus ingresos o riquezas.
- Para Miguel Ángel Collado: la capacidad contributiva refleja la renta o la obtención de un ingreso.

- Para Bolaños Bolaños: la capacidad contributiva como elemento de estudio del hecho imponible de un tributo debe recaer en el residual de la riqueza generada en una actividad.
- Para García Bueno: la aptitud contributiva se exterioriza en un índice de riqueza manifestada por medio de ingresos, patrimonio o gasto: un sustento económico, una riqueza disponible.
- Para Francisco José de Andrea Sánchez citado por el Maestro Carrasco Iriarte: la capacidad contributiva se determina principalmente con base en el ingreso de la persona.
- Para nuestro máximo Tribunal: la capacidad contributiva se exterioriza cuando existen ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada.

A juicio del que aquí escribe, resultan bastante claras las conceptualizaciones respecto a lo que podemos entender como “riqueza”, y todas coinciden de manera general en que la “riqueza” será traducida en un “**ingreso**” que el contribuyente recibe y que a su vez éste comprende por ejemplo las utilidades, rendimientos de capital, salarios, honorarios, dividendos, regalías, rentas, etcétera.

Claro está, tanto la doctrina como la propia jurisprudencia coinciden de manera unánime que la *riqueza* debe concebirse como un *ingreso* económico del contribuyente que refleja directamente la capacidad contributiva que éste tiene para soportar la carga económica de contribuir al gasto público.

Por ello es que en los impuestos directos la potencialidad del sujeto pasivo para contribuir al sostenimiento del Estado, se medirá a partir de la manifestación de riqueza que el propio contribuyente exteriorice de manera directa en cuanto tenga un ingreso económico que incremente su riqueza.

En el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española el “ingreso” es definido como el “caudal que entra en poder de alguien, y que le es de cargo en las cuentas”¹²⁶.

En ese sentido y aparejando la definición antes expuesta con el tema tributario, todo ingreso será el caudal económico que entra en poder del contribuyente y que le es de cargo en las cuentas de su propio haber, lo cual, relacionado con la conceptualización de las definiciones de riqueza que se hizo en líneas anteriores implica que todo ingreso será por principio de cuentas un ingreso económico y, de igual manera se tratará de un ingreso derivado de utilidades, rendimientos de capital, salarios, honorarios, dividendos, regalías, rentas, etcétera.

Mientras que de acuerdo al Glosario de Términos Fiscales, Aduaneros y Presupuestales del maestro Carrasco Iriarte, se define al “ingreso fiscal” como “el concepto más importante para el impuesto sobre la renta. Ingresos en efectivo, en servicio, en crédito o cualquier otro tipo, incluso los provenientes de establecimientos en el extranjero, así como el ajuste anual de la inflación, el cual es el ingreso que obtienen los contribuyentes por la disminución real de sus deudas”¹²⁷

En otras palabras, atendiendo a ambas definiciones ya citadas, el ingreso sobre el cual se mide la riqueza que a su vez es la célula de estudio de la capacidad contributiva puede definirse como todo aquel recurso económico que el contribuyente no tenía hasta su generación, por lo tanto se tratará de un caudal económico distinto al que el individuo ya ostentaba hasta antes de obtener el ingreso respectivo en cualquiera de sus modalidades, es entonces, en palabras

¹²⁶ Real Academia de la Lengua Española, Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, disponible en <https://dle.rae.es/?id=Lb03XBB>, consultado el 14 de septiembre de 2019.

¹²⁷ CARRASCO IRIARTE, HUGO, Glosario de Términos Fiscales, Aduaneros y Presupuestales, Iure editores, México 2003, p. 93.

del que aquí escribe, el excedente o aumento al patrimonio económico que la persona obtiene en razón de un salario, honorarios, rentas, utilidades, etcétera.

Bajo este orden de ideas, el movimiento de riqueza a que hace referencia la doctrina y la interpretación judicial para abordar a la capacidad contributiva lo es sencillamente la obtención de un ingreso económico a través de alguna de las fuentes mencionadas como productoras de dicho ingreso.

Es por ello que el estudio y legislación de un hecho imponible debe realizarse de manera escalonada y, de lo general a lo particular, entendiendo en primer lugar a la proporcionalidad, que a su vez se basa en la capacidad contributiva del contribuyente, que de igual manera centra su análisis en el movimiento de riqueza del sujeto pasivo, mismo que debe atender al ingreso obtenido por esta persona, distinto al con el que ya cuenta.

Justamente por esta razón es que “los hechos imponibles deberán constituirse a partir de hechos que a juicio del legislador revelen precisamente respecto a quien los realiza una aptitud para desprenderse de parte de la renta obtenida, lo que implica haber satisfecho sus necesidades que podrán denominarse básicas o vitales, y contribuir con ella para los gastos públicos.”¹²⁸

Apreciación que es rescatada por nuestros Tribunales Colegiados en el criterio que lleva por rubro **TRIBUTO. EL HECHO IMPONIBLE, COMO UNO DE LOS ELEMENTOS QUE LO CONSTITUYEN, ES LA HIPÓTESIS JURÍDICA O DE FACTO QUE EL LEGISLADOR ELIGE COMO GENERADORA DE LA OBLIGACIÓN CONTRIBUTIVA.**¹²⁹

¹²⁸ JIMENEZ GONZALEZ, Antonio, Op. Cit. p. 273

¹²⁹ TRIBUTO. EL HECHO IMPONIBLE, COMO UNO DE LOS ELEMENTOS QUE LO CONSTITUYEN, ES LA HIPÓTESIS JURÍDICA O DE FACTO QUE EL LEGISLADOR ELIGE COMO GENERADORA DE LA OBLIGACIÓN CONTRIBUTIVA, Novena Época Registro: 164649 Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito Tipo de Tesis: Jurisprudencia Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo XXXI, Abril de 2010 Materia(s): Administrativa Tesis: I.15o.A. J/9 Página: 2675

Jurisprudencia de la que se desprende que el tributo es una prestación patrimonial y económica que debe atender para su creación a la capacidad contributiva del sujeto pasivo, por lo que el titular de la potestad tributaria normativa puede tipificar en la ley, como hecho imponible, cualquier manifestación de riqueza, es decir, todo acto, situación, calidad o hecho lícitos, siempre y cuando respete, entre otras exigencias, la capacidad contributiva de los sujetos pasivos.

Esto es, el impuesto establecido por el legislador, independientemente a la función recaudatoria que ostenta, no puede ser indiscriminado, indiferente, indistinto, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria debe contribuir una vez satisfechas sus necesidades básicas y con ello contribuir con el excedente de la renta obtenida.

En ese sentido, el tributo debe contemplar para su imposición que el ser humano en primer lugar haya satisfecho sus necesidades como lo son entre otras, alimento, salud, vivienda y vestido, lo cual implica un gasto económico para él, por lo que una vez realizado dichas erogaciones, entonces y sólo entonces puede suponerse la imposición de un impuesto, ya que se infiere que el ingreso obtenido por el individuo es suficiente para sufragar los gastos por necesidad y también contribuir al gasto público.

Todo lo desarrollado en esta última parte del presente capítulo, puede ejemplificarse a través del siguiente criterio que aunque se trate de una tesis aislada de antaño (quinta época) es clara al momento de definir cuándo debe causarse un impuesto atendiendo a la verdadera capacidad contributiva, la cual se considera necesario citar en su totalidad para mejor comprensión:

IMPUESTOS, NATURALEZA JURIDICA DE LOS.

El impuesto no es un tributo establecido por el Gobierno, en virtud de un derecho superior; sino una contribución que se basa en las cargas de la vida social, o sea, la parte exigida de los contribuyentes, sobre sus recursos individuales, para subvenir a los gastos públicos. Todo impuesto debe ser proporcional a las

facultades de los contribuyentes, a las rentas o al capital, según el sistema que se adopte; tratándose de impuestos indirectos, como es el de importación, el hecho que los causa, es lo que la ley tiene en cuenta, el impuesto debe estar en proporción a la importancia del acto. En el sistema adoptado por la Ordenanza General de Aduanas, anterior a la actual, se tuvieron en cuenta las mencionadas reglas a que están sujetos los impuestos; y si bien es cierto que en el artículo 2o., de la misma, se determina que quedarán sujetos a la ley, los efectos o mercancías de cualquier especie, desde el momento en que entren a las aguas territoriales o al territorio de la nación, por virtud de cualesquiera de las operaciones que permite ese ordenamiento, también lo es que del conjunto de disposiciones, se desprende que, **tratándose de importación, no se grava, en sí mismo, el hecho material del territorio o de las aguas territoriales, sino que el impuesto se funda en el aumento de los recursos individuales del importador, del provecho que obtiene con las mercancías, ya sea que las aproveche para sí o que comercie con ellas, no procediendo el impuesto cuando no se obtiene provecho alguno**; y esto se corrobora si se tiene en consideración que el artículo 368 de la ordenanza citada, permite expresamente el tránsito internacional de efectos extranjeros por el territorio de la República, determinando, el artículo 374, que las mercancías de tránsito por el territorio nacional, causarán el impuesto o derecho que establezcan las leyes, o el que fijen en cada caso, los contratos especiales celebrados por el gobierno y que, por lo mismo, es distinto del de importación; y el artículo 379 que dispone que cuando los introductores de mercancías en tránsito deseen destinar el total o parte de ellas para su consumo en el país, podrá obtener el permiso correspondiente, en las aduanas de entrada y salida, previo pago de los derechos de importación respectivos y de los consulares que habría originado la factura; preceptos legales que no dejan lugar a duda, respecto a que, si no se causa el impuesto de importación por mercancías no son aprovechadas por ningún contribuyente, ni en beneficio propio, ni para especular con ellas, dentro del territorio nacional.¹³⁰

¹³⁰ IMPUESTOS, NATURALEZA JURIDICA DE LOS, Quinta Época Registro: 809532 Instancia: Segunda Sala Tipo de Tesis: Aislada Fuente: Semanario Judicial de la Federación Tomo XXXV Materia(s): Administrativa Tesis: Página: 2015

Efectivamente, el criterio antes citado explica la naturaleza jurídica de los impuestos, claro está, como una obligación a la carga social del ciudadano, pero, siempre y cuando el acto sobre el cual se fija el impuesto, es decir el hecho imponible, sea de naturaleza económica y además implique un aumento en el recurso económico del individuo, un provecho que obtenga del hecho generador del impuesto.

Señala incluso que todo acto del que el contribuyente no obtenga un beneficio o un provecho económico, traerá como consecuencia entonces la improcedencia del impuesto.

Situación que este criterio se encarga de ejemplificar de manera detallada cuando señala que cuando los introductores de mercancías en tránsito deseen destinar el total o parte de ellas para su consumo en el país, podrá obtener el permiso correspondiente, en las aduanas de entrada y salida, previo pago de los derechos de importación respectivos y de los consulares que habría originado la factura; preceptos legales que no dejan lugar a duda, respecto a que, si no se causa el impuesto de importación por mercancías es porque éstas en realidad no son aprovechadas por ningún contribuyente, ni en beneficio propio, ni para especular con ellas, dentro del territorio nacional.

Esto es, se generará el impuesto única y exclusivamente cuando por la importación de productos o mercancía, exista un beneficio económico para el contribuyente, puesto que con el aprovechamiento por parte del importador respecto al producto importado implicaría entonces la generación de un beneficio económico para el mismo, lo cual sí es susceptible de pagar el impuesto respectivo.

Es por ello que la capacidad contributiva se mide a partir de la riqueza generada por el contribuyente, entendiendo ésta como aquel ingreso obtenido a través del salario, beneficio o provecho generado a partir de una actividad

mercantil, de un recurso económico que se obtuvo por cualquier medio obviamente lícito y que después de satisfacer sus necesidades básicas genera un estado de capacidad económica para contribuir al gasto público.

Hasta este punto se ha establecido, determinado e incluso desmembrado cada elemento de la proporcionalidad tributaria, haciendo especial énfasis en la fijación respecto a la capacidad contributiva y su comprensión como elemento esencial de todo tributo proporcional, así como de última instancia a la riqueza y el ingreso como elemento objetivo para evidenciar la capacidad contributiva de todo individuo que se sitúe en la hipótesis normativa que genera el tributo respectivo.

Concluyendo sintéticamente que la capacidad contributiva es un fiel reflejo de la renta o riqueza que puede generar el contribuyente a través de los actos que realice y que de acuerdo a su materialización se encuentran tipificados en la ley como conductas generadoras de contribución fiscal.

Así pues, y teniendo la base sobre la historia del ISABI, así como la conceptualización de la teoría general de las contribuciones y la especificación de los tipos de tributos y su forma de aplicación, todo esto constituido en el primer capítulo de este trabajo y, por otro lado, los principios constitucionales que rigen a cada tributo, en especial a la proporcionalidad tributaria y la capacidad contributiva, ahora se considera prudente realizar la contraposición de la teoría hasta aquí dada con el Impuesto objeto de estudio de la presente investigación.

Lo anterior, para así definir si es que el ISABI cumple específicamente con el principio constitucional de proporcionalidad tributaria consagrado en el artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución Federal, específicamente si este impuesto atiende a la capacidad contributiva del sujeto pasivo del mismo, para lo cual se pretende contrastar lo estudiado en este Capítulo con los elementos y naturaleza del impuesto de mérito.

CAPÍTULO 3. LA PROPORCIONALIDAD Y CAPACIDAD CONTRIBUTIVA EN EL ISABI.

A lo largo de este trabajo de investigación se ha abordado la particularidad del ISABI, identificando plenamente sus elementos, el tipo de contribución que es así como los principios y lineamientos que debe guardar para considerarlo como un tributo válido y legal.

Así, recordamos y particularizamos al ISABI como una contribución en su modalidad de impuesto, cuyo carácter en el Estado de Puebla es municipal en términos del artículo 115, fracción IV de nuestra Constitución Federal, toda vez que quien se encarga de recaudarlo es la Tesorería de cada municipio que conforma la entidad federativa mencionada.

También, entendemos que el ISABI es un impuesto cuyo objeto se sostiene sobre el hecho generador del tributo consistente en la adquisición de un bien inmueble que se encuentre ubicado dentro del territorio municipal respectivo, así como los derechos relacionados al mismo, entendiendo que el sujeto pasivo de esta contribución será la persona que adquiera el inmueble de mérito.

Y finalmente, su base gravable será el valor que se determine conforme a la legislación catastral aplicable, o los valores comerciales que autorice el Congreso a propuesta del Municipio para un ejercicio específico, considerando que la Ley de Ingresos para el Municipio de Puebla impone en su artículo 6°, que la tasa aplicable por este impuesto será la del 1.8% de su base gravable.

Elementos que fueron descritos y conceptualizados de manera general y posteriormente particularizados al ISABI, según lo desarrollado en el capítulo primero de esta investigación que sirvió de base para la identificación y particularización del impuesto aquí estudiado, así como la manera en que se encuentra compuesto, para delimitar su estructura jurídica.

Ahora bien, sentado lo anterior desde el primer capítulo de este trabajo y con la finalidad de que exista una mejor comprensión sobre la naturaleza jurídica del impuesto a analizar, se considera necesario definir qué tipo de impuesto es el ISABI puesto que como bien se abordó dentro del segundo Capítulo de este trabajo, dependiendo la forma en que afecte el impuesto al contribuyente será la forma en que se mida la capacidad contributiva del mismo.

Claro está, se especificó en el Capítulo dos de esta investigación que de acuerdo al tipo de impuesto será la manera en que la capacidad contributiva será estudiada para la imposición del mismo, teniendo como principal razón para realizar este análisis la clasificación que atiende al impacto que resiente el sujeto pasivo respecto de la carga tributaria a que se encuentra obligado a cumplir, pues será de esa forma en que se mida la posibilidad económica del contribuyente para contribuir al gasto público.

En ese sentido, recordemos que se expusieron diversos criterios para clasificar a los impuestos, entre las que se distinguían por ejemplo los impuestos que diferencian entre directos e indirectos; así como entre impuestos personales e impuestos reales; también impuestos generales y especiales, así como impuestos con fines fiscales e impuestos con fines extrafiscales.

Clasificaciones que ya fueron materia de explicación y estudio en el primer capítulo de este trabajo, sin embargo, como se ha escrito en palabras que componen esta primer parte del presente capítulo, nos enfocaremos específicamente en la clasificación de los impuestos de acuerdo a la forma en que el impuesto impacta al contribuyente, es decir si se trata de un impuesto directo o indirecto, lo anterior con la finalidad de delimitar la manera de estudiar la capacidad contributiva al ISABI una vez especificado el tipo de impuesto que se trata.

Así pues, a manera de remembranza concreta, en paráfrasis de lo ya expuesto en el capítulo respectivo, los impuestos directos son aquellos que como su nombre lo indica, resiente directamente el contribuyente que realice una conducta tipificada como hecho imponible en la ley, sin que exista posibilidad de trasladarlos de alguna forma a terceros, situación que hace la distinción respecto a los impuestos indirectos, en los que el contribuyente sí tiene la posibilidad de realizar esa transmisión de la carga tributaria a diversa persona.

Bajo ese orden de ideas, entendemos que el ISABI se trata de un impuesto directo puesto que de acuerdo al artículo 17 de la Ley de Hacienda Municipal para el Estado de Puebla, delimita al objeto del impuesto a la adquisición de bienes inmuebles que consistan en el suelo, o en el suelo y las construcciones adheridas a él, ubicados en el Municipio, así como los derechos relacionados con los mismos.¹³¹

Mientras que el artículo 16 de dicho cuerpo normativo delimita el sujeto pasivo a las personas físicas o morales que adquieran inmuebles ubicados dentro del territorio del Municipio, así como los derechos relacionados a los mismos.¹³²

De esta manera, podemos entender que el ISABI es un impuesto directo, en virtud de que la obligación de pago de esta contribución se encuentra delimitada específicamente a aquellas personas que adquieran un bien inmueble en cualquiera de las formas enunciadas en los arábigos antes citados, carga tributaria que el adquirente del inmueble debe soportar sin la posibilidad de trasladarlo a otra persona, por ello, se afirma válidamente que el ISABI es un impuesto directo y personal, en virtud de que el impuesto no recae como tal en el bien inmueble, es decir en la propiedad, sino más bien en el acto de traslación de dominio del que es adquirente el sujeto pasivo del tributo de mérito.

¹³¹ Ley de Hacienda Municipal del Estado Libre y Soberano de Puebla. Periódico Oficial del Estado de Puebla, 17 de diciembre de 2001. Disponible en <http://www.ordenjuridico.gob.mx/Documentos/Estatal/Puebla/wo96641.pdf>.

¹³² Ídem.

Es por ello que la capacidad contributiva que corresponde al ISABI, deberá analizarse en atención a la característica primordial de que se trata de un impuesto directo, puesto que como bien se abordó en el capítulo dos de esta investigación, la capacidad contributiva de un impuesto directo recae sobre el movimiento de riqueza que existe en el acto que lleva a cabo el sujeto pasivo, mientras que la capacidad contributiva en un impuesto indirecto será analizado de acuerdo al consumo de productos que el sujeto pasivo realice.¹³³

Ahora bien, según lo estudiado en el segundo capítulo de este trabajo, todo impuesto debe cumplir con ciertos requisitos que lo dotarán de validez y legalidad, requisitos de grado constitucional, pues la sujeción del impuesto a los mismos funge como control de derechos humanos, así como de limitante a la autoridad legislativa que los impone.

Efectivamente, por un lado, los principios constitucionales que todo impuesto debe obedecer protege la economía, propiedad y patrimonio del contribuyente, pues evita que los mismos sean gravosos e impongan cargas económicas al gobernado difíciles de sostener, lo que implicaría un menoscabo en su economía personal y consecuentemente una disminución en su calidad de vida.

Mientras que, por el otro lado y atendiendo a la legalidad, estos principios constitucionales imponen un límite a la autoridad legislativa para evitar que, con la única finalidad de la recaudación, legisle de manera indiscriminada diferentes tributos que incluso puedan tacharse de arbitrarios o irracionales para la economía del contribuyente.

Así pues, concretamente recordamos que acorde al artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución Federal, todo impuesto que se legisle en el territorio nacional sea de índole federal, estatal o municipal, debe cumplir con el principio de

¹³³ Ver capítulo II, 2.2.2.2 La Capacidad Contributiva en la Doctrina, p. 70.

proporcionalidad tributaria que a su vez guarda el principio de capacidad contributiva.

Por lo que todo impuesto que cumpla entre otros, con estos requisitos garantistas, se considera entonces un impuesto tanto legal como constitucional, lo que a su vez conlleva a que dicha contribución cumple el ideal de una justicia tributaria eficaz.

Entonces, al entenderse al ISABI como un impuesto directo de carácter municipal atribuido a todo ciudadano que adquiera un bien inmueble dentro del territorio del municipio de Puebla, debe cumplir con los principios de proporcionalidad y capacidad contributiva, pues de no hacerlo implicaría una carga gravosa para el contribuyente que puede válidamente considerarse como inconstitucional.

Por lo que una vez sentado lo anterior, el presente capítulo tendrá como objetivo primordial aplicar los principios constitucionales desarrollados dentro del capítulo anterior a éste, con la finalidad de determinar si el ISABI respeta la proporcionalidad tributaria atendiendo a la capacidad contributiva del sujeto pasivo y así, concluir sea su constitucionalidad o inconstitucionalidad, para lo cual se abordará con posterioridad en este Capítulo el principio de proporcionalidad tributaria aplicada al ISABI.

Sin embargo y antes de iniciar la comparativa que se realizará entre la proporcionalidad tributaria y el ISABI, se considera necesario exponer algunos criterios dados por autores respecto a la oposición que se tiene respecto a este impuesto, lo cual será materia del subtema que a continuación inicia.

3.1 Criterios oponibles al ISABI.

Como bien se ha identificado a lo largo de esta investigación, el hecho imponible del ISABI es la adquisición de un bien inmueble en el territorio de cualquiera de los municipios que conforman el Estado de Puebla, incluido el municipio de Puebla, cuya base gravable será la determinada en los términos del artículo 18 de la Ley de Hacienda Municipal para el Estado de Puebla, y su tasa establecida en términos del artículo 6° de la Ley de Ingresos para el Municipio de Puebla para el ejercicio 2019, será del 1.8% sobre la base gravable.

Ahora bien, como un primer acercamiento al estudio de la proporcionalidad tributaria aplicada al ISABI, se cree conveniente estudiar las inconformidades que se han suscitado respecto de este impuesto a nivel federal, independientemente a que el objeto de estudio sea el impuesto por traslación de dominio de un bien inmueble en el municipio de Puebla, puesto que es dable recordar que el impuesto por adquisición de bienes inmuebles no es exclusivo del municipio de Puebla sino que se encuentra legislado en favor de los ayuntamientos que conforman las entidades federativas de nuestro país.

Así pues, este impuesto de manera general ha sido cuestionado por tratarse de un impuesto considerado como gravoso para el sujeto pasivo, puesto que, entre otras razones a criterio de algunos autores el adquirente de un bien inmueble en realidad no refleja una capacidad contributiva real al adquirirlo, por lo tanto, existe una violación a la proporcionalidad tributaria establecida en rango constitucional.

El examen de estos criterios se realizará bajo un método estrictamente analítico, en el que únicamente se estudie de manera directa lo argumentado por los razonamientos respectivos, sin necesidad de traer otro autor a colación, lo cual servirá como soporte a este trabajo de investigación a manera de crítica respecto a las posturas que aquí se abordarán.

3.1.1 Criterio de José Merino Mañón

De esta manera como primera crítica al impuesto objeto de estudio de este trabajo, nos sostenemos del análisis establecido por José Merino Mañón en su obra *Una Nueva Hacienda Pública Municipal* en la que de manera muy breve como parte del estudio que realiza en sentido crítico hacia una reforma fiscal en la que el municipio debe sostenerse de manera más independiente, analiza precisamente la viabilidad del impuesto sobre adquisición de bienes inmuebles.

Indica el autor Merino Mañón que *“la funcionalidad económica de este impuesto en el caso de inmuebles destinados la vivienda, es severamente cuestionada porque encarece su adquisición e incrementa la exigencia de disponibilidad financiera del comprador en el momento de la operación, ocasión en que debe ser liquidado, independientemente de la forma y plazos de pago de la vivienda que adquieren.”*¹³⁴

Es decir, el autor considera que el impuesto por adquisición de un inmueble para uso habitacional resulta gravoso para el contribuyente obligado a su pago, ya que independientemente al precio que debe pagar por el inmueble, se suma el gasto por el impuesto a pagar, considerando también que de acuerdo a cada entidad federativa existen derechos por registro.

De ahí que, bien afirma este autor que el impuesto por la adquisición del inmueble exige al adquirente que tenga mayor liquidez económica puesto que el impuesto debe pagarse al momento de formalizar el acto de la compraventa, situación que en la realidad repercute en gran magnitud en el bolsillo del comprador.

¹³⁴ MERINO MAÑÓN, José, *Una Nueva Hacienda Pública Municipal*, Instituto Nacional de Administración Pública A. C., México, D.F., 2001. p. 55

En un primer acercamiento a esta primera parte de la crítica expuesta, obtenemos fácilmente que este autor no estudia en sí mismo el principio de proporcionalidad tributaria aplicado al ISABI, sino que, en un análisis funcionalista, niega la viabilidad de este impuesto en virtud de la carga económica que implica este impuesto para el adquirente.

Esto es, la crítica hasta este punto va encaminada al aumento del costo que implicaría para el adquirente de un bien inmueble dicha adquisición, puesto que no únicamente se cubre el precio del inmueble, honorarios del notario y derechos de inscripción, sino también el ISABI por la transmisión de dominio en favor de quien compra, lo que provoca un incremento en el costo total de lo que implica la operación de compraventa del bien correspondiente, es decir, esta perspectiva, únicamente aborda la problemática del costo de la adquisición de un inmueble como una idea negativa al impuesto aquí estudiado dado que de existir un costo determinado por dicha adquisición, el impuesto lo acrecienta en perjuicio de quien adquiere.

Sin embargo, hasta aquí podría señalarse que tal apreciación si bien es un tanto social pues ve por la economía del adquirente (lo cual a juicio de esta investigación, se considera válido), también lo es que en realidad no tiene un sustento jurídico por el que podamos válidamente afirmar que dicho impuesto es ilegal o inconstitucional, por lo tanto en realidad el argumento hasta aquí señalado carece de un soporte suficiente para desvirtuar de manera más concreta la validez jurídica del impuesto.

Ahora bien, por otro lado, el mismo autor considera que *“los beneficios obtenidos en operaciones de transmisión de propiedad de inmuebles se encuentran ya gravados por el impuesto federal sobre la renta que liquida el vendedor que los obtiene, y al hecho de que el impuesto de traslación a cargo del comprador por estar colocado sobre el valor de la operación y no sobre la utilidad implícita en ella, puede resultar en términos efectivos más alto, estableciéndose la*

*paradoja de que el comprador que realiza una inversión inmobiliaria cubre por ese hecho un impuesto más alto que el vendedor que obtiene una utilidad por ella”.*¹³⁵

Este punto resulta relevante para el estudio de esta investigación, puesto que el autor aborda un tema particular sobre la capacidad contributiva de manera indirecta a como hasta ahora la hemos expuesto en los párrafos que componen este escrito, solo que la aborda por el sujeto opuesto respecto al que es sujeto pasivo del ISABI.

En efecto, al parecer de este escritor el objeto consistente en la transmisión de dominio de un bien inmueble, debe gravarse no sobre el adquirente del inmueble, sino el vendedor, puesto que el vendedor será quien reciba una verdadera utilidad respecto a la venta del inmueble cuando así proceda en términos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

En ese sentido, la transmisión de dominio por la compraventa de un bien inmueble se encuentra gravada por el vendedor quien en realidad obtiene un beneficio económico por la transmisión de la propiedad respectiva, pues es la parte vendedora quien obtiene estos beneficios económicos al generar una utilidad por dicha operación.

Es decir, la capacidad contributiva estudiada en el capítulo que precede a este, entendida como la riqueza generada para la persona que se sitúa en la hipótesis normativa que genera el tributo respectivo, es analizada por este autor de manera directa y a nuestro parecer de manera adecuada, puesto que se coincide en el sentido de que la capacidad contributiva debe reflejar un verdadero beneficio económico respecto al sujeto pasivo de la relación tributaria, suficiente para entender que es capaz de aportar parte de dicho beneficio para las cargas del gasto público.

¹³⁵ Ídem.

Por lo tanto, de este análisis a la crítica aportada por el autor que aquí ocupa, entendemos tres cuestiones fundamentales, enunciadas de manera resumida como a continuación se exponen:

- 1) Resulta gravoso el ISABI en virtud de que encarece la adquisición de un bien inmueble.
- 2) La transmisión de la propiedad, entendida como el hecho imponible, se encuentra gravada por el Impuesto Sobre la Renta hacia el vendedor del inmueble, quien es quien recibe una verdadera utilidad económica por la operación de compraventa.
- 3) De forma interpretativa, si la capacidad contributiva es la exteriorización de la riqueza obtenida por realizar determinado acto, entonces adquirir un inmueble no genera un reflejo de capacidad contributiva, al no existir beneficio económico respecto a la adquisición del bien respectivo.

Esto es, y atendiendo al principio de capacidad contributiva que fue materia principal en el capítulo precedente, la imposición de un tributo debe considerar la capacidad económica del contribuyente, es decir, debe reflejar la riqueza que, con la acción gravada o el hecho imponible establecido, se deduzca.

Sin embargo, tal y como lo considera Merino Marañón, el adquirir un inmueble, por lo menos para fines de vivienda, no refleja en absoluto la riqueza del contribuyente al comprarlo, pues en dado caso es el vendedor quien pudiera obtener una utilidad de dicha operación, problemática inicial que nos encontramos y que desde ahora podemos afirmar con lo estudiado con anterioridad que vulnera el principio de capacidad contributiva lo que a su vez transgrede la proporcionalidad tributaria.

Ahora bien, en términos del artículo 115 constitucional, entendemos la autonomía recaudatoria municipal como elemento primordial de su hacienda, pues lo que se pretende a través de la redacción de dicho numeral, es que el municipio

no dependa en gran medida de las participaciones federales y estatales que se les otorguen, sino que perciban por sus propios medios los recursos económicos necesarios para su organización y funcionamiento.

En ese sentido, la propuesta que el autor aquí analizado aporta es la de eliminar el ISABI *“compensando a los ayuntamientos mediante una participación directa en el impuesto sobre la renta por las utilidades en las operaciones de compra-venta de inmuebles, liquidables directamente por conducto del notario ante cuya fe se realiza la operación con cargo a la retención del impuesto sobre la renta que éste realice, lo que de hecho vendría a ser equivalente a un impuesto de carácter municipal por las utilidades en la venta de bienes inmuebles acreditable contra el impuesto sobre la renta causado por el mismo concepto.”*¹³⁶

Propuesta que se considera apta para financiar al municipio, entendiendo que deberá desaparecer el ISABI como forma de obtención de recursos al municipio y en vez de ello, la renta obtenida del vendedor de un inmueble sea gravada directamente por el municipio sustituyendo a la federación en dicha contribución como sujeto activo, de esta manera el propio municipio obtendría directamente los ingresos por este concepto. Máxime que el propio artículo 115, fracción IV, inciso a) constitucional establece que la hacienda municipal se conformará entre otros ingresos, por aquellos que provengan de la propiedad inmobiliaria.

Por lo tanto es evidente esta postura en el sentido de que resulta gravoso para el adquirente de un bien inmueble pagar el ISABI, en virtud de que encarece la adquisición del inmueble, pues la renta obtenida por la venta ya se encuentra gravada por el ISR y además no existe reflejo de capacidad contributiva al comprador, al momento de adquirir un inmueble.

¹³⁶ Ídem.

3.1.2 Criterio de Pedro Cuevas Figueroa

La presente crítica es atraída por Hugo Carrasco Iriarte en su libro *Derecho Fiscal Constitucional*, en la que expone la iniciativa realizada por el Licenciado Pedro Cuevas Figueroa, como parte de una propuesta encaminada a la libertad hacendaria municipal. Cuya justificación es la siguiente:

“En cumplimiento a la conclusión adoptada en la Primera Convención Nacional Fiscal Académica, celebrada en la ciudad de Cuernavaca, Mor., los días 9 al 11 de octubre de 1997, se ha preparado un Modelo de Impuesto a la Ganancia Derivada de la Enajenación de Bienes Inmuebles, cuya aprobación se solicita a esta Segunda Convención Nacional Fiscal Académica para darla a conocer a los municipios y congresos federal y locales de la República como propuesta de acatamiento a la reforma constitucional de 1983 al artículo 115 de nuestra Carta Magna.”¹³⁷

De esta manera, la iniciativa aquí presentada surge como un proyecto en beneficio de los municipios para que logran obtener ingresos de manera directa respecto a las recaudaciones de impuestos derivadas de la propiedad inmobiliaria como así lo establece el artículo 115 constitucional, sin necesidad de depender de participaciones que por materia de coordinación realicen la federación y los gobiernos locales en favor de los municipios.

Para ejemplificar esta situación el Instituto de Investigaciones Legislativas del Senado de la República aporta información relevante para esta perspectiva pues expresamente señala que “la mayoría de los teóricos sobre federalismo se refieren al pacto en el que entidades autónomas (Estados o Provincias) se unen para conformar una comunidad superior, sin embargo, no hacen alusión en ningún sentido a las comunidades locales (generalmente los municipios) como participantes en la alianza para conformar una Unión. Prueba de ello es que,

¹³⁷ CARRASCO IRIARTE, Hugo, *Derecho Fiscal Constitucional*, Cuarta edición, México, Oxford, 2006. p. 437

inicialmente, el federalismo, como forma de organización política, contaba con sólo dos niveles de gobierno y dos órdenes jurídicos: el Federal y el Estatal.”¹³⁸

Lo anterior bajo la idea de que el municipio es la parte esencial de toda la federación y aun con ello existe poco favorecimiento en cuanto a la captación de recursos económicos que para su sostenimiento se trata, puesto que se encuentra supeditado o sujeto a lo que de acuerdo a las leyes de Coordinación Fiscal le corresponda, sin que le dejen opción a percibir ingresos propios mayores y distintos a los pocos derechos y demás contribuciones que puede imponer y que se encuentran establecidos en el artículo 115 Constitucional.

Es por ello que del proyecto que trata este subtema, como parte de otorgarle una mayor participación económica autónoma al municipio, se extrae en esencia y para el objeto de estudio de este trabajo que dicha iniciativa tiene la causa en la existencia de un gravamen a las utilidades generadas en la enajenación de inmuebles dentro de la estructura del impuesto federal sobre la renta.¹³⁹

Claro está, se expone en la propuesta aquí analizada que aun en la actualidad la Ley del Impuesto Sobre la Renta grava la ganancia de capital por la venta de inmuebles, aun cuando este campo se encuentra limitado por el artículo 115 de la Constitución a la competencia exclusiva de los municipios, por lo que su recaudación es inconstitucional, continúa argumentando que los municipios no han ejercido su potestad tributaria para gravar dicho hecho generador, por lo que tampoco reciben ningún beneficio con motivo de la deficiente recaudación que realiza el fisco federal.¹⁴⁰

¹³⁸ Instituto de Investigaciones Legislativas del Senado de la República, *El Federalismo Fiscal en México*, LVIII Legislatura, 2001, p. 16

¹³⁹ CARRASCO IRIARTE, Hugo, *Op. Cit.*

¹⁴⁰ Ídem.

Culmina la justificación a este proyecto con la propuesta de creación de un nuevo impuesto en el que el sujeto activo de la relación tributaria lo sea directamente el municipio, para lo cual, sería necesario agregar un nuevo capítulo al Código Fiscal o Ley de hacienda Municipal o del Estado, en el cual se introdujera este nuevo impuesto, estableciéndose en él los conceptos de utilidad por la enajenación de inmuebles.

Sería necesario pues, establecer en ley los elementos elementales del tributo, como lo son el sujeto, objeto, base tasa o tarifa, así como la forma de liquidación de la obligación principal. Por lo que para la adecuada aplicación de este nuevo impuesto, se propuso la derogación de las disposiciones contenidas en el capítulo IV del Título Cuarto de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, tanto para personas físicas como morales, en virtud de considerarse contrarias a la Constitución, derivado de que la potestad para gravar operaciones por la transmisión de la propiedad es de carácter municipal. Agrega finalmente que de no existir derogación respecto a este apartado en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, entonces nos encontraríamos ante la problemática de que se afectaría gravemente al contribuyente con una doble tributación.¹⁴¹

Es por ello que, en la exposición de motivos de esta ley, resultan enfáticos los puntos derivados de la constitucionalidad sobre impuestos encaminados a gravar la transmisión de la propiedad, pues se insiste constantemente que de acuerdo al artículo 115 Constitucional, el único facultado para gravar y obtener ingresos por este tipo de actos lo es el municipio, no así la federación o los gobiernos locales de cada entidad federativa.

Resulta importante el análisis de esta perspectiva, en virtud de que independientemente a que sea o no el municipio el único facultado para imponer tributos derivados de la transmisión de la propiedad, el estudio que se realiza

¹⁴¹ Ídem.

respecto a este proyecto es encaminado a determinar quién verdaderamente ostenta la capacidad contributiva para aportar vía impuesto al gasto público.

En efecto, es claro que el motivo de este proyecto se encuentra enfocado a que se otorguen al Municipio mayores oportunidades de ingreso, es decir, que exista una mayor autonomía recaudatoria y tenga mejores posibilidades de gravar hechos de los contemplados en el artículo 115 Constitucional, y que en mayor medida se otorgue la importancia que el Municipio merece respecto a su hacienda pública, sin necesidad de depender como hasta ahora del presupuesto que se otorgue a su favor por las otras esferas de gobierno.

Sin embargo, no debemos perder de vista que este proyecto también tiene un particular punto de vista si es que se analiza más a fondo, y es que precisamente la actividad a gravar por la transmisión de un bien inmueble no lo es la adquisición del mismo, sino por el contrario la ganancia obtenida por dicha venta.

En efecto, en la exposición de motivos del proyecto del nuevo Impuesto a la Ganancia Derivada de la Enajenación de Inmuebles, se indica que la Legislatura del estado de Morelos ejercita su potestad para crear un impuesto de carácter municipal sobre las ganancias obtenidas en la enajenación de inmuebles ubicados en el territorio del estado, cualquiera que sea la forma jurídica usada para tal fin y los títulos representativos de la propiedad de los bienes inmuebles.¹⁴²

Claro está, como se indicó en líneas anteriores, resulta independiente al examen de este trabajo si el impuesto es recaudado por la federación o por el municipio, sin embargo, se debe puntualizar que se estudia la capacidad contributiva respecto al verdadero generador de la misma cuando se trata de una transmisión de la propiedad.

¹⁴² *Ibíd.*, p. 442.

Efectivamente, se afirma que esta crítica no es oponible directamente al ISABI en sí mismo, empero a ello, se considera que existe un buen argumento que sustenta el trabajo que aquí se está desarrollando puesto que analiza la capacidad contributiva del vendedor para el efecto de imponer un tributo a la operación consistente en la venta de un bien inmueble.

Claro está, de la lectura simple a lo ya expuesto en este apartado, se extrae elementalmente que la operación de la transmisión de la propiedad se encontraba grabada en ese entonces en que se presentó el proyecto y aun en la actualidad por el Impuesto Sobre la Renta en virtud de que dicho impuesto gravará las ganancias percibidas (en caso de haberlas) por el vendedor del bien correspondiente.

Por ello de la propuesta aquí analizada se plantea eliminar la recaudación por parte de la federación del Impuesto Sobre la Renta respecto a las utilidades obtenidas derivadas de la venta de un bien inmueble y en su lugar crear un nuevo impuesto de carácter municipal que grave precisamente la utilidad por la enajenación de inmuebles.

En este sentido y de acuerdo a lo expuesto en el segundo capítulo de este trabajo, recordemos que la capacidad contributiva se mide a partir de aquella persona que crea un movimiento de riqueza entendiendo a éste, como aquel ingreso que genere para la realización de una determinada actividad y genere con ello un recurso distinto al que ya ostentaba.

De esta manera, resulta importante atender la perspectiva aquí estudiada ya que resulta acertada al momento en que reconoce que la capacidad contributiva por el hecho imponible consistente en la transmisión de dominio de un bien inmueble se encuentra exclusivamente en la riqueza traducida en una utilidad o ingreso que el vendedor obtiene como beneficio por la venta del inmueble, es decir en la transmisión de dominio o la enajenación del mismo y por el contrario,

no existe fiel reflejo de capacidad contributiva cuando existe la adquisición de un inmueble puesto que no hay beneficio económico para aquella persona que adquirió el inmueble.

Ahora bien, es importante señalar desde ahora y como se identificó desde el inicio de este trabajo, que el análisis aquí planteado no es la adquisición de un inmueble derivada, por ejemplo, de una donación o una herencia puesto que se considera que en esos supuestos sí existe beneficio e incremento económico del adquirente, por lo tanto, se cree que el Impuesto Sobre la Renta o en su caso el ISABI en esos supuestos es completamente constitucional y legal.

Sin embargo, cuando se trata de la adquisición de un inmueble derivado de la operación de una compraventa, es entonces que se considera inconstitucional al no respetar el principio de proporcionalidad tributaria puesto que el ISABI grava un acto que en realidad no refleja una riqueza generada.

Ahora bien a manera de conclusión de este subtema, podemos decir válidamente que de ambos criterios se desprende que la naturaleza jurídica de un impuesto se encuentra estrechamente ligada a la capacidad contributiva del sujeto pasivo, la cual en igual medida dependerá de encontrar la riqueza para contribuir al gasto público, misma que radica en la producción, y toda vez que aquella persona que adquiere un bien inmueble no se encuentra *per se* produciendo, mucho menos generando riqueza, no puede considerarse como sujeto pasivo de un impuesto, pues no existe provecho económico alguno que se genere por la obtención de un bien inmueble al tratarse únicamente de una transacción económica que no genera ganancias para el comprador.

Sin embargo, la existencia del ISABI como medio recaudatorio a favor del municipio sí genera un perjuicio económico para las personas que lo adquieren, en virtud de que encarece el precio de adquisición del mismo y obliga al adquirente a

soportar dicha carga cuando en realidad no existe una evidencia de capacidad contributiva.

3.2 Aspectos económicos y sociales respecto a la adquisición de un bien inmueble en el país.

De manera preliminar se abordaron dos posturas cuyas críticas se encuentran encaminadas al otorgamiento de un mayor beneficio económico a la hacienda pública municipal, en la que sugieren una mayor recaudación directa por parte del municipio por contribuciones debidamente establecidas y reconocidas en rango constitucional en favor del municipio como lo es la transmisión de dominio de un bien inmueble.

Ahora bien, independientemente a que ambas posturas coincidieran en que el impuesto exigible y congruente por el objeto consistente en la transmisión de la propiedad de un bien inmueble lo fuera el Impuesto Sobre la Renta cuando dicha transmisión genere una utilidad económica al vendedor, para este subtema se considerará la crítica aportada por Merino Mañón.

De este modo, de manera interpretativa, de acuerdo a la primer postura fijada por José Merino Mañón se estableció la duda respecto a la funcionalidad económica del ISABI, en el sentido de que dicho impuesto encarece la adquisición de un bien inmueble lo que exige una disponibilidad financiera al comprador mayor a que si no existiera dicho tributo.¹⁴³

Es debido a tal situación consistente en el aumento al costo por la compra de un bien inmueble, que se considera necesario analizar el panorama social para establecer un criterio de mayor amplitud respecto a la población que adquiere un bien inmueble, puesto que el análisis aquí abordado, radica en el menoscabo al

¹⁴³ MERINO MAÑÓN, José, Op. Cit. p. 55

bolsillo del contribuyente cuando se trata de adquirir un inmueble, ya que se considera un perjuicio económico innecesario y por demás gravoso para el mismo.

En ese sentido, se considera como un primer acercamiento a este estudio, entender que el ser humano tiene derecho a la vida digna, lo cual se encuentra consagrado en el último párrafo del primer artículo de nuestra Constitución Federal¹⁴⁴ de tal manera que cualquier acto que atente contra la dignidad humana se considera perjudicial.

Así pues entendemos en palabras del Doctor Marcos Gutiérrez Ayala que “la dignidad humana y la vida digna es producto de la multiplicidad de lenguajes, pero siempre reconociendo el valor del ser humano, en su constante lucha contra la opresión, en contra del sometimiento, de ausencia de un pensamiento reflexivo sobre su entorno, reconocer que la dignidad humana es un derecho humano a partir del ser humano y no del mercado, ya que frente a éste es materialmente imposible exigir el respecto a los derechos humanos, a la dignidad humana y a la vida digna”¹⁴⁵.

Bajo esta postura, podemos entender que la dignidad humana es incluso lucha en contra de la opresión del propio Estado que con fines recaudatorios y bajo el velo del gasto público imponen tributos de manera indiferente e indiscriminada sin realizar un verdadero estudio para evitar el menoscabo económico de su propia población.

En efecto, si bien es cierto que de acuerdo al artículo 31, fracción IV constitucional, todo mexicano tiene la obligación de contribuir al gasto público de

¹⁴⁴ Queda prohibida toda discriminación motivada por origen étnico o nacional, el género, la edad, las discapacidades, la condición social, las condiciones de salud, la religión, las opiniones, las preferencias sexuales, el estado civil o cualquier otra que atente contra la dignidad humana y tenga por objeto anular o menoscabar los derechos y libertades de las personas. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Disponible en http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/1_270818.pdf, consulta realizada el 13 de septiembre de 2019.

¹⁴⁵ GUTIERREZ AYALA, Marcos, La dignidad como argumentación jurídica en la aplicación del gasto público, Editorial Gernika, México 2014, p. 82

manera proporcional y equitativa y, para ello, el poder legislativo es el encargado de promulgar las leyes relativas a la tributación, así como las condiciones y elementos de los impuestos respectivos, sin embargo, se debe puntualizar que este poder impositivo no puede establecer contribuciones de manera indiscriminada.

Lo anterior tiene una razón de ser enteramente social, pues “el legislador, al crear la normativa tributaria, requiere tomar en cuenta no sólo aspectos presupuestales, garantes de la captación de recursos públicos, sino la condición del sujeto frente al tributo.”¹⁴⁶

Efectivamente, el establecimiento de impuestos se encuentra supeditado para su legalidad y legitimidad, únicamente a que la ley que contenga el tributo respectivo, sea elaborada conforme al proceso legislativo contemplado en los artículos 71 y 72 de nuestra Constitución Federal, con el único fin evidente por parte del Estado de la captación de recursos, es decir un fin meramente recaudatorio, sin que se vea la condición particular del individuo frente a la imposición del tributo.

Tal situación ha provocado que de manera indiferente el Estado en sus tres estratos (federación, entidad federativa y municipio) imponga a la población un sinnúmero de impuestos que por un lado cuentan con objetos distintos, sin embargo, por otro lado, la multiplicidad de estos impuestos impacta al contribuyente y más concretamente a la clase trabajadora en su capacidad económica, lo que a su vez impide que logren alcanzar una vida digna.

En efecto, de acuerdo a datos de la Encuesta Nacional de Ocupación y Empleo del Instituto Nacional de Estadística y Geografía (INEGI)¹⁴⁷

¹⁴⁶ RIOS GRANADOS, Gabriela, Conceptos de reforma fiscal, Universidad Nacional Autónoma de México, México 2002, p. 46

¹⁴⁷ Instituto Nacional de Estadística y Geografía, Encuesta Nacional de Ocupación y Empleo tercer trimestre 2018. Disponible en

correspondiente al tercer trimestre del 2018, se encuestó a 52.9 millones de personas ocupadas tanto en el sector formal como informal de la economía mexicana.

De dicha encuesta se obtuvo que las percepciones mensuales de 45.6 millones de mexicanos eran las siguientes:

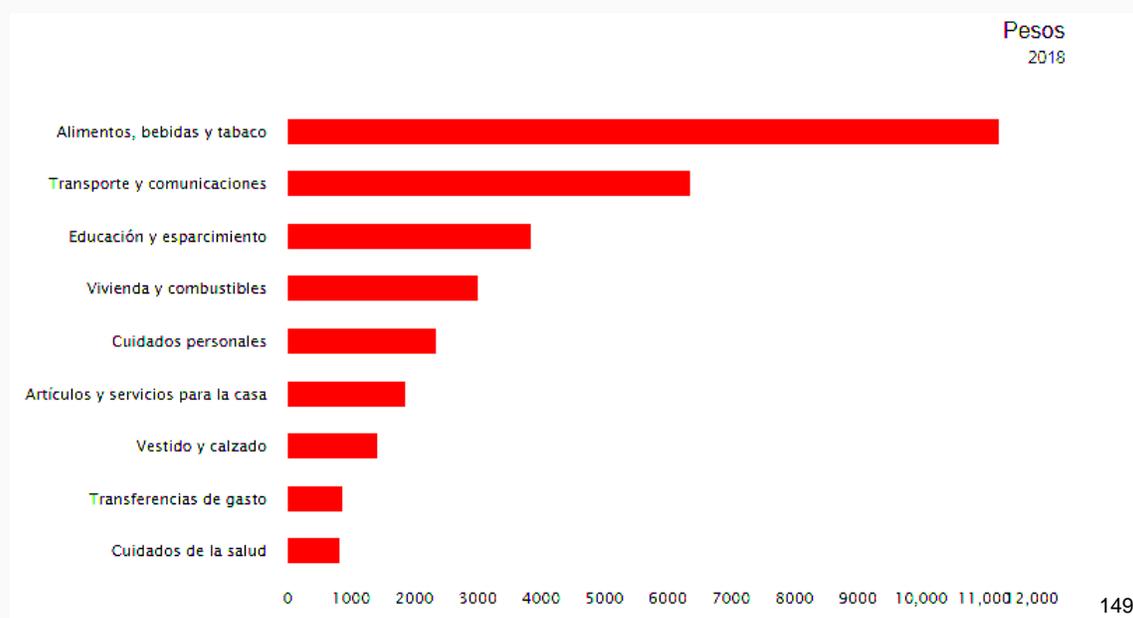
- 6.5% (2, 965,555 personas) no perciben ingresos.
- 19% (8, 645,273 personas) perciben de 1 a 2,650 pesos al mes.
- 33.5% (15, 253,962 personas) perciben de 2,651 a 5,301 pesos al mes.
- 21.4% (9, 754,514 personas) perciben de 5,302 a 7,952 pesos al mes.
- 14.7 % (6, 707,166 personas) perciben de 7,953 a 13,254 pesos al mes.
- 5% (2, 272,438 personas) perciben más de 13,255 pesos al mes.

Claro está, sólo un 5% de personas en el país perciben ingresos que rebasan los \$13,255.00 pesos al mes, sin embargo, el resto de la población percibe ingresos que oscilan entre los cero pesos y los \$13,254.00 pesos mensuales.

Con dichos datos podemos afirmar válidamente que la mayoría de la población mexicana percibe ingresos que difícilmente pueden considerarse como suficientes para sostener una vida digna, considerando incluso que hay personas que con sus ingresos deben mantener una familia y cubrir sus necesidades básicas, pues según datos del INEGI en el 2018 el mexicano promedio gastó de manera trimestral aproximadamente un total de \$31,913.00 pesos por conceptos desglosados de la siguiente manera:

- Por alimentos, bebidas, tabaco: \$11,252.00 pesos.
- Por transporte y comunicaciones: \$6,369.00 pesos.
- Por educación y esparcimiento: \$3,859.00 pesos.
- Por vivienda y combustibles: \$3,032.00 pesos.
- Por cuidados personales: \$2,365.00 pesos.
- Por artículos y servicios para la casa: \$1,874.00 pesos.
- Por vestido y calzado: \$1,431.00 pesos.
- Por transferencias de gasto: \$893.00 pesos.
- Por cuidados de la salud: \$838.00 pesos.

Lo anterior se ilustra de acuerdo a la gráfica que a continuación se expone obtenida de la página del INEGI.¹⁴⁸



Cantidades que pueden considerarse respecto a aquellas personas que ostentan ingresos superiores a los diez mil pesos mensuales, por lo que deberá

¹⁴⁸ Instituto Nacional de Estadística y Geografía, Encuesta Nacional de Ingresos y Gastos en los Hogares tercer trimestre 2018. Disponible en <https://www.inegi.org.mx/temas/ingresoshog/>. Consultado el 12 de marzo de 2019.

¹⁴⁹ Lo que indica que de manera mensual el ciudadano mexicano promedio gastó en 2018 un aproximado de \$10,637.66 pesos.

interpretarse que aquellas personas que perciban ingresos menores a dichas cantidades, también tienen gastos menores a los aquí señalados únicamente como referencia.

De los datos anteriores se aprecia con facilidad que todos estos conceptos comprenden los gastos ordinarios necesarios para la subsistencia de un ciudadano promedio, es decir, las erogaciones que el mexicano realiza por estos conceptos son las referentes a las necesidades básicas para su sostenimiento y manutención, lo cual en concordancia con los ingresos señalados con anterioridad, reflejan un ingreso promedio que apenas resulta suficiente sino es que exacto para sufragar los gastos referentes a cubrir las necesidades básicas de la población.

Por lo cual se asegura que en realidad una persona con ingresos de los aquí establecidos difícilmente puede ostentar un excedente a dicho ingreso distinto al que se ocupa para cubrir sus gastos ordinarios y que les sirva como medio para hacerse por ejemplo de una propiedad inmobiliaria de manera sencilla, sin que implique su propio desbalance económico que conseqüente una insuficiencia adquisitiva para cubrir sus necesidades elementales.

Señala el Doctor Gutiérrez Ayala que el “pago de una contribución repercute de manera directa en el poder adquisitivo del ciudadano, afecta su ya deplorable situación económica, no obstante, el Estado no ha respondido en proporcionar los servicios a los ciudadanos, cubrir sus necesidades más elementales de vivienda, salud, seguridad social seguridad pública, alumbrado, etc. Lo que resulta contrario a una vida digna, situación que deja clara la verdadera intención del Estado de recaudar contribuciones y que no es el gasto público, sino la capacidad para enfrentar un desequilibrio económico, de ahí, la facultad discrecional para aplicar los ingresos en los rubros que más le interesen

en su afán de equilibrar su economía, pero nunca en satisfacer las necesidades de los ciudadanos”.¹⁵⁰

En efecto, el legislador considera a la labor que ostenta de imponer tributos a la población como una obligación con fines meramente recaudatorios sin que exista una verdadera reciprocidad por parte del Estado hacia sus propios habitantes a través de la cual otorgue una calidad de vida suficiente y digna que a su vez permita al contribuyente a ser parte de este ciclo financiero público.

Claro está, la baja calidad de los servicios como alimentación, salud, vivienda, educación, seguridad pública entre otros, que el Estado está obligado a prestar, implica de manera indirecta un perjuicio económico al propio individuo, ya que al no existir por ejemplo suficientes centros de salud o medicamentos, fuerza al ciudadano a cubrir dichas necesidades de manera particular, es decir, a su costa. Sucede lo mismo con la alimentación, en la que, bajo una rectoría económica disfuncional, el encarecimiento de alimentos obliga al habitante de la nación a disminuir su despensa al no poder adquirir suficientes insumos para alimentarse adecuadamente.

Aunado a lo anterior si consideramos que el legislador y el funcionario público ven el recurso obtenido por la captación de contribuciones como un ingreso propio, resulta evidente la deficiencia hasta moral de nuestros propios órganos de poder, en el que se pierde el control del gasto público al momento en que las personas que ostentan puestos de poder o de gobierno perciben el recurso económico que a través de artimañas pueden pasar a sus manos.

En crítica a lo anterior, Silvino Vergara llama a esta forma de obtención de recurso con un fin meramente recaudatorio cuyo destino es el bolsillo del servidor público y no un bien común social, como una “cleptocracia”, un gobierno de

¹⁵⁰ GUTIERREZ AYALA, Marcos, Op. Cit. p. 22.

ladrones, en donde cada proyecto, cada ley, cada reforma y cada política pública es una oportunidad de negocio para ese servidor público; donde el Estado ya no está para proteger los derechos de su población, sino solamente privilegiar los de unos cuantos.¹⁵¹ Lo que a su vez termina siempre por perjudicar a los habitantes del país quienes tienen la obligación constitucional de seguir contribuyendo al gasto público.

Así pues, lo que se pretende hacer ver con esta explicación es precisamente la dificultad para un ciudadano promedio de ostentar una capacidad económica lo suficientemente estable y bastante para soportar cargas tributarias que van más allá de sus propios ingresos y que apenas son suficientes para cubrir sus necesidades básicas.

En atención a lo anterior y retomando la cuestión impositiva que existe en el país, se evidencia que, de los ingresos percibidos por los trabajadores, independientemente a las erogaciones realizadas por ellos derivadas de la satisfacción de sus necesidades básicas, también deben contribuir al gasto público a través de los distintos tipos de tributos impuestos por el Estado en las distintas esferas de gobierno.

Así, una persona que percibe ingresos promedio, debe cargar con el gasto de impuestos tanto directos como indirectos, lo que finalmente menoscaba su patrimonio económico y le impide consecuentemente lograr una vida digna y feliz que supere más allá de los gastos realizados para su subsistencia que aquí se enunciaron.

Esto es, el trabajador promedio en México obtiene ingresos provenientes de dicho trabajo para apenas subsistir, por lo que la imposición de tributos por cualquier hecho imponible ocurrible al legislador de manera tan indiferente a la

¹⁵¹ VERGARA NAVA, Silvino, Entre la depredación e indiferencia. Pármenas-Tlamatinime-Evolucione-Mundo Digital del Libro-PaideiaMX. Puebla, México, 2018. pp. 123, 124

economía del mexicano, significa una horca económica al individuo que cada día le dificulta ya ni siquiera tener un lujo, sino vivir dignamente. Toda persona en este país que se encuentre percibiendo ingresos dentro de los rangos establecido en la estadística aportada por el INEGI y que se citó con anterioridad, trabaja para apenas subsistir.

Concretamente, ejemplificando esta situación económico-social, si un trabajador percibe un ingreso de \$10,000.00 pesos al mes (que es el rango promedio establecido por el INEGI), y decide comprar una casa con un valor de \$600,000.00 pesos, se estaría situando en la hipótesis normativa que generaría la obligación de pago respecto al ISABI, sobre la tasa del 1.8% establecida en la Ley de Ingresos del Municipio de Puebla para el ejercicio fiscal 2019.

En ese entendido, la cantidad establecida a cargo derivada del ISABI por la adquisición de este inmueble con el precio antes señalado, sería por \$10,800.00 pesos, es decir, se trata de una cantidad mayor al ingreso mensual de esta persona, lo cual resulta increíble y hasta abusivo. Literalmente el fisco municipal le está retirando al adquirente más de un sueldo mensual que sirve para su bienestar y los gastos que por necesidades básicas debe cubrirse.

Es por ello que la imposición de tributos por la federación, entidades federativas y municipios, bajo la simple premisa de la legalidad o la permisión constitucional de hacerlo, sin atender a la subjetividad de la verdadera capacidad contributiva del sujeto pasivo de la relación tributaria que implica por obligación el estudio de la situación económica real, así como el estudio del cúmulo de contribuciones que de manera directa o indirecta gravan al individuo, resulta en un detrimento monetario que le dificulta cada vez más si quiera tener el ingreso necesario y suficiente para cubrir sus necesidades básicas, por lo que con mayor razón implica un reflejo precario de su capacidad contributiva para aportar al gasto público.

Claro está, el poder legislativo pasa por alto la singularidad respecto a que la imposición de impuestos no puede versar únicamente bajo la finalidad de la obtención del recurso económico para sufragar el gasto público, luego entonces, nuestros órganos Legislativos al imponer tributos, deben tomar en cuenta las características de los particulares para efecto de no fecundar tributos que sean exorbitantes y ruinosos.¹⁵²

Hacerlo de ese modo, sin atender a la realidad económica ciudadana, antepone un interés particular como Estado disfrazado de interés público, sobre un verdadero interés social, pues la recaudación a través de la imposición de diversos tributos, sólo ocasiona un detrimento directo sobre el contribuyente ya que no atiende a su verdadera capacidad contributiva. De tal manera que en palabras de Ernesto Flores Zavala, “el Estado solo debe imponer el sacrificio mínimo a los particulares, el indispensable para cubrir el presupuesto”.¹⁵³

Así pues, el poder legislativo como ente encargado de la imposición de contribuciones a la población debe analizar todos estos elementos para particularizar más concretamente los hechos imponibles y no establecer tributos a quienes en realidad no ostentan una capacidad contributiva real, sino ficticia pues la imposición de tributos se ha realizado atendiendo a una generalidad tan subjetiva como el criterio del legislador para imponerlos.

En consecuencia, las cargas impositivas requieren incidir sobre la riqueza neta objetiva, ser reales y no meramente ficticias. Al legislador le corresponde ubicar la materia imponible sobre aspectos objetivos de riqueza, la que en última instancia es la fuente del tributo, sin olvidar determinar la capacidad contributiva

¹⁵² REYES CORONA, Oswaldo Gmo., Los Principios de Proporcionalidad, Equidad y Legalidad Tributarios, Tegra, México, 2003, pp. 41 y 42

¹⁵³ CARRASCO IRIARTE, Hugo, Derecho Fiscal Constitucional, Cuarta edición, México, Oxford, 2006. p. 188

subjetiva del obligado tributario. El carácter subjetivo se tipifica a través de la posibilidad que el sujeto tiene, en lo particular de cubrir la carga tributaria.¹⁵⁴

De esta manera, para delimitar específicamente la manera en que debe ser establecido el hecho imponible atendiendo a la proporcionalidad del sujeto pasivo, el legislador se encuentra obligado a estudiar en un primer y esencial término la capacidad contributiva del que de manera general puede reflejar el contribuyente del impuesto que se pretende, la cual no puede observarse bajo una lupa de generalidad total, sino que debe atender a la riqueza verdadera y diferencial que el propio individuo ostenta después de haber cubierto sus necesidades.

Se trata de realizar una individualización del tributo, ya que, si bien es cierto que una de las características primordiales de toda ley incluyendo las tributarias es la generalidad, es decir que se aplica por igual a todos y concretamente en materia tributaria en concordancia con la equidad tributaria consistente en que todo aquel que se sitúe en el supuesto de hecho deberá pagar por igual el tributo respectivo, también es cierto que para poder alcanzar un verdadero vislumbramiento de la capacidad contributiva del individuo, se debe imponer el tributo considerando las circunstancias personales de quien se encuentre obligado a pagar. Es decir, únicamente tendrá la posibilidad de contribuir al gasto público quien verdaderamente refleje una riqueza susceptible de ser gravada.

De tal manera, podemos entender que existen dos aspectos a analizar cuando se trata del estudio de la capacidad contributiva al momento de imponer un tributo, el aspecto objetivo y el aspecto subjetivo, así, en una interpretación de Dino Jarach, realizada por Pampillo Baliño¹⁵⁵ se señala que para el establecimiento de un impuesto debe existir una valorización política de una manifestación de la riqueza objetiva (independientemente de la consideración de

¹⁵⁴ GARCÍA BUENO, Marco César, El principio de Capacidad Contributiva como criterio esencial para una reforma fiscal, Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. Disponible en <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/1/430/5.pdf>. Consultado el 03 de marzo de 2019, p. 59

¹⁵⁵ PAMPILLO BALIÑO, Juan Pablo, MUNIVE PAEZ, Manuel Alejandro, Derecho Tributario, 1° edición, México, Porrúa. 2013. p. 138.

las circunstancias personales de los sujetos a los que esta riqueza pertenece o entre las cuales se transfiere) o subjetiva, teniendo en cuenta las circunstancias personales de los sujetos pasivos, tales como: estado civil, cargas de familias, monto total de ingresos y fortuna.

Por lo que, si entendemos que el principio de proporcionalidad tributaria se basa en la capacidad contributiva del individuo y que los titulares de la obligación de contribuir lo harán de acuerdo a su capacidad contributiva, entonces el Estado debe tener la obligación de informarse por una parte de la riqueza neta del contribuyente, la cual representa el ámbito objetivo del principio de capacidad contributiva, pero también el legislador debe individualizar la carga tributaria valorando la situación personal y familiar, es decir el aspecto subjetivo de la capacidad contributiva.¹⁵⁶

En otras palabras, el aspecto objetivo es la manifestación de riqueza en sí mismo, para lo cual debemos recordar el análisis ya realizado en el capítulo segundo de este trabajo en el que se estableció a la riqueza como un ingreso o beneficio económico nuevo y distinto al con el que ya cuenta el individuo, de forma tal que la riqueza objetiva será entonces la generada con aquella acción que a juicio del legislador es revelador de dicha riqueza porque precisamente genera ese ingreso nuevo o el lucro generado por la actividad económica por la que el ingreso se obtuvo.

Por otro lado, el aspecto subjetivo de la capacidad contributiva radica precisamente en la individualización del tributo respecto a la condición económica del sujeto que demuestre su aptitud para contribuir al gasto público, esto es, será aquel estudio respecto al contexto económico-personal del contribuyente que independientemente a que se encuentre bajo la hipótesis normativa que le obligue a realizar el tributo, también le conceda la particularización del mismo una vez analizadas las condiciones económicas de dicho sujeto para poder determinar si

¹⁵⁶ GARCÍA BUENO, Marco César. Op. Cit. pp. 55, 56.

verdaderamente existe una verdadera riqueza que pueda ser sujeta de imposición tributaria.

Es decir, que existe la posibilidad del sujeto pasivo a contribuir, puesto que ya ha por lo menos satisfecho sus necesidades personales y familiares, pues es hasta ese entonces que el sujeto se encuentra en aptitud de contribuir a los gastos del Estado, esto es, cuando su riqueza es susceptible de imposición.¹⁵⁷

Por lo tanto, para determinar el derecho a contribuir, es necesario que el legislador valore, en un primer aspecto, la aptitud contributiva del sujeto de acuerdo a su riqueza neta (aspecto objetivo) y, posteriormente individualizar su carga tributaria respecto a las circunstancias personales y familiares en que se encuentre (aspecto subjetivo).¹⁵⁸ Esto ya que la tributación no obedece a condiciones cuantitativas sino cualitativas, por lo cual los contribuyentes que teniendo los mismos ingresos netos, tienen situaciones familiares diferentes no cuentan con el mismo nivel de capacidad contributiva.¹⁵⁹

Así pues, se debe entender que la imposición de tributos no puede versar únicamente sobre un movimiento que a juicio del legislador es reflejo de riqueza, sino que debe atenderse también al criterio subjetivo del sujeto pasivo, de lo contrario se estarían imponiendo cargas fiscales a la población que difícilmente pueden soportar y que incluso les perjudica para llevar una vida digna, en virtud de que designar una parte de sus ingresos para cubrir el gasto público a través de los impuestos implica restar el dinero ocupado en pagar el impuesto, a otros aspectos de su vida, por ejemplo alimento, vivienda o salud.

Y, si tenemos en cuenta de acuerdo a los datos aportados por el INEGI ya expuestos con anterioridad, que los ingresos del ciudadano promedio mexicano son apenas suficientes para cubrir sus necesidades básicas, entonces imponer

¹⁵⁷ *Ibídem* p. 60

¹⁵⁸ *Ibídem* p. 57

¹⁵⁹ *Ibídem* p. 65

tributos por cualquier hecho que el legislador considere revelador de capacidad contributiva sin realizar una verdadera individualización de la misma o en su caso sin que verdaderamente exista un reflejo de riqueza, entonces resulta ser ruinoso para el contribuyente.

Es por ello que la proporcionalidad tributaria debe prevalecer como criterio elemental para la imposición de los tributos bajo el entendido de que la capacidad contributiva se aprecia desde el punto de vista tanto objetivo como subjetivo y que ambos aspectos son incluyentes, no excluyentes uno del otro.

Es precisamente esto a lo que se refiere Neumark cuando define la proporcionalidad tributaria como “el principio de fijación y distribución de las cargas tributarias según la capacidad individual de pago de los contribuyentes que exige que las cargas fiscales imputables en conjunto al individuo se estructuren de tal manera que, después de tener en cuenta todos los factores personales de importancia para los indicadores de la capacidad tributaria, reflejen la proporción de las capacidades individuales de pago y en consecuencia que las pérdidas ocasionadas al individuo por la imposición, en cuanto a su disponibilidad económica-financiera, puedan ser consideradas como igualmente onerosas en términos relativos”¹⁶⁰

Por lo tanto, se concibe que de acuerdo a todo lo anterior, la imposición de tributos sólo pueden darse cuando existe una riqueza disponible. Por lo que aquellos ingresos destinados a la satisfacción de las necesidades esenciales del individuo no forman parte de lo que debemos considerar su capacidad contributiva.¹⁶¹ Lo que podemos conceder como mínimo exento.

Para Giardina, citado por García Bueno, el mínimo exento, representa, así, la consecuencia lógica del principio de capacidad contributiva, por lo cual sólo puede

¹⁶⁰ REYES CORONA, Oswaldo Gmo., Óp. Cit. p. 62

¹⁶¹ GARCÍA BUENO, Marco César, Óp. Cit. p. 63

ser gravada aquella riqueza a la que se le han restado los gastos de producción de las fuentes productivas.¹⁶²

Sin embargo, en México el principio del mínimo exento se materializa en la exención de impuestos respecto a aquellas personas que perciban el salario mínimo¹⁶³, bajo la idea de que dicho salario es suficiente para llevar una vida digna y estable, es decir, con el salario mínimo se piensa que el trabajador puede sufragar todos los gastos relativos a cubrir sus necesidades básicas, pero situándonos en la realidad donde el salario mínimo al año 2019 es de \$102.68 pesos diarios¹⁶⁴, es decir \$3,080.40 mensuales, resulta hasta ridículo pensar que con dicho salario y aun con el doble de ese salario se pueda mantener un estilo de vida digno.

Por lo tanto aquellas personas que ganen más de \$102.68 pesos diarios no gozarán de la exención prevista para los que obtengan el salario mínimo, por lo que aunque sea mínimamente se verán perjudicados por ser gravados por el Impuesto Sobre la Renta de dichos ingresos, lo cual en comparación con el precio de vida real, verdaderamente es ruinoso para el trabajador y si a ello se le suman los diversos tributos tanto directos como indirectos que debe pagar resulta absurdo que se pueda creer que pueda reflejar una verdadera capacidad contributiva.

Podríamos considerar que para poder tomar como válida dicha exención, el mínimo vital exento debería ser por lo menos y de acuerdo a los datos de ingresos y gastos dados por el INEGI y que ya constan en este apartado, de \$10,000.00

¹⁶² Ídem.

¹⁶³ El artículo 96 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta en relación con el artículo 93, fracción I de dicho cuerpo normativo establecen que no causarán ISR aquellas personas que perciban el salario mínimo ni las prestaciones distintas del salario que reciban los trabajadores del salario mínimo general para una o varias áreas geográficas. Ley del Impuesto Sobre la Renta, Diario Oficial de la Federación 11 de diciembre de 2013. Disponible en http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LISR_301116.pdf. Consultado el 20 de octubre de 2019.

¹⁶⁴ Comisión Nacional de los Salarios Mínimos. Disponible en <https://www.gob.mx/conasami>. Consultado el 20 de octubre de 2019.

pesos puesto que es con lo que el mexicano promedio satisface apenas sus necesidades básicas.

Por otro lado, si bien es cierto que de acuerdo al artículo 6° de la Ley de Ingresos del Municipio de Puebla para el ejercicio fiscal 2019 contempla una exención respecto al ISABI por la adquisición de aquellos inmuebles que sean obligatoriamente casa habitación de interés social o popular, que no superen un valor de \$550,000.00 pesos, también lo es que actualmente las casas que no superan dicha cantidad límite, al ser de interés social o popular son deplorables, lo que implica que no se respeta la dignidad de su adquirente al comprar una casa con condiciones tan críticas que incluso pone en riesgo su integridad y seguridad.

En efecto, el artículo 71 de la Ley de la Vivienda, especifica que se considerarán como vivienda digna aquellas que cuenten con los espacios habitables y espacios auxiliares suficientes en función al número de usuarios, provea de los servicios de agua potable, desalojo de aguas residuales y energía eléctrica que contribuyan a disminuir los vectores de enfermedad, así como garantizar la seguridad estructural y la adecuación al clima con criterios de sustentabilidad, eficiencia energética y prevención de desastres, utilizando preferentemente bienes y servicios normalizados.¹⁶⁵

Sin embargo, fácilmente se puede constatar que las viviendas actuales consideradas de interés social difícilmente pueden considerarse como dignas o que cumplan los mínimos requisitos de una vivienda segura, la gran demanda que se ha venido generando desde los años ochenta en nuestro país ha provocado una rápida y potente oferta de vivienda que, en pos de absorber el mayor mercado posible y optimizar la superficie territorial, ofrece modelos de casa habitación que muchas veces no cumplen con los requerimientos mencionados: cuentan con una única recámara, no existen pasillos o zonas de circulación exterior, no reducen

¹⁶⁵ Ley de Vivienda. Publicada en el Diario Oficial de la Federación el 27 de junio de 2006. Disponible en http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LViv_140519.pdf. Consultada el 10 de octubre de 2019.

sino que generan estrés psicológico, hacinamiento y deterioro, sus materiales son de mala calidad y no proveen una efectiva protección a los habitantes¹⁶⁶.

De acuerdo a la revista virtual de Animal Político, Según el Consejo Nacional de Evaluación de la Política de Desarrollo Social (Coneval), hay cinco millones de casas de interés social abandonadas en todo el territorio nacional, pues durante los sexenios de Fox y Felipe Calderón, México registró una explosión del desarrollo inmobiliario de interés social, es decir, viviendas para personas de bajos recursos que podían ser adquiridas a crédito, sin embargo, las viviendas han ido quedando abandonadas a un ritmo promedio de 81 mil por año, de acuerdo con cifras del Instituto. Abandono que se debe a que las casas están mal hechas o mal ubicadas; al ser de interés social fueron construidas con una calidad baja y en zonas marginadas.¹⁶⁷

Claro está si bien existe una tasa cero respecto a este impuesto que el propio legislador tuvo a bien considerar para aquellas personas de bajos recursos que adquirieran viviendas de interés social, también es cierto que dichas viviendas no cumplen con un mínimo de condiciones para conducir a concluir que se tratan de viviendas dignas o seguras si quiera.

Aunado a lo anterior la mayoría de ellas se construyen fuera de la ciudad, lo que implica un mayor gasto a los habitantes para trasladarse a sus trabajos. Cada vez la reserva territorial es menor, la gente ya no le interesa tanto comprar una vivienda con las características antes mencionadas y prefiere buscar otras opciones, como dentro de las ciudades por los beneficios que ofrecen éstas.¹⁶⁸

¹⁶⁶ DAVILA, Joelia, Casas de interés social en México. 20 de julio de 2017. Disponible en https://www.homify.com.mx/libros_de_ideas/3788854/casas-de-interes-social-en-mexico-8-cosas-que-debes-debes-saber-en-cuanto-antes. Consultado el 11 de octubre de 2019.

¹⁶⁷ ALTAMIRANO, Claudia, Vivienda de interés social, fracaso, pobreza y desigualdad. 14 de marzo de 2019. Disponible en <https://www.animalpolitico.com/2019/03/vivienda-interes-social-fracaso-pobreza-desigualdad/>. Consultado el 11 de octubre de 2019.

¹⁶⁸ SÁNCHEZ CORRAL, Javier, La vivienda “social” en México. Sistema Nacional de Creadores de Arte, emisión 2008. Disponible en <http://conurbamx.com/home/wp-content/uploads/2015/05/libro-vivienda-social.pdf>. Consultado el 11 de octubre de 2019. p. 56

De acuerdo al Arquitecto Sánchez Corral, el índice de costos de la construcción de manera general incluidas las viviendas de interés social, ha aumentado un 70% del 2002 al 2010, lo que se refleja en productos de vivienda de mayor costo o de menor tamaño, con una disminución en la calidad de vida que ofrecen. El auge de los nuevos desarrollos de vivienda de interés social ha hecho que cada vez los nuevos desarrollos se encuentren más alejados de las zonas urbanas, lo que implica mayores costos de infraestructura, de tierra, de abastecimiento de servicios y otros factores que hacen que al final se reflejen y sean absorbidos por los compradores al tener una menor calidad en los materiales, acabados y dimensiones de la vivienda¹⁶⁹.

En efecto, se evidencia que adquirir una casa de interés social no es en absoluto benéfico para su comprador, por lo tanto, no puede obligarse o condicionarse a una persona de bajos recursos o de ingresos promedio a adquirir una casa de la cual no ofrece los mínimos de dignidad y seguridad ni un absoluto beneficio económico, para ser sujeto de la exención a que se refiere el artículo 6° de la Ley de Ingresos del Municipio de Puebla para el ejercicio fiscal 2019.

Es por ello que incluso atendiendo al principio de interpretación más favorable a la persona consagrado en el primer artículo de nuestra Constitución Federal, se exige que las reglas bajo las cuales opera el ordenamiento jurídico, incluyendo en materia tributaria, no pueden configurarse como un pretexto a través del cual se soslayan los derechos de los gobernados y que los derechos humanos reconocidos así como las garantías individuales y principios rectores de las normas establecidas para su protección, como lo es por ejemplo el principio de proporcionalidad tributaria, deben ser interpretados favoreciendo la protección más amplia posible.¹⁷⁰ Por lo que no pueden existir impuestos que no atiendan verdaderamente a la capacidad contributiva analizada bajo el tamiz tanto objetivo como subjetivo que aquí se expuso.

¹⁶⁹ *Ibidem*. p. 55

¹⁷⁰ PAMPILLO BALIÑO, Juan Pablo, MUNIVE PAEZ, Manuel Alejandro, Óp. Cit. p. 723

De tal manera que en la medida en que la riqueza del sujeto aumente, mayores posibilidades tendrá de satisfacer sus necesidades y, por ende, de participar en el concurso de los gastos públicos.¹⁷¹ Sin embargo si el ingreso del individuo apenas es suficiente para satisfacer sus necesidades básicas, no puede considerarse que exista una riqueza real que gravar.

Así, atendiendo a los criterios observados en el capítulo segundo de este trabajo, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha buscado dar un contenido al principio de capacidad contributiva, pero hasta ahora se ha quedado corta en sus apreciaciones. Sólo reconoce un aspecto de dicho principio, el representado por los índices generales de riqueza, es decir, el aspecto objetivo, pero se olvida de aquella otra parte que alude a la vinculación e individualización de las condiciones del sujeto frente al tributo¹⁷², es decir el aspecto subjetivo que también es importante para la imposición tributaria.

Con lo hasta aquí desarrollado resulta evidente que la mayoría de las imposiciones tributarias que los legisladores establecen a la ciudadanía, independientemente a la esfera política que se trate, sea federal, local o municipal, si bien lo hacen bajo la justificación del gasto público, es decir, un fin meramente recaudatorio y constitucionalmente permisible, tal situación provoca que el legislador olvide realizarlo al amparo de una visualización más adecuada y en concordancia al principio de capacidad contributiva, puesto que podemos encontrarnos frente a tributos establecidos que en primera instancia no respetan el aspecto objetivo (aunque pretendan que sí al intentar justificarlo) de la capacidad contributiva y además, el aspecto subjetivo de este principio constitucional no es si quiera analizado ni propuesto.

De esta manera, entendiendo la forma en que se analiza la capacidad contributiva bajo la perspectiva social-económica y personal del contribuyente y la

¹⁷¹ GARCÍA BUENO, Marco César, Óp. Cit. p. 64

¹⁷² GARCÍA BUENO, Marco César, Op. Cit. p. 57

forma en que la doctrina también estudia esta perspectiva, se concretará el presente trabajo realizando el análisis a través de una disección del ISABI respecto a sus elementos, concretamente respecto al objeto materia del mismo, para determinar si este impuesto en realidad cumple con el principio de capacidad contributiva atendiendo a la postura establecida hasta ahora dentro del desarrollo de este trabajo, con el objeto último de determinar si la contribución aquí examinada cumple con el principio de proporcionalidad tributaria.

3.3 Confrontación de la Capacidad Contributiva con el ISABI

Como ha quedado establecido desde el inicio tanto del primer capítulo como de este, el ISABI es un impuesto directo cuyo objeto es gravar la adquisición de bienes inmuebles que consistan en el suelo, o en el suelo y las construcciones adheridas a él, dentro de los municipios que conforman el Estado de Puebla, mismo que encuentra su fundamento en la Ley de Hacienda Municipal para el Estado de Puebla.¹⁷³

Ahora bien, como se especificó desde el inicio de este trabajo y a lo largo de su desarrollo, la justificación del mismo radica exclusivamente al análisis de la proporcionalidad tributaria, concretamente en la observancia de la capacidad contributiva respecto a aquellas personas que adquieran por compra un inmueble en el municipio de Puebla, con fines únicamente habitacionales.

El Diccionario Jurídico Mexicano, en su Tomo II, define a la compraventa como:

¹⁷³ Artículo 17 de la Ley de Hacienda Municipal del Estado de Puebla. Ley de Hacienda Municipal del Estado Libre y Soberano de Puebla. Publicada en el Periódico Oficial del Estado de Puebla, Puebla, Puebla, 17 de diciembre de 2001. Disponible en file:///C:/Users/Lic%20Javier%20Morales/Downloads/LEY_de_hacienda_mpal_del_edo_de_puebla_30122013.pdf.

“Compraventa: es un contrato por medio del cual uno de los contratantes llamado vendedor, se obliga a transferir la propiedad de una cosa o la titularidad de un derecho a otro llamado comprador, quien se obliga a pagar un precio cierto y en dinero”¹⁷⁴

Por su lado, el Notario Víctor Rafael Aguilar Molina define a la compraventa en el sentido estricto de la ley, acorde a lo establecido en el Código Civil para la ahora Ciudad de México, así como el Código Civil Federal que establecen que:

*“Habrá compraventa cuando uno de los contratantes se obliga a transferir la propiedad de una cosa o de un derecho y el otro a su vez se obliga a pagar por ellos un precio cierto y en dinero.”*¹⁷⁵

De lo que se desprende que el efecto de la compraventa será siempre el de la transmisión de la propiedad de un bien que, para el caso particular de estudio del presente trabajo, consiste en un inmueble, con la condicionante a contraprestación de un pago por dicha transmisión de dominio, esto es, el comprador con recursos económicos propios adquiere por la compra un bien inmueble.

Es decir, el análisis aquí planteado versa concretamente en la falta total de la capacidad contributiva cuando una persona adquiere un bien inmueble dentro del municipio de Puebla a través de un acto oneroso de compraventa. Manifestando que se realiza esta aclaración en virtud de que como se ha expuesto en apartados anteriores, se considera que cuando se adquiere un bien inmueble

¹⁷⁴ Diccionario Jurídico Mexicano, Tomo II, Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México. Disponible en: <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/3/1169/8.pdf>. Consultado el 10 de septiembre de 2019 p. 174

¹⁷⁵ Víctor Rafael Aguilar Molina, Venta Judicial, México, Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México. Disponible en <https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv/detalle-libro/3751-venta-judicial-coleccion-colegio-de-notarios-del-districto-federal>. p. 7

para uso comercial, por ejemplo, en realidad sí existe una potencialidad de lucro, lo que en realidad sí es reflejo de capacidad contributiva.

Así mismo, cuando se adquiere un inmueble por ejemplo derivado de una donación se considera que sí existe un verdadero reflejo de riqueza en virtud de que se aumentó la misma de manera considerable al adquirir un inmueble que no era parte del patrimonio propio o que no fue adquirido con el recurso monetario ahorrado por una persona. Por lo tanto, se considera que si existe potencialidad para contribuir al gasto público en estos supuestos, en virtud del incremento a su riqueza.

Así pues, se considera que cuando una persona adquiere un inmueble de manera onerosa por comprarlo con su recurso propio, entonces dicha operación no refleja una riqueza que sea susceptible de ser gravada puesto que en realidad no está incrementando su recurso económico ni mucho menos generando un beneficio económico con dicha adquisición onerosa.

Muy por el contrario, el adquirente por la compra de un bien inmueble para uso habitacional que lo hizo con recursos propios provenientes de sus ahorros derivados de los ingresos por trabajo o la realización de una actividad comercial, en realidad no se encuentran aumentando su riqueza al comprar un bien inmueble, sino que la única operación que existe en ese acto y que la legislación fiscal municipal clasifica como hecho imponible, lo es el cambio de un bien por otro.

En efecto, la crítica que se aporta en estas líneas radica medularmente en que un individuo en México, que se ubica en el margen promedio de ingresos y gastos ya expuestos con anterioridad, aun cuando sus ingresos sean suficientes para ahorrar un poco de ellos y conseguir comprar de contado un bien inmueble para uso habitacional, la acción realizada es cambiar el tipo de bien por otro, es decir, el comprador del inmueble al erogar la contraprestación en dinero por el

bien, cambia dicho dinero, esto es, un bien fungible, por un bien material que es el inmueble destinado a vivienda.

Tal situación en realidad no implica en absoluto un aumento de riqueza ni en lo más mínimo, puesto que burdamente podemos afirmar a manera de ejemplo, que se trata de una operación en la que el recurso económico que ya ostentaba de por sí el comprador por provenir de sus ahorros (que ya pagaron impuestos por los ingresos que causaron el ahorro) cambió a muros, piso, tierra, ladrillos y cemento.

Claro está, no existió ingreso alguno que provocara que el comprador de este inmueble para uso habitacional generara una riqueza distinta a la que ya tenía de por sí. De tal manera que, por la compra de un inmueble para uso habitacional, en realidad no existe un verdadero revelador de capacidad contributiva objetiva que sirva como base para la formulación del objeto de un hecho imponible como sucede con el ISABI.

Recordemos que el dato que distingue al hecho generador de la obligación tributaria del resto de los supuestos legales tributarios es que aquél, entre todos, es el único que por ser revelador de capacidad contributiva hace posible que el legislador asocie a su realización el surgimiento, a cargo de quien lo realiza, de la obligación de pago del tributo, sujeto que sólo al realizar tal hecho, asume la condición jurídica de sujeto contribuyente, deudor principal o deudor por deuda propia.¹⁷⁶

Así, como se analizó en temas y capítulos anteriores, la capacidad contributiva es el elemento primordial para determinar la proporcionalidad tributaria y si el tributo establecido no cumple con estos principios de carácter constitucional entonces es evidente que dicha contribución es inconstitucional y arbitraria.

¹⁷⁶ JIMENEZ GONZALEZ, Antonio, Curso de Derecho Tributario, Tax Editores. México 2014, pp. 269, 270

Por ello, el hecho imponible debe ser un hecho verdaderamente analizado a juicio del legislador, que demuestre una cierta revelación de capacidad contributiva o económica que hace que, de su realización, refleje un verdadero incremento en la riqueza a cargo de quien lo realiza,¹⁷⁷ bajo la condicionante de que se respeten los principios establecidos en la constitución incluido el principio de capacidad contributiva.

En efecto de acuerdo al principio de capacidad contributiva que fue materia de análisis central en el capítulo segundo de este trabajo, así como en el subtema que precede a éste, la potencialidad para contribuir al gasto público radica en el movimiento de riqueza que se genere por realizar determinado acto que la ley contemple como hecho imponible.

Así, para que un acto pueda ser sujeto de gravamen, es necesario que el acto realizado concebido como el hecho generador del tributo, contraiga en sí mismo la generación de riqueza, esto es, que exista un ingreso, una utilidad, una renta o un beneficio económico que a futuro pueda producir cualquier forma de riqueza de las aquí señaladas.

Claro está, de acuerdo a lo estudiado en el subtema precedente, la capacidad contributiva en un impuesto directo, como lo es el ISABI, se mide independientemente al criterio subjetivo que tiene que ver con el contexto social, económico y personal del contribuyente, bajo la perspectiva objetiva de esta capacidad contributiva, entendida como la manifestación de riqueza que genera el sujeto pasivo al realizar el hecho imponible.

Esto es, el criterio objetivo de la capacidad contributiva será propuesto para efectos de esta investigación como: un aumento de riqueza de aquella persona que realice determinado acto tipificado fiscalmente como motivo de imposición tributaria. Es pues, el aumento del ingreso proveniente de un acto o prestación de

¹⁷⁷ *Ibíd*em, p. 272

servicios que le generará al sujeto pasivo un incremento en sus recursos económicos distinto al que ya ostentaba hasta antes de realizar el acto en cuestión.

De esta manera, que cuando se trate de la compraventa de un bien inmueble no existe evidencia alguna de que quien compre el inmueble de mérito refleje una capacidad contributiva real, por lo tanto esta situación rompe completamente con el principio de proporcionalidad tributaria que implica que los particulares deben tributar en función de su respectiva capacidad contributiva, entonces es válido afirmar que quien no manifieste un signo idóneo de capacidad, no debe resentir el impacto que corresponde a la tributación, a fin de que no vea mermados los recursos con los que apenas se cuenta para subsistir.¹⁷⁸

En efecto, como se explicó en líneas anteriores, la compra de un inmueble es una simple transacción del recurso que de por sí ya ostentaba el adquirente, sin que implique la obtención de un beneficio económico o el aumento de su riqueza. Adam Smith, en *“La Riqueza de las Naciones”* cita una serie de ejemplos que sirven para ilustrar el punto de vista aquí abordado.

Smith considera que mientras que la propiedad de una cosa pertenezca a la misma persona, cualquier que sea la naturaleza de las contribuciones que la gravan, jamás se tuvo con ellas el propósito de disminuir o menoscabar una parte del valor efectivo, sino tan sólo una parte de la renta que produce.¹⁷⁹ Esto, bajo el entendido que todo impuesto que grave la propiedad de una cosa, en realidad no grava su detentación o el valor de la misma como tal, sino más bien la renta que produce, es decir el ingreso que genera ostentar dicho bien.

Sin embargo, como se ha insistido a lo largo de este capítulo adquirir una casa para uso habitacional no produce renta, no produce ninguna forma de

¹⁷⁸ PAMPILLO BALIÑO, Juan Pablo, MUNIVE PAEZ, Manuel Alexandro, Óp. Cit. pp. 727 y 728

¹⁷⁹ SMITH, Adam, p. 757

ingreso o beneficio económico sobre el comprador. Aunado a ello si consideramos que en México difícilmente se pueden obtener ingresos suficientes para cubrir las necesidades básicas y aparte generar un ahorro, entonces la compra de un bien inmueble genera una repercusión increíble al bolsillo del adquirente.

En efecto, quien compra un bien inmueble debe tener la capacidad económica suficiente para su adquisición lo que implica no sólo el costo de la casa como tal, sino los gastos de escrituración que por dicha operación se generen, pago de honorarios al notario, pago de derechos por inscripción y si consideramos que es de conocimiento común que se acostumbra a que quien se encarga de pagar el Impuesto Sobre la Renta, lo es el comprador, cuando en realidad es a cargo del vendedor en caso de generarse, entonces nos encontramos ante un perjudicial daño económico al comprador del inmueble, todo lo anterior sostenido y explicado también por Merino Mañón en párrafos anteriores.

Es por esto que el análisis de la capacidad contributiva resulta elemental para la imposición de tributos, de tal manera que incluso nuestro máximo órgano de Constitucionalidad afirma que quienes obtienen recursos apenas suficientes para satisfacer sus necesidades más elementales, no exhiben un signo de auténtica capacidad contributiva, lo que constitucionalmente deslegitima la imposición de gravamen que pese sobre dichos recursos.

La Corte determinó que el derecho al mínimo vital trasciende a la materia fiscal, pues abarca todas las medidas que el Estado debe proporcionar a los gobernados para garantizar su subsistencia. Simultáneamente, en lo estrictamente fiscal, el aludido derecho se presenta únicamente como una barrera al legislador, a fin de que limite el ejercicio de la potestad tributaria con el propósito de que los particulares que no cuentan con capacidad para contribuir, no sean llamados a hacerlo¹⁸⁰

¹⁸⁰ PAMPILLO BALIÑO, Juan Pablo, MUNIVE PAEZ, Manuel Alejandro, Ópt. Cit. p. 727

Si bien es cierto que este criterio explicado por Pampillo Baliño lo es referente al mínimo vital que ya fue materia de estudio con anterioridad, no podemos dejar pasar una parte importante de este criterio, puesto que señala con exactitud que aquellas personas que no cuentan con una capacidad para contribuir, no sean llamadas a hacerlo.

Así, cuando se compra un bien inmueble, como ha quedado establecido en el desarrollo de este capítulo, en realidad no se demuestra una capacidad para contribuir, por lo tanto, no puede bajo ninguna circunstancia imponerse tributo alguno por la compra de un inmueble de uso habitacional, es decir, al no existir revelador cierto y objetivo de capacidad contributiva entonces no puede llamarse al adquirente de la casa a contribuir al gasto público.

Continúa Smith con la ejemplificación respecto a los impuestos que gravan la transmisión de dominio de un inmueble que en el caso de las sucesiones de descendientes a ascendientes o viceversa, no se genera impuesto alguno. Considerando incluso la adquisición del inmueble de un hijo por herencia, cuando los hijos aún son dependientes del padre, puesto que, tal situación difícilmente implica un aumento de renta y lo más probable es que vaya acompañada de cierta disminución de ingresos, por la pérdida del cargo del padre, de su industria o de alguna pensión vitalicia de que pudiera disfrutar.¹⁸¹

De este ejemplo, fuera de lo que implica una herencia de un bien inmueble derivada de la muerte de un padre, lo importante a sustraer para este trabajo lo es cuando Smith se refiere a la exención del impuesto respectivo en virtud de que no existe un aumento de renta.

Efectivamente, para Adam Smith, la imposición de tributos cuando se trata de la adquisición de un bien inmueble incluso por donación, tiene que tener necesariamente el elemento de la capacidad contributiva, en este caso, debe

¹⁸¹ SMITH, Adam. Op. Cit. P. 758

existir un aumento de la renta respecto al adquirente de dicho bien, sin que cuando fallezca el padre y el hijo la obtenga por herencia, se genere este aumento de renta, por las razones que enuncia, como lo es la pérdida como tal del padre, la industria o un beneficio económico que del padre se tenía.

Para Adam Smith, imponer la obligación de contribuir al gasto público a aquella persona que adquirió un inmueble por herencia derivado de la pérdida de quien dependía, sería un impuesto cruel y opresivo.

Sin embargo, considera distinta la situación de aquellos hijos que, en los términos del Derecho romano, se llaman emancipados... o sea aquellos que han recibido su parte, han formado familia separada y se sostienen con fondos independientes y separados de los del padre. Cualquier parte que llegue a ellos en la sucesión se puede considerar como si fuera una adición real a su fortuna, por lo tanto, es susceptible, sin tanto inconveniente, de pagar algún gravamen.¹⁸²

Nuevamente este economista separa la capacidad contributiva real, para Smith no existe capacidad contributiva cuando se pierde a un padre y se dependía de él, sin embargo, sí existe capacidad contributiva cuando se adquiere un inmueble como herencia o donación cuando el hijo ya se encuentra emancipado y genera sus propios ingresos, porque esta situación en realidad sí viene a incrementar su riqueza.

En otro ejemplo de esta situación en la que Adam Smith analiza quién ostenta la capacidad contributiva cuando se trata de la transmisión de dominio de los bienes inmuebles, el autor lo hace exponiendo respecto a los derechos gravados por la venta de terrenos, impuestos que Smith considera se deben pagar por el vendedor, ya que “es éste quien tiene la necesidad de vender, por ser su actividad comercial, es decir obtiene un beneficio económico de ello; mientras que el comprador rara vez se ve precisado a comprar y por lo mismo sólo dará el

¹⁸² Ídem.

precio que le acomode. Cuando se decide comprar una tierra, considera conjuntamente precio e impuesto... por esa razón semejantes gravámenes vienen a incidir casi siempre sobre personas necesitadas y son por lo tanto, muy opresivos y crueles.”¹⁸³

De igual manera, los impuestos sobre la venta de casas recién edificadas recaen generalmente sobre el comprador, puesto que el constructor ha de percibir su ganancia, so pena de abandonar el negocio, en el caso de que adelante el impuesto, se lo ha de reembolsar el comprador. ¹⁸⁴

Los impuestos sobre la venta de casas viejas, recaen al igual que las contribuciones sobre la venta de predios, generalmente sobre el vendedor, pues en la mayor parte de los casos es la necesidad o la conveniencia lo que le determina a vender... Los impuestos sobre las rentas de solares recaen enteramente sobre el vendedor, por la misma razón que en la venta de tierras.¹⁸⁵

Resulta evidente que Smith es consciente de que este tipo de tributos los terminan pagando los compradores, cuando la realidad económica de los mismos es tan precaria e insuficiente que considera incluso a este tipo de impuestos como opresivos y crueles, puesto que el vendedor necesariamente debe obtener una ganancia en la mayor medida posible, por ello a pesar de que los impuestos aquí tratados no se tratan de impuestos indirectos, es decir de impuestos que puedan trasladarse, sino que son a cargo del vendedor, terminan por imponérselos al comprador.

Pese a lo anterior, lo importante en este análisis no es tanto que se trasladen en la práctica los impuestos a cargo del vendedor, sino más bien la delimitación de la capacidad contributiva respecto a estos impuestos, puesto que todos coinciden en que los mismos efectivamente deben estar a cargo de los vendedores puesto

¹⁸³ SMITH, Adam. Op. Cit. P. 759

¹⁸⁴ Ídem.

¹⁸⁵ SMITH, Adam. Op. Cit. P. 759

que son los que realmente obtienen un beneficio económico a través de la renta, utilidad o ingreso que generó la venta de dicho inmueble.

En otro panorama con mayor cercanía a la actualidad, Miguel Ángel Collado Yurrita¹⁸⁶ nos expone cómo es que en España su Tribunal Constitucional ha debido delimitar el alcance del principio de capacidad contributiva, de las que en algunas resoluciones determina que el principio de capacidad económica se refiere a una capacidad real, individual y efectiva o cierta, esto es, a la riqueza realmente existente en cada sujeto llamado a satisfacer el tributo.

Sin embargo, señala que incluso la capacidad económica para el Tribunal Constitucional de España puede concebirse no sólo como la riqueza neta, sino también puede existir capacidad contributiva en la riqueza potencial, considerando que si a juicio del legislador existe una riqueza neta o potencial es suficiente para crear la norma tributaria en la que se tipifique la conducta que genere el impuesto.

Como ejemplo, Collado nos describe en qué consistió la resolución número STC 37/1987, FJ. 4º, en la que se declaró la constitucionalidad de una Ley del Parlamento andaluz por el que creaba el impuesto de las Tierras Infrutilizadas de la siguiente manera:

“Dicho Impuesto grava la utilización insuficiente a la obtención de rendimientos inferiores al óptimo legamente señalado por fincas rusticas.

Así, a juicio de los recurrentes dicho gravamen lesionaba el principio de capacidad económica, puesto que no gravaba hechos positivos (la percepción de una renta), sino negativos (la no producción de renta) y, por tanto, no reveladores de capacidad para contribuir. En cambio a juicio del TC, *<<no resulta difícil concluir que el Impuesto sobre tierras infrutilizadas no lesiona el principio de capacidad económica solo porque recaiga en la utilización insuficiente o la*

¹⁸⁶ COLLADO YURRITIA, Miguel Ángel y Luchena Mozo Gracia María, Derecho Tributario Parte General, Atelier. Barcelona, España 2007, p. 39-43

obtención de rendimientos inferiores al óptimo legalmente señalado para fincas rústicas, pues este hecho de significado social y económicamente negativo –que el legislador andaluz pretende combatir o corregir, entre otras medidas, a través del instrumento fiscal- es por sí mismo revelador de la titularidad de la riqueza real o potencial [...] de una renta virtual cuya dimensión mayor o menor determina la mayor o menor cuantía del impuesto>>”¹⁸⁷

Claro está, existe una potencialidad de renta cuando de las tierras destinadas a la producción, aun cuando no exista producción como tal o no exista renta, aun así, exista la posibilidad de obtenerla puesto que esa es la función de las tierras, entonces es una evidente muestra de capacidad contributiva potencial.

Sin embargo, al caso concreto, cuando se adquiere un inmueble para uso habitacional no existe potencialidad de renta en virtud de que la habitación de dicho inmueble no genera utilidad alguna, por lo tanto, no existe capacidad contributiva evidente respecto a la compra de un bien inmueble para uso habitacional.

Por lo tanto, resulta incorrecto y hasta inconstitucional crear un tributo como lo es el ISABI cuyo hecho imponible no tenga como sustento el reflejo de la capacidad contributiva real y objetiva de quien compra un inmueble para casa habitación ya que los principios que en materia tributaria aparecen consignados en la Constitución representan la guía suprema de todo el orden jurídico fiscal, debido a que las normas que integran dicha compilación deben reflejarlo y respetarse en todo momento, de suceder lo contrario se daría la inconstitucionalidad de los actos de autoridad, que carecerían de validez jurídica.¹⁸⁸

Así pues, como se abordó en temas anteriores, es el Estado a quien le corresponde la procura existencial de su propia población, tiene la obligación de llevar a cabo medidas positivas y negativas imprescindibles para evitar que la

¹⁸⁷ COLLADO YURRITIA, Miguel Ángel, Op. Cit. p. 39

¹⁸⁸ REYES CORONA, Oswaldo Gmo., Óp. Cit. p. 35

persona se ve inconstitucionalmente reducida en su valor intrínseco como ser humano por no contar con las condiciones materiales que le permitan llevar una existencia digna, lo cual implica la obligación para el Estado de garantizar una marcada protección y promoción a los derechos y libertades personales, tanto sociales como económicos.¹⁸⁹

De ahí que, como parte de esta promoción existencial, el Estado no puede bajo ninguna circunstancia imponer tributos que menoscaben o perjudiquen la propia subsistencia del individuo, por ello deben atender cabalmente los principios constitucionales que él mismo impuso para sus propios órganos de poder, incluido el de proporcionalidad tributaria concatenado al de capacidad contributiva que deben ser lineamientos obligatorios y tajantes para la creación y establecimiento de impuestos.

De lo contrario se atenta contra la propiedad del propio individuo y se genera un estado de injusticia directa en contra de la clase trabajadora de ingresos moderados que se encuentra gravada cada día con mayor intensidad a pesar del deterioro que han sufrido sus remuneraciones, no teniendo la posibilidad de deducir siquiera los mínimos para la subsistencia familiar; esta clase social que se ve afectada por los altos impuestos indirectos que neutralizan los escasos desgravamientos concedidos a los particulares en otros renglones de causación; con perjuicio de que el establecimiento de nuevos impuestos y obligaciones con el exclusivo propósito de controlar los evasores constituye una sobrecarga para quienes sí están cumpliendo regularmente con la ley.¹⁹⁰

Es por todo lo anterior, que siendo la clase trabajadora la más desfavorable económicamente hablando, se le imponga un tributo como el ISABI en el que la capacidad contributiva por la compra de un bien inmueble para uso habitacional es

¹⁸⁹ PAMPILLO BALIÑO, Juan Pablo, MUNIVE PAEZ, Manuel Alejandro, Óp. Cit. p. 726

¹⁹⁰ CARRASCO IRIARTE, Hugo, Derecho Fiscal I, Iure editores, México, 2003, p. 32

inexistente, puesto que ni siquiera puede considerarse como una ficción de capacidad contributiva.

En efecto, como se abordó con anterioridad el poder legislativo al analizar la capacidad contributiva para crear un hecho imponible debe estudiar de manera objetiva este principio puesto que las cargas impositivas requieren incidir sobre la riqueza neta objetiva, ser reales y no meramente ficticias. Así tenemos que “el principio de capacidad económica se vulnera cuando se somete a gravamen una renta, no ya potencial o virtual, sino inexistente o ficticia.”¹⁹¹

Si tomamos en consideración que tal y como se expuso en el subtema anterior, que difícilmente el trabajador podrá adquirir un bien inmueble de contado en virtud de que su capacidad económica no genera el recurso necesario para hacerlo, entonces la mayoría lo hará a través de un crédito, por lo que con menor razón existirá una capacidad contributiva real, ni siquiera sobre el dinero que el trabajador ocupó para comprar la casa, en virtud de que es un recurso que no es de él, sino que tuvo que ser pedido en crédito, lo que en igual medida genera una ficción de la capacidad contributiva. Situación que no puede permitirse para la imposición de tributos por parte del legislador.

Por lo tanto, si por mandato constitucional, el único criterio que ha de regir y que por tanto debe seguir el legislador para determinar quiénes hayan de pagar tributos, es el de capacidad contributiva, los diversos hechos imponibles deberán construirse a partir de hechos que a juicio del legislador revelen precisamente respecto a quien los realiza una aptitud para desprenderse de parte de la renta obtenida, lo que implica haber satisfecho sus necesidades que podrán denominarse básicas o vitales, y contribuir con ella para los gastos públicos, por tanto deberá tratarse de hechos que evidencien capacidad contributiva.¹⁹²

¹⁹¹ COLLADO YURRITIA, Miguel Ángel, Op. Cit. p. 39

¹⁹² JIMENEZ GONZALEZ, Antonio, Óp. Cit. p. 273

Así pues si el derecho fiscal se caracteriza por ser la rama del Derecho Público que con apoyo en la Constitución atenta directamente contra la economía de los particulares, en bien del interés público, deben sus disposiciones y ordenamientos tener como límite o marco de referencia, el que la Constitución Política Federal establezca.¹⁹³

Entonces, según lo escrito hasta este punto, podemos afirmar que lo que el ISABI grava no es un hecho imponible objetivo y jurídico basado en una verdadera manifestación de riqueza al momento de comprar un bien inmueble habitacional, es decir en una verdadera manifestación de capacidad contributiva objetiva, sino más bien se trata de un hecho imponible económico, pues grava más bien, el acto mismo consistente en la compra del inmueble y no así, la riqueza generada por dicha operación, la cual como se ha venido exponiendo, no existe.

De esta manera, Jarach distingue entre los hechos imponibles jurídicos de los hechos imponibles económicos, realizando una dura crítica a estos últimos en virtud de que considera que no existe un verdadero estudio sobre la capacidad contributiva al imponer tributos sobre hechos puramente económicos.

Según Jarach no se desconoce el hecho de que hay impuestos en cuyo hecho imponible ocupa un lugar una relación jurídica de derecho privado; pero sostiene que el negocio o el acto jurídico no tiene importancia para el nacimiento de la obligación impositiva en cuanto negocio o acto jurídico, sino por la relación económica que él crea.¹⁹⁴ Situación que se analizó desde el segundo capítulo cuando se abordó la postura de este autor respecto a la capacidad contributiva en el hecho imponible, concretamente delimitando el carácter de económico de todo tributo.

¹⁹³ REYES CORONA, Oswaldo Gmo., Óp. Cit. p. 35

¹⁹⁴ JARACH, Dino, El Hecho Imponible: Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo, Abeledo-Perrot. Argentina, 1996, pp. 118, 119

Sin embargo, es preciso realizar una observación en este punto, que se hace consistir en que para Jarach, la obligación impositiva no versa sobre el negocio jurídico, sino sobre la relación económica que se genera por dicho negocio, es decir y para concretizar en este trabajo, la obligación tributaria por la adquisición de un inmueble no lo puede ser la compraventa como tal sino el beneficio económico que se genera a partir de esta compraventa. Beneficio que como ya se expuso, obtiene el que vende, no así el que compra.

De tal manera que lo que constituye el presupuesto de hecho de todos los impuestos, también de los titulados a los negocios o a la circulación jurídica de los bienes, no es el negocio, o sea la manifestación de voluntad que crea una relación económico-jurídica, sino esta última, que, por su naturaleza de relación económica, es apta para poner en evidencia la capacidad contributiva.¹⁹⁵

Para Jarach la distinción entre impuestos a los hechos económicos e impuestos a los negocios jurídicos es errónea desde un punto de vista teórico, deducido de la naturaleza misma de la relación jurídica impositiva, puesto que no tiene sentido, no posee puente entre presupuesto de hecho y la razón de la ley, la imposición que tenga como presupuesto un negocio jurídico; sin embargo, la relación económica que el negocio jurídico crea, sí responde, en cambio, a la característica unitaria de los impuestos, a su causa, la capacidad contributiva.¹⁹⁶

Claro está, el negocio jurídico privado como lo es la compraventa de un inmueble y que el legislador pretende hacer valer como hecho imponible, no puede considerarse bajo ninguna circunstancia como un motivo de impuesto, en virtud de que, en la celebración del acto jurídico, si bien puede ser un acto económico en realidad no es revelador absoluto de la capacidad contributiva.

¹⁹⁵ Ídem.

¹⁹⁶ *Ibidem*, p. 125

En cambio, las consecuencias económicas que produce el negocio jurídico celebrado, sí puede ser sujeto de imposición tributaria en virtud de que dichas consecuencias económicas sí son reveladoras de capacidad contributiva al generarse un provecho económico de ese negocio.

Específicamente y aplicado al objeto de investigación de este escrito, la compraventa por un lado, concretamente la adquisición del inmueble derivado de su compra, es el negocio jurídico, objeto que el ISABI grava, sin embargo las consecuencias económicas de dicho acto o negocio entendidas como el provecho generado a partir de él, no se resienten en beneficio el comprador, sino el vendedor.

Por lo tanto, la capacidad contributiva y la potencialidad de contribuir al gasto público por la manifestación de riqueza generada por la compraventa de un bien inmueble nace exclusivamente para el vendedor del bien inmueble, no así para el comprador.

Jarach atinadamente concluye esta crítica, argumentando que, objetiva e inductivamente esta afirmación se comprueba por el hecho mismo de que todos estos pretendidos impuestos a los negocios jurídicos no son basados sobre negocios jurídicos cualesquiera, sino sobre determinados negocios que producen adquisición o transferencia de riqueza; que la base imponible o unidad de medida es el valor de la adquisición o de la transferencia y que la obligación se gradúa en base a esta medida¹⁹⁷

Es decir, los impuestos que gravan negocios jurídicos como tal y no sus consecuencias económicas tienen que ver con la adquisición o transferencia de riqueza, basados en el valor del negocio respectivo, situación que como ya se interpretó no puede concebirse como válida al no basarse en una aplicación objetiva de la capacidad contributiva.

¹⁹⁷ DINO JARCH, p. 125

Por ello es que se evidencia que gravar la adquisición de un bien inmueble cuando se adquiere por medio de una compraventa, en realidad no refleja una capacidad contributiva verdadera para quien le adquiere, puesto que no está obteniendo un beneficio o provecho económico que le genere cierto grado de riqueza que pueda ser susceptible de gravamen.

CONCLUSIONES.

En nuestro país el artículo 31 fracción IV de nuestra Constitución federal impone a la población la obligación de contribuir para los gastos públicos, tanto de la federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan. Lo anterior en virtud de que el Estado como ente de organización política requiere de recursos económicos para el cumplimiento de su fin entendido de manera concreta, como garantizar el bien común de su población. Así dentro del cúmulo de contribuciones que el individuo tiene a cargo para este fin existen particularmente en el Estado de Puebla el Impuesto Sobre Adquisición de Bienes Inmuebles.

Este impuesto, si bien comenzó como un impuesto federal desde el año de 1979, a través del tiempo y en aras de otorgar una mayor autonomía financiera municipal de acuerdo al artículo 115 constitucional, fue hasta el 17 de diciembre de 2001 cuando la Ley de Hacienda Municipal contempló el Impuesto Sobre Adquisición de Bienes Inmuebles como un tributo propio del Municipio, siendo así los Municipios que conforman esta entidad federativa aquellos que ostenten la calidad de sujeto activo de la relación tributaria respecto a esta contribución.

Así, como su nombre lo indica, de los diversos tipos de contribuciones existentes a saber, Derechos, Aprovechamientos, Aportaciones de Seguridad Social, Contribuciones de Mejora; el tributo aquí analizado se trata de un impuesto con características específicas y particulares que lo diferencian de las demás contribuciones, entendiendo a este tributo como aquella contribución establecida en Ley que deben pagar las persona físicas y morales que se encuentra en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma; definición sustraída del artículo 2 del Código Fiscal de la Federación.

De tal manera que al ser el impuesto una obligación económica del individuo dicha contribución deberá partir de la renta o riqueza generada por el contribuyente y que hará en favor del Estado quien tiene el poder coactivo de imponer los tributos con la finalidad de sufragar el gasto público siempre y cuando el individuo se sitúe en la hipótesis normativa que la Ley considere como apta para contribuir.

Al ser el impuesto una prestación que atente directamente contra la economía del mexicano, el mismo debe encontrarse con límites que garanticen y den seguridad jurídica al gobernado para evitar que existan imposiciones tributarias desmesuradas. Para ello Adam Smith considera que los tributos en general incluyendo los impuestos deben ser justos, ciertos, cómodos y económicos.

Justos porque los ciudadanos del Estado deben contribuir al sostenimiento del Gobierno en proporción a sus respectivas aptitudes; ciertos porque el impuesto no puede ser arbitrario, por lo que debe ser claro y preciso su establecimiento en Ley; cómodos porque deben cobrarse en el tiempo y la manera más óptima para el contribuyente; y económico puesto que debe existir la menor diferencia posible entre las sumas que salen de los contribuyentes y las que se ingresan en el tesoro público.

De esta manera el impuesto en específico además de obedecer los principios antes señalados debe de contar con elementos que delimiten su existencia y aplicación, como lo son el sujeto que a su vez es pasivo y activo (los contribuyentes y la Autoridad Fiscal respectivamente), el objeto que es la realidad económica sujeta a imposición, la base entendida como la traducción cuantitativa del objeto del impuesto, la tasa, cuota o tarifa que es la escala de cuya aplicación a la base imponible surgirá la cuota tributaria y la época de pago que es el periodo de tiempo en el que se debe de efectuar el pago del impuesto.

Ahora bien, la teoría de las contribuciones ha clasificado a los impuestos de distintas formas. En una primera clasificación atendiendo al impacto que resiente el sujeto pasivo respecto de la carga tributaria, que divide a los impuestos en directos e indirectos, entendiendo a los directos como aquellos que no pueden ser trasladados a otras personas y a los indirectos como aquellos que sí.

La clasificación que toma en consideración a las personas directamente y los actos que realiza y también a las cosas como medio para fijar el impuesto, las divide en impuestos personales e impuestos reales. De acuerdo al acto realizado o al producto gravado pueden ser impuestos generales o especiales. Y finalmente la clasificación de los impuestos según los fines que persiguen, se dividen en impuestos con fines fiscales necesarios para satisfacer el gasto público e impuestos con fines extra fiscales cuyo objeto es de carácter social o económico.

En cumplimiento a los principios y elementos que todo impuesto debe obedecer, el ISABI se encuentra establecido en la Ley de Hacienda Municipal para Estado de Puebla, del artículo 15 al 24, entre los que determinan al sujeto de este impuesto como las personas físicas o morales que adquieren inmuebles ubicados dentro del territorio del municipio, así como los derechos relacionados a los mismos.

El objeto lo es la adquisición de bienes inmuebles que consistan en el suelo, o en el suelo o construcciones adheridas al ubicados en el Municipio, así como los derechos relacionado en el mismo. La base gravable será el valor que se determine conforme a la legislación catastral aplicable o los valores comerciales que autorice el Congreso. Y la tasa aplicable será del 1.8% sobre el valor de adquisición o el valor catastral o el valor de avalúo. Existiendo únicamente tasa del 0% cuando la adquisición del inmueble sea, entre otros, para usos exclusivo de casa habitación de interés social menor a \$550,000.00. Mientras que la época de pago será dentro de los 15 días a aquel en que, entre otros supuestos cuando la

compraventa del inmueble respectivo se contenga el instrumento público o se inscriba en el registro público de la propiedad.

Como parte de la constitucionalidad de los impuestos, según el artículo 31 fracción IV de nuestra Constitución Federal todo tributo debe ser equitativo y proporcional, pues no pueden perseguir la única finalidad de recaudar recursos para sufragar el gasto público. Pues aun cuando el Estado ostenta de la facultad de imperio entendida como la potestad tributaria, el propio Estado debe encontrar limitantes a dicha potestad para establecer hechos generadores de tributos.

En México el artículo 40 de la máxima Constitución señala la voluntad del pueblo de constituirse en Estado, el artículo 41 establece que el pueblo ejerce su soberanía por medio de los poderes de la unión y el artículo 73 fracción séptima, faculta al congreso para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el gasto público, lo cual se hará a través de la Cámara de Diputados quien es el único facultado para presentar proyectos de Ley que versen sobre contribuciones o impuestos, de acuerdo al artículo 72 inciso H de nuestra Constitución Federal.

Sin embargo, a pesar de esta facultad de imperio, existen limitantes constitucionales a la creación de tributos por el Poder Legislativo consistentes en la equidad y proporcionalidad tributarias. La equidad tributaria consiste en la igualdad ante la misma Ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo entendiendo que los contribuyentes que se sitúen en la hipótesis normativa de causación de un mismo impuesto deben ser tratados con igualdad frente a la norma tributaria que lo establece sin distinción beneficio o discriminación ante cualquier otra persona que se sitúe en el mismo supuesto tributario.

Mientras que la proporcionalidad tributaria consiste esencialmente en que los sujetos pasivos de la relación tributaria contribuyan al gasto público en atención a su capacidad económica, es decir, a aportar una parte justa y adecuada de su riqueza, esto es, deben contribuir al sostenimiento del Estado en

proporción a sus respectivas aptitudes, o sea en proporción a los ingresos percibidos, lo que será reflejo de su capacidad contributiva.

De tal manera que la capacidad contributiva es el elemento primordial de la proporcionalidad tributaria. Según Dino Jarach la capacidad contributiva se encuentra inmersa en el hecho imponible del tributo, así, la capacidad contributiva es la causa de todo impuesto y el impuesto tiene su razón de ser en el hecho imponible establecido en Ley, para lo cual se entiende que necesariamente la naturaleza del hecho imponible será económica.

Así, para Jarach la capacidad contributiva que se refleje directamente sobre el sujeto pasivo tendrá su máxima expresión en aquellos impuestos denominados como personales y directos donde es más evidente presumir una determinada capacidad de pago. Entendiendo que la característica económica de la capacidad contributiva radica en el movimiento de riqueza del contribuyente, por lo tanto el hecho imponible del tributo necesariamente tiene que ser un hecho que refleje cierta riqueza y por eso mismo, es susceptible de ser sujeto de gravamen. Es por ello que el deber del Legislador es encontrar aquellos hechos de los cuales se estimen como reveladores de capacidad contributiva, es decir, deben ser hechos a través de los cuales el sujeto pasivo haya generado una riqueza, no pudiendo exigirse tributo alguno ante la inexistencia de dicha capacidad contributiva.

Atento a lo anterior, la capacidad contributiva se analiza de forma distinta en impuestos directos que a los impuestos indirectos, puesto que en los directos se grava rectamente al individuo respecto al hecho generador del tributo por lo que la capacidad contributiva se revela también directamente de acuerdo al hecho generador. Mientras que los indirectos la capacidad contributiva se hace presente por el consumo de determinados bienes, es decir, representa un índice de riqueza indirecta ya que si un sujeto tiene una serie de gastos se presume que cuenta con la capacidad económica que le permite realizarlos. Por el contrario, en los directos,

la capacidad contributiva se rige bajo la riqueza generada por la realización del hecho imponible por parte del contribuyente.

Es por ello que en Impuestos directos el estudio de la capacidad contributiva para efectos de tributación debe recaer en el residual de una riqueza generada en una actividad, por lo que el Legislador debe determinar con exactitud qué hechos son verdaderas manifestaciones de capacidad contributiva, pues el Poder Legislativo se encuentra impedido en rango constitucional por el principio de proporcionalidad tributaria a establecer cargas fiscales donde la riqueza no se manifieste, ya que hacerlo se estaría imponiendo una carga tributaria sobre una capacidad contributiva ficticia y no real.

De esta manera nuestro máximo Tribunal Constitucional conceptualiza a la capacidad contributiva como la potencialidad real de contribuir al gasto público que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto, bajo el entendido de que los supuestos de las contribuciones son de naturaleza económica y por lo tanto son fieles reflejos de capacidad contributiva, ya que se trata de un movimiento de riqueza y las consecuencias tributarias son en función de esa riqueza, por lo que la capacidad contributiva implica aportar una parte adecuada de los ingresos, utilidades, rendimientos o la manifestación de la riqueza gravada.

Así pues, la riqueza será concebida como un ingreso que el contribuyente recibe por la realización de una actividad, entendiendo al ingreso como utilidades, rendimientos de capital, salarios, honorarios, dividendos, regalías, renta, etcétera. Es decir, la riqueza es un ingreso económico del contribuyente que refleja directamente la capacidad contributiva, el ingreso es entonces todo aquel recurso económico que el contribuyente no tenía hasta su generación, es un caudal económico distinto al que el individuo ya ostentaba hasta antes de obtenerlo, es el aumento al patrimonio económico que la persona obtiene en razón de un salario, honorarios, rentas, utilidades, etcétera. De tal forma que, los hechos imponibles deberán constituirse a partir de hechos que a juicio del Legislador revelen una

aptitud para desprenderse de parte de la renta obtenida por parte del contribuyente.

Bajo este orden de ideas al confrontar al ISABI con el principio de capacidad contributiva, José Merino Mañón considera este impuesto como un impuesto gravoso para el contribuyente, ya que independientemente al precio que el comprador debe pagar por el inmueble se suma el gasto por el impuesto de mérito, lo que implica que se le exija al adquirente una mayor liquidez económica puesto que el impuesto debe pagarse al formalizar la compraventa respectiva.

Además este autor considera que el objeto consistente en la transmisión de dominio de un inmueble no debe gravarse sobre el comprador, sino sobre el vendedor, puesto que el vendedor será quien reciba una verdadera utilidad por la venta del inmueble, pues la riqueza generada por la compraventa de un inmueble, es decir, el beneficio económico de esa operación, evidentemente es para el vendedor, por lo que adquirir un inmueble no genera un reflejo de capacidad contributiva al no existir beneficio económico por la adquisición de dicho bien.

Para Pedro Cuevas Figueroa en la iniciativa que propuso, la Ley del Impuesto Sobre la Renta grava la ganancia de capital por la venta de inmuebles, aun cuando este campo se encuentra limitado por el artículo 115 de la Constitución a competencia exclusiva de los Municipios, considerando por esa razón que la recaudación por parte de la Federación del ISR proveniente de la venta de un inmueble es inconstitucional.

Además se establece que quien tiene la capacidad contributiva real para contribuir al gasto público por la compra venta de un inmueble, lo es el vendedor respecto a las utilidades obtenidas derivadas de la venta del inmueble sin que el comprador por esta compra se encuentre generando riqueza alguna.

Es por lo anterior que imponer una carga tributaria al comprador de un inmueble cuando dicha operación no es reflejo de capacidad contributiva atenta incluso contra la dignidad humana y la vida digna del individuo más aun cuando el Legislador únicamente toma en cuenta aspectos presupuestales y recaudatorios al crear la norma tributaria sin atender la condición social y económica del sujeto frente al tributo.

Esto es así ya que en México la mayor parte de la población percibe ingresos inferiores a los \$13,254.00 pesos mensuales y, si consideramos que los gastos que el mexicano promedio eroga para cubrir sus necesidades básicas oscilan sobre los \$10,000.00 pesos mensuales, es evidente que difícilmente obtienen ingresos para penas subsistir, por lo que imponerle tributos de manera indiscriminada y sin respetar el principio de capacidad contributiva, genera un perjuicio económico sobre la población.

Aunado a lo anterior si consideramos la realidad el Estado Mexicano en la que con dificultad el Gobierno puede ofrecer servicios dignos de los que están a su cargo, por ejemplo en materia de salud, vivienda y seguridad pública dicha situación implica que el habitante mexicano además de ocupar sus ingresos para la satisfacción de sus necesidades debe compensar la deficiencia Estatal con sus propios recursos, lo que a su vez repercute incluso para lograr una subsistencia digna y mínimamente sostenible.

Es por ello que el Legislador debe al crear tributos atender este aspecto subjetivo de la capacidad contributiva del sujeto pasivo para evitar tributos exorbitantes y ruinosos, por lo tanto la capacidad contributiva de un impuesto, debe atender a la riqueza cierta del contribuyente que se hará notar una vez que el mismo haya cubierto sus necesidades básicas, es decir, el legislador debe individualizar la carga tributaria valorando la situación personal del contribuyente, pues es cuando éste ha satisfecho sus necesidades personales, cuando su riqueza es susceptible de imposición.

Además, la exención prevista en el artículo 6 de la Ley de Ingresos del Municipio de Puebla para el ejercicio fiscal 2019, consistente en la tasa 0% del ISABI respecto a la adquisición de inmuebles con la característica de ser casa habitación de interés social o popular con un valor menor de \$550,000.00 pesos, resulta inatendible en virtud de que la realidad de este tipo de inmuebles resulta ser por demás precaria.

Claro está este tipo de viviendas sociales difícilmente pueden considerarse dignas para habitarse, puesto que entre otras razones, las dimensiones de las casas son mínimas, no cuentan con una adecuada distribución, se encuentran alejadas de las zonas de comercio o de trabajo y además fabricadas con materiales de muy baja calidad. Por lo que no puede obligarse a una persona a adquirir inmuebles de ese tipo con la finalidad de aprovechar la exención antes expuesta.

De ahí que, el individuo se vea obligado a adquirir inmuebles de mayor costo y que no son de interés social, lo que produce el pago obligado del ISABI, empero a ello si el ingreso del individuo apenas es suficiente para satisfacer sus necesidades básicas y además comprar un inmueble para uso habitacional no le genera un ingreso que le pueda ser generado como riqueza, es evidente que no existe capacidad contributiva y por lo tanto no puede existir hecho imponible que grave la adquisición respectiva.

En efecto comprar un inmueble para uso habitacional no crea ingreso que genere una riqueza distinta a la que el comprador ya tenía de por sí, por lo tanto al no existir capacidad contributiva dentro del hecho generador del tributo consistente en la compra de una casa para uso habitacional, este impuesto no cumple con el principio de proporcionalidad tributaria por lo que dicha contribución es inconstitucional y arbitraria.

Para que un acto pueda ser sujeto de gravamen, es necesario que el hecho imponible contraiga en sí mismo la generación de riqueza, es decir, que exista un ingreso, una utilidad, una renta o un beneficio económico que se pueda producir por la realización del acto respectivo, por lo que quien no manifieste un signo idóneo de capacidad, no debe resentir el impacto que corresponde a la tributación, de lo contrario se verán mermados los recursos económicos con los que cuenta para apenas subsistir.

Para Adam Smith quien ostente la propiedad de una cosa debe ser gravado por la renta que dicho bien produce, no así como tal por los derechos de propiedad. Por lo que cualquier operación que involucre la venta de un inmueble refleja una capacidad contributiva respecto de quien obtiene un derecho económico por esta transacción, es decir, la capacidad contributiva se encuentra en la utilidad o ingreso en favor del vendedor que se generó por la venta de dicho inmueble, y no así en la adquisición por la compra del inmueble.

De tal manera que válidamente podemos concluir que el ISABI en realidad no obedece al principio de proporcionalidad tributaria, puesto que impone la obligación fiscal por un acto que en realidad no es reflejo de capacidad contributiva y, si de acuerdo a lo abordado en esta investigación, la capacidad contributiva es el principio por excelencia para que el legislador considere el hecho imponible, entonces es evidente que a falta de capacidad contributiva, no puede existir el hecho imponible respectivo.

Efectivamente, la adquisición a través de la compra de un bien inmueble, no genera una manifestación de riqueza, en términos de lo que se ha definido como tal, es decir, comprar un bien inmueble para uso habitacional o de vivienda, no implica en absoluto la generación de ingresos para el adquirente de dicho bien, por lo tanto, no puede existir capacidad contributiva en dicho acto, esto es así, en razón de que la capacidad contributiva se encuentra condicionada a la existencia

de una generación de riqueza o aumento de riqueza que sea susceptible de imposición tributaria.

Empero a ello, como se ha justificado adquirir por medio de una compraventa un bien inmueble habitacional, no genera ni aumenta la riqueza que de por sí ya ostentaba el adquirente, por el contrario incluso puede que la reduzca en el supuesto específico de adquirir el inmueble vía crédito hipotecario, por lo tanto, si el hecho imponible debe estructurarse eligiendo un hecho que a juicio del legislador sea revelador de capacidad contributiva y ésta se hace evidente a través de la manifestación de la riqueza que el sujeto pasivo obtenga cuando realice el hecho imponible.

Entonces si el ISABI grava la adquisición de un bien inmueble aun siendo para uso habitacional, esta operación cuando se trata de una compraventa del bien en cuestión, tal y como se ha demostrado, en realidad aquella persona que adquiera este bien, no se encuentra generando riqueza, por lo tanto no existe manifestación absoluta de riqueza y por ende tampoco existe manifestación alguna de capacidad contributiva, y al no existir manifestación de capacidad contributiva, entonces el impuesto de mérito se traduce en un impuesto que no respeta el principio de proporcionalidad tributaria, lo que lo convierte en un impuesto inconstitucional.

Por lo tanto el hecho imponible que grava la adquisición de un bien inmueble de manera indiferente sea cual sea su forma de adquirir, específicamente una compra del bien para vivienda, se traduce en un hecho imponible con defecto, que impone una carga tributaria a aquella persona que en realidad no se encuentra manifestando su capacidad contributiva, por ello, se concluye que el ISABI, al no respetar la nula manifestación de capacidad contributiva cuando se compra un bien inmueble para fines de vivienda para su imposición, entonces es un impuesto inconstitucional, pues transgrede el principio de proporcionalidad tributaria.

Sentada la inobservancia de la capacidad contributiva y sus consecuencias jurídicas en el ISABI, la proposición para corregir esta irregularidad es la desaparición dentro de la Ley de Hacienda Municipal para el Estado de Puebla como supuesto normativo de causación del ISABI a aquellas personas que adquieran por compraventa el bien inmueble con fines meramente de vivienda, pues sólo así se respetaría la falta de capacidad contributiva del comprador del inmueble, para no ser objeto de una imposición tributaria considerada como desproporcional y por ello mismo, como inconstitucional.

En efecto de acuerdo al artículo 16 de la Ley de Hacienda para el Estado de Puebla, serán sujetos del pago por ISABI las personas físicas o morales que adquieran inmuebles ubicados dentro del territorio del Municipio, así como los derechos relacionados a los mismos.

Mientras que el artículo 15¹⁹⁸ del mismo cuerpo de leyes describe en una serie de fracciones, lo que se deberá entender por adquisición de bienes inmuebles, según como adelante se señala:

- I. 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 o sociedades, a excepción de las que se realicen al constituir la copropiedad o la sociedad conyugal, así como al cambiar las capitulaciones matrimoniales.
- II. La compraventa en la que el vendedor se reserve la propiedad, aun cuando la transferencia de ésta opere con posterioridad.
- III. La promesa de adquirir, cuando se pacte que el futuro comprador entrará en posesión de los bienes o que el futuro vendedor recibirá el precio de la venta a parte de él, antes de que se celebre el contrato prometido.
- IV. La cesión de derechos del comprador o del futuro comprador en los casos de las fracciones II y III que anteceden, respectivamente.

¹⁹⁸ Ley de Hacienda Municipal del Estado Libre y Soberano de Puebla. Publicada en el Periódico Oficial del Estado de Puebla, Puebla, Puebla, 17 de diciembre de 2001. Disponible en file:///C:/Users/Lic%20Javier%20Morales/Downloads/LEY_de_hacienda_mpal_del_edo_de_puebla_30122013.pdf.

V. La fusión y escisión de sociedades, incluso en los casos siguientes:

- a) En escisión, aún cuando los accionistas propietarios de las acciones con derecho a voto, de la sociedad escidente y de las escindidas, sean los mismos.
- b) En fusión, aún cuando los accionistas propietarios de las acciones con derecho a voto de la sociedad que surge con motivo de la misma no las enajenen.

Para los efectos de esta fracción no se consideran como acciones con derecho a voto, aquellas que lo tengan limitado y las que en los términos de la legislación mercantil se denominen como acciones de goce; tratándose de sociedades que no sean por acciones, se considerarán las partes sociales en vez de las acciones con derecho a voto, siempre que no lo tengan limitado.

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

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

VIII. La usucapión.

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

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

X. Enajenación a través de fideicomiso, en los términos del Código Fiscal de la Federación.

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

XII. Cuando en la escritura pública se declare erección de construcción permanente, deberá hacerse constar que el declarante obtuvo precisamente a su nombre, cuando menos con seis meses de anterioridad la licencia de construcción correspondiente. En caso contrario, se presumirá que la construcción de que se trate no fue efectuada por el declarante sino por un tercero y en consecuencia, será sujeto del pago del Impuesto Sobre Adquisición de Bienes Inmuebles.

XIII. El remate y adjudicación en las vías judicial o administrativa a favor de particulares.

XIV. La readquisición de la propiedad, a consecuencia de la rescisión del contrato que hubiere generado la adquisición original o en virtud de la reversión del bien expropiado.

XV. Las aportaciones en la constitución, aumento o disminución de capital y liquidación de sociedades mercantiles en las que se incluyan bienes inmuebles.

Ahora bien, según lo planteado en este trabajo de investigación, no se niega la capacidad contributiva en cualquiera de las fracciones enunciadas con anterioridad pues se considera que la adquisición de un inmueble por ejemplo por donación, o en actos mercantiles como la fusión de personas morales y, en general las antes mencionadas, en realidad sí son reflejo de una capacidad contributiva real o en su caso en actos mercantiles pueden un beneficio económico.

Sin embargo, del listado antes señalado contenido en el artículo 15 de la Ley de Hacienda para el Municipio de Puebla, de dicho texto se desprende la generalidad respecto a los sujetos pasivos de este impuesto que desde la primer fracción contempla que se entenderá por adquisición todo acto por el que se transmita la propiedad incluyendo la compraventa del bien inmueble respectivo.

Es por ello que como ya se estudió en este trabajo, se considera que no existe revelador de capacidad contributiva cuando el adquirente del bien inmueble lo hace con fines habitacionales y por medio de una compra. En consideración a lo anterior es que se sugiere a manera de proposición que se incluya en el la Ley de Hacienda Municipal para el Estado de Puebla, una excepción normativa amañera de añadidura en el texto del artículo 16 en la que señale explícitamente que no serán sujetos del ISABI aquellas personas que adquieran por medio de una compraventa un bien inmueble para uso habitacional.

BIBLIOGRAFIA.

LIBROS:

1. CARRASCO IRIARTE, Hugo, Derecho Fiscal I, Iure editores, México, 2003.
2. CARRASCO IRIARTE, Hugo, Derecho Fiscal Constitucional, Cuarta edición, México, Oxford, 2006.
3. CARRASCO IRIARTE, Hugo, Diccionario de derecho fiscal, 3a ed., México, Oxford, 2007.
4. CARRASCO IRIARTE, HUGO, Glosario de Términos Fiscales, Aduaneros y Presupuestales, Iure editores, México 2003.
5. COLLADO YURRITIA, Miguel Ángel y Luchena Mozo Gracia María, Derecho Tributario Parte General, Atelier. Barcelona, España 2007.
6. DE PINA VARA, Rafael, Diccionario de Derecho, Porrúa. México, 2007.
7. FAYA VIESCA, Jacinto, Finanzas Públicas, Porrúa, México, 2008.
8. FLORES ZAVALA, Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, Porrúa México D.F. 1946.
9. GARZA, Sergio Francisco de la, Derecho Financiero Mexicano, México, Porrúa, 1985.
10. GARZA, Sergio Francisco de la, Derecho Financiero Mexicano, 17° edición, México, Porrúa, 1992.
11. GUTIERREZ AYALA, Marcos, La dignidad como argumentación jurídica en la aplicación del gasto público, Editorial Gernika, México 2014.
12. JARACH, Dino, El Hecho Imponible: Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo, Abeledo-Perrot. Argentina, 1996.
13. JIMENEZ GONZALEZ, Antonio, Curso de Derecho Tributario, Tax Editores. México 2014.
14. MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, Introducción al estudio del derecho tributario mexicano, 13a ed., México, Porrúa, 1997.
15. MERINO MAÑÓN, José, Una Nueva Hacienda Pública Municipal, Instituto Nacional de Administración Pública A. C., México, D.F. 2001.

16. ORTÍZ DIETZ Roberto, El Hecho Imponible; Revista de Derecho Notarial Mexicano, número 115, México 2000.
17. PAMPILLO BALIÑO, Juan Pablo, MUNIVE PAEZ, Manuel Alejandro, Derecho Tributario, 1° edición, México, Porrúa. 2013.
18. REYES CORONA, Oswaldo Gmo., Los Principios de Proporcionalidad, Equidad y Legalidad Tributarios, Tegra, México, 2003.
19. RIOS GRANADOS, Gabriela, Conceptos de reforma fiscal, Universidad Nacional Autónoma de México, México 2002.
20. ROSAS ANICETO, Roberto Santillán. Teoría General de las Finanzas Públicas y el Caso de México. Escuela Nacional de Economía, México D.F. 1962.
21. SÁNCHEZ MIRANDA, Arnulfo, Aplicación Práctica del Impuesto al Valor Agregado, 7ª. ed., México, ISEF, 2012.
22. SERRA ROJAS, Andrés, Ciencia Política, Porrúa. México, 1985.
23. SMITH, Adam, Investigación sobre la naturaleza y causa de la riqueza de las naciones, Fondo de Cultura Económica. México, 1958.
24. VERGARA NAVA, Silvino, Entre la depredación e indiferencia. Pármenas-Tlamatinime-Evolucione-Mundo Digital del Libro-PaideiaMX. Puebla, México, 2018.

BIBLIOGRAFÍA OBTENIDA A TRAVÉS DE INTERNET:

1. AGUILAR MOLINA, Víctor Rafael Venta Judicial, México, Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México. <https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv/detalle-libro/3751-venta-judicial-coleccion-colegio-de-notarios-del-distrito-federal>
2. ALTAMIRANO, Claudia, Vivienda de interés social, fracaso, pobreza y desigualdad. Animal Político, 14 de marzo de 2019. <https://www.animalpolitico.com/2019/03/vivienda-interes-social-fracaso-pobreza-desigualdad/>

3. ARNÁIZ AMIGO, Aurora, Prolegómeno de Ciencia Política, Tomo LXVII, Mayo-Agosto 2017 Núm. 268, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. <https://revistas-colaboracion.juridicas.unam.mx/index.php/rev-facultad-derecho-mx/article/view/26106/23489>.
4. BOLAÑOS BOLAÑOS, Lucía del Carmen, Justicia tributaria como principio constitucional en el Estado social de derecho, Revista de Derecho, número 48, Barranquilla, 2017, file:///C:/Users/Lic%20Javier%20Morales/Downloads/8374-42760-3-PB%20(1).pdf
5. Comisión Nacional de los Salarios Mínimos, <https://www.gob.mx/conasami>
6. DAVILA, Joelia, Casas de interés social en México. 20 de julio de 2017. https://www.homify.com.mx/libros_de_ideas/3788854/casas-de-interes-social-en-mexico-8-cosas-que-debes-debes-saber-en-cuanto-antes
7. GARCÍA BUENO, Marco César, El principio de Capacidad Contributiva como criterio esencial para una reforma fiscal, Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/1/430/5.pdf>
8. Instituto de Investigaciones Legislativas del Senado de la República, El Federalismo Fiscal en México, LVIII Legislatura, 2001. http://bibliodigitalibd.senado.gob.mx/bitstream/handle/123456789/1731/Federalismo_Fiscal.pdf?sequence=1&isAllowed=y
9. Instituto Nacional de Estadística y Geografía, Encuesta Nacional de Ingresos y Gastos en los Hogares tercer trimestre 2018. Disponible en <https://www.inegi.org.mx/temas/ingresoshog/>.
10. Instituto Nacional de Estadística y Geografía, Encuesta Nacional de Ocupación y Empleo tercer trimestre 2018. https://www.inegi.org.mx/contenidos/saladeprensa/boletines/2018/enoe_ie/enoe_ie2018_11.pdf
11. PALOMINA GUERRERO, Margarita, Devolución de Cantidades Enteradas por inconstitucionalidad de la norma tributaria, no comprende el pago de intereses indemnizatorios, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/7/3283/4.pdf>

12. Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, Lo que todo contribuyente debe saber. http://www.prodecon.gob.mx/Documentos/compilado_12numeros.pdf
13. Real Academia de la Lengua Española, Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, <https://dle.rae.es/?id=FzCUhhq>.
14. SÁNCHEZ CORRAL, Javier, La vivienda “social” en México. Sistema Nacional de Creadores de Arte, emisión 2008. <http://conurbamx.com/home/wp-content/uploads/2015/05/libro-vivienda-social.pdf>
15. SEMPÉ MIENVILLE, Carlos, Distorsión de la equidad y proporcionalidad tributarias, Revista de Derecho Notarial Mexicano, número 125, México 2012, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, <http://historico.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/dernotmx/cont/125/est/est4.pdf>
16. Suprema Corte de Justicia de la Nación, Semanario judicial de la federación <http://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/Paginas/tesis.aspx>
17. Universidad Nacional Autónoma de México, Diccionario Jurídico Mexicano, Tomo II, Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México. <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/3/1169/8.pdf>

LEYES:

1. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
2. Ley de Hacienda Municipal del Estado Libre y Soberano de Puebla. Periódico Oficial del Estado de Puebla, Puebla, Puebla, 17 de diciembre de 2001.
3. Ley de Ingresos para el Municipio de Puebla, para el ejercicio fiscal 2019. Periódico oficial del estado el 28 de diciembre de 2018.
4. Ley de Vivienda. Publicada en el Diario Oficial de la Federación el 27 de junio de 2006
5. Código Fiscal de la Federación, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1981.