

México, D.F., a 30 de mayo de 2006.

**MAESTRO CARLOS ALBERTO MUÑOZ ÁNGELES  
DIRECTOR GENERAL DE DESARROLLO HUMANO  
Y ACCIÓN SOCIAL.  
PRESENTE**

En relación con su oficio número DGDHAS/499/2006, de fecha dieciséis de mayo del presente año, adjunto al presente me permito remitir a usted el trabajo escrito que, en términos de lo dispuesto en el artículo Vigésimo Séptimo, fracción IX, del Acuerdo General de Administración número VII/2004, del nueve de agosto de dos mil cuatro, tengo obligación de presentar en mi calidad de becaria.

Asimismo, hago de su conocimiento que la conferencia que habré de impartir tendrá lugar el día once de agosto de dos mil seis, en la Casa de Cultura Jurídica con sede en Chihuahua, Chihuahua, con el tema de "Temas Selectos en Materia Fiscal".

**Atentamente**

**María Dolores Omaña Ramírez  
Secretaria de Estudio y Cuenta de la ponencia del  
Señor Ministro Guillermo I. Ortiz Mayagoitia**

c.c.p. Lic. Samuel Jiménez Calderón.- Secretario Ejecutivo de Administración.- Para su conocimiento.

c.c.p. Lic. Rafael Coello Cetina.- Secretario Ejecutivo de Administración.- Para su conocimiento.

c.c.p. M. en D. César de Jesús Molina Suárez.- Director General de Casas de la Cultura Jurídica y Estudios Históricos.- Para su conocimiento.

c.c.p. Lic. Eleana Angélica Karina López Portillo Estrada. Secretaria de Seguimiento de Comités. Para su conocimiento.

# **COORDINACIÓN FISCAL Y EQUIDAD TRIBUTARIA.**

## **Introducción**

Mucho se ha hablado en relación con los beneficios que reporta, tanto para el fisco como para los contribuyentes la Coordinación Fiscal entre la Federación y las Entidades Federativas, en la medida en que se evita la doble tributación en materias en que existe concurrencia de potestad tributaria, pues de esta manera se protege la fuente de riqueza, que no sólo representa crecimiento económico para el país, sino que además asegura, a las haciendas públicas, ingresos vía contribuciones.

El esquema con el que nace la Coordinación Fiscal, en el año de mil novecientos setenta y nueve, en términos generales, reserva a la Federación la facultad de imponer tributos en determinadas actividades comerciales, en relación con las cuales las Entidades Federativas se comprometen a no establecer ningún gravamen a cambio de recibir ingresos, vía participación, de aquellos que percibe la Federación y en relación con los cuales únicamente realiza actividad administrativa, fiscalizadora y recaudatoria; participación en la que el monto dependerá de factores tales como ubicación de la fuente de riqueza, población, etc.

No obstante esto, los Estados cada vez con mayor frecuencia y ante el crecimiento de las necesidades a satisfacer en su ámbito territorial, han demandado la obtención de ingresos propios; razón ésta que dio lugar a que para el ejercicio fiscal de dos mil cinco se reformara el artículo 43, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en el que, en cumplimiento a los acuerdos tomados

en diversas convenciones fiscales, se faculta a las Entidades Federativas a establecer impuesto cedulares sobre los ingresos que obtengan las personas físicas, impuesto que podrá establecerse con una tasa entre el 2% y el 5% máximo.

En el precepto antes comentado, se señala que el establecimiento de dicho tributo no contraviene ni será considerado como incumplimiento del convenio de adhesión al Sistema de Coordinación Fiscal; con lo que se está reconociendo una potestad tributaria residual, cuyo análisis es objeto del presente trabajo, pues no obstante que exista acuerdo entre la Federación y los Estados para el establecimiento de tributos de esta naturaleza, estimo que previamente debe analizarse, por el estado que vaya a crear el tributo, si el ejercicio de la facultad potestativa correspondiente respeta o no los principios que en materia tributaria se contienen en el artículo 31, fracción IV, constitucional.

## **I. Potestad Tributaria.**

Es mucha la doctrina que en torno a la potestad tributaria se ha escrito, por lo que únicamente se hará referencia a algunos autores, entre los que se encuentran Juan Martín Queralt, quien nos dice que “por tradición se ha considerado que el poder para establecer tributos, junto con el poder para acuñar moneda y para declarar la guerra, constituye el núcleo identificador de la soberanía política.

La competencia para establecer tributos ha sido siempre uno de los distintivos tradicionales de la soberanía política, al punto de que cuando las primeras instituciones parlamentarias –las asambleas medievales – se reúnen para discutir asuntos públicos, lo hacen con una finalidad muy concreta: estudiar y, en su caso, aprobar, las peticiones de subsidios hechas por los monarcas, condicionando su concesión al hecho de que se diera explicación sobre las actividades que iban a financiarse con los medios solicitados”.

El maestro Sergio Francisco De la Garza nos dice que recibe el nombre de Poder Tributario, “...la facultad del Estado por virtud de la cual puede imponer a los particulares la obligación de aportar una parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que le están encomendadas”.

Así, se puede concluir, como lo señala el Doctor Manuel Hallivis Pelayo que “el poder tributario se refiere a la facultad que tiene el Estado, para imponer contribuciones, excepciones a las mismas y obligaciones de control, a cargo de las personas sometidas a su competencia territorial, así como infracciones y delitos

relacionados con esta materia y sus correspondientes sanciones, para, mediante la disposición y administración posterior del producto de las mismas, estar en condiciones de cumplir con las atribuciones y fines que le están encomendados”.

## **II. Potestad Tributaria Normativa en los diferentes niveles de Gobierno.**

Acorde con el contenido de los artículos 73, fracciones VII, X y XXIX, 117, 118 y 124 de la Constitución Federal, se advierte que la facultad para legislar en

materia impositiva no siempre es exclusiva de la Federación, sino que en ocasiones concurre con los Estados quienes estarán en condiciones de imponer tributos, con la única limitación de que no se trate de facultades reservadas concretamente a la Federación (artículo 73, fracción XXIX), y de las restricciones expresas a la potestad tributaria de los Estados (artículos 117, fracciones IV, V, VI y VII y 118).

Así tenemos que en nuestra constitución se señala de manera expresa cuáles son las materias en relación con las cuales existe reserva a favor de la Federación, lo que constituye el denominado ingreso propio y, por otro lado, se reserva a favor de las haciendas municipales, en términos del artículo 115 constitucional, todo gravamen que pueda recaer sobre la propiedad inmobiliaria, en relación con el cual debe legislar la Cámara de Diputados Local; lo que nos lleva a concluir en primer término que las Entidades Federativas tienen una potestad tributaria residual, en tanto que sólo podrán establecer tributos en materias que no se encuentren reservadas a la Federación de manera exclusiva, así como tampoco podrán gravar ningún ingreso o fuente de riqueza que derive de la propiedad inmobiliaria.

Siendo importante destacar que en términos de lo establecido en el artículo 73, fracción X, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, por el que se faculta al Congreso de la Unión a Legislar, en toda la República, sobre hidrocarburos, minerales, industria cinematográfica, comercio, juegos de apuestas y sorteos, intermediación y servicios financieros, energía eléctrica y nuclear; así como las materias a que se refiere la fracción XXIX, en relación con las cuales las Entidades Federativas participan en el rendimiento de las contribuciones especiales sobre energía eléctrica, producción y consumo de tabacos labrados,

gasolina y otros productos derivados del petróleo, cerillos y fósforos, aguamiel y productos derivados de su fermentación, explotación forestal, producción y consumo de cerveza y; el señalamiento contenido en la fracción VII, en el sentido de que cuenta con facultades para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto, resulta que aquellas fuentes que no se encuentran expresamente reservadas a la Federación son concurrentes entre ésta y las Entidades Federativas.

Por ello, parece ocioso el señalamiento que se contiene en el diverso artículo 124 constitucional, en el sentido de que las facultades que no se encuentran expresamente concedidas por la Constitución a los Funcionarios Federales, se entienden reservadas a los Estados, pues si hablamos de fuentes de riqueza que pueden ser objeto de imposición y, partiendo de que existe disposición expresa en el sentido de que el Congreso de la Unión puede legislar en materia de comercio, resulta que la potestad tributaria de las Entidades Federativas amén de ser limitada es concurrente, lo que da lugar a que los recursos propios sean escasos y por ello, les resulte más conveniente a los Estados adherirse al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal.

### **III. Ley de Coordinación Fiscal y Convenios de Adhesión.**

Primeramente, debe precisarse que conforme al marco jurídico vigente en materia tributaria, entre la Federación y las entidades federativas se ha establecido un sistema que gira en torno a la Ley de Coordinación Fiscal publicada

el veintisiete de diciembre de mil novecientos setenta y ocho en el Diario Oficial de la Federación.

Con la expedición de la Ley de Coordinación Fiscal vigente, el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal evolucionó hacia un sistema de participación basado en la conformación de un Fondo General de Participaciones, que se integra con los ingresos que obtenga la Federación por el cobro de sus impuestos, cuya distribución, a manera de asignación global se realiza entre las entidades federativas y los municipios, atendiendo al número de habitantes por Estado y al porcentaje en que hayan participado éstos durante el ejercicio anterior.

Este Sistema Nacional de Coordinación Fiscal también tuvo como base la emisión de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y la del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, el primero sustituyó al impuesto sobre ingresos mercantiles, así como a otras contribuciones y, el segundo, a diversos gravámenes especiales.

Cabe señalar que el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal ha venido evolucionando desde su creación, atendiendo a las diversas circunstancias que el legislador federal ha considerado relevantes, con lo que se han modificado los fondos que se integran para efectos de la participación a las entidades federativas; las operaciones para el cálculo respectivo y otras cuestiones relativas a la distribución de los recursos; sin embargo, ello no ha afectado su teleología, que se traduce en establecer un sistema uniforme, menos aún el mecanismo que origina el establecimiento de la coordinación fiscal, los convenios de adhesión al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, incluidos sus efectos respecto de los gobernados.



De los preceptos que actualmente integran el ordenamiento legal aludido, conviene tomar en cuenta, lo dispuesto en los siguientes:

***“ARTICULO 1º.- Esta Ley tiene por objeto coordinar el sistema fiscal de la Federación con los de los Estados, Municipios y Distrito Federal, establecer la participación que corresponda a sus haciendas públicas en los ingresos federales; distribuir entre ellos dichas participaciones; fijar reglas de colaboración administrativa entre las diversas autoridades fiscales; constituir los organismos en materia de coordinación fiscal y dar las bases de su organización y funcionamiento.***

***Cuando en esta Ley se utilice la expresión "entidades", ésta se referirá a los Estados y al Distrito Federal.***

***La Secretaría de Hacienda y Crédito Público celebrará convenio con las Entidades que soliciten adherirse al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal que establece esta Ley. Dichas Entidades participarán en el total de los impuestos federales y en los otros ingresos que señale esta Ley mediante la distribución de los fondos que en la misma se establecen.***

***“ARTICULO 2º.- El Fondo General de Participaciones se constituirá con el 20% de la recaudación federal participable que obtenga la federación en un ejercicio.***

***La recaudación federal participable será la que obtenga la Federación por todos sus impuestos, así como por los derechos***

**sobre la extracción de petróleo y de minería, disminuidos con el total de las devoluciones por los mismos conceptos.**

**No se incluirán en la recaudación federal participable, los derechos adicionales o extraordinarios, sobre la extracción de petróleo.**

**Tampoco se incluirán en la recaudación federal participable, los incentivos que se establezcan en los convenios de colaboración administrativa; ni los impuestos sobre tenencia o uso de vehículos y sobre automóviles nuevos, de aquellas entidades que hubieran celebrado convenios de colaboración administrativa en materia de estos impuestos; ni la parte de la recaudación correspondiente al impuesto especial sobre producción y servicios en que participen las entidades en los términos del artículo 3o.-A de esta Ley; ni la parte de la recaudación correspondiente a los contribuyentes pequeños que las entidades incorporen al Registro Federal de Contribuyentes en los términos del artículo 3o.-B de esta Ley; ni el excedente de los ingresos que obtenga la Federación por aplicar una tasa superior al 15% a los ingresos por la obtención de premios a que se refieren los artículos 130 y 158 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.**

**El Fondo General de Participaciones se distribuirá conforme a lo siguiente:**

**I.- El 45.17% del mismo, en proporción directa al número de habitantes que tenga cada entidad en el ejercicio de que se trate.**

*El número de habitantes se tomará de la última información oficial que hubiera dado a conocer el Instituto Nacional de Estadística, Geografía e Informática, en el año que se publique.*

*II.- El 45.17%, en los términos del artículo 3o. de esta Ley.*

*III.- El 9.66% restante, se distribuirá en proporción inversa a las participaciones por habitante que tenga cada entidad, éstas son el resultado de la suma de las participaciones a que se refieren las fracciones I y II de este artículo en el ejercicio de que se trate”.*

*“ARTÍCULO 10.- Las entidades que deseen adherirse al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal para recibir las participaciones que establezca esta Ley, lo harán mediante convenio que celebren con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que deberá ser autorizado o aprobado por su legislatura. También, con autorización de la legislatura podrán dar por terminado el convenio.*

*La Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Gobierno de la Entidad de que se trate, ordenarán la publicación en el Diario Oficial de la Federación y en el Periódico Oficial de la Entidad, respectivamente, del convenio celebrado, por el cual la entidad se adhiera; del acto por el que se separe del sistema; y de los decretos de la Legislatura de la Entidad por los cuales se autoricen o se aprueben dichos actos, que surtirán efectos a partir del día siguiente a la publicación que se efectúe en último lugar.*

***La adhesión al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal deberá llevarse a cabo integralmente y no sólo en relación con algunos de los ingresos de la Federación.***

***Las entidades que no deseen adherirse al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, participarán en los impuestos especiales a que se refiere el inciso 5° de la fracción XXIX del artículo 73 constitucional, en los términos que establecen las leyes respectivas.”***

***“ARTÍCULO 25.- Con independencia de lo establecido en los capítulos I a IV de esta Ley, respecto de la participación de los Estados, Municipios y el Distrito Federal en la recaudación federal participable, se establecen las aportaciones federales, como recursos que la Federación transfiere a las haciendas públicas de los Estados, Distrito Federal, y en su caso, de los Municipios, condicionando su gasto a la consecución y cumplimiento de los objetivos que para cada tipo de aportación establece esta Ley, para los Fondos siguientes:***

***I.- Fondo de Aportaciones para la Educación Básica y Normal;***

***II.- Fondo de Aportaciones para los Servicios de Salud;***

***III.- Fondo de Aportaciones para la Infraestructura Social;***

***IV.- Fondo de Aportaciones para el Fortalecimiento de los Municipios y de las Demarcaciones Territoriales del Distrito Federal;***

***V.- Fondo de Aportaciones Múltiples.***

***VI.- Fondo de Aportaciones para la Educación Tecnológica y de Adultos, y***

***VII.- Fondo de Aportaciones para la Seguridad Pública de los Estados y del Distrito Federal.***

***Dichos Fondos se integrarán, distribuirán, administrarán, ejercerán y supervisarán, de acuerdo a lo dispuesto en el presente Capítulo.”***

De los fines que llevaron al legislador a establecer el actual sistema de coordinación tributaria y del texto vigente de la Ley de Coordinación Fiscal, se advierte que la coordinación fiscal se traduce en la armonización en el ejercicio de la potestad tributaria que corresponde ejercer a la Federación y a las diversas entidades federativas, cuyas razones fundamentales son, por un lado, evitar la doble o múltiple tributación, ya que los Estados que se adhieran al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal no deberán establecer contribuciones que graven hechos o actos jurídicos gravados por la Federación o dejar de cobrar éstas si ya existieran y, por otra, otorgar a las entidades federativas, a los municipios y al Distrito Federal participación en la recaudación de los gravámenes, bien sea que estos correspondan en forma exclusiva a la Federación, como lo determina el artículo 73, fracción XXIX, del Código Fundamental, o bien en los tributos en los que exista concurrencia tributaria, debido a que constitucionalmente pueden ser establecidos tanto por la Federación como por las entidades federativas, como sucede, entre otros, con el impuesto al valor agregado.

Es importante destacar que cuando una entidad federativa se adhiere, mediante convenio, al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, se producen diversas consecuencias respecto de la potestad tributaria que corresponde ejercer al Congreso Local, pues por una parte, en cuanto a las disposiciones legales vigentes con anterioridad a la adhesión, que establecían tributos cuyo objeto se

encuentra gravado por los impuestos federales, debe entenderse que su aplicación queda suspendida, por lo que los contribuyentes, en su caso, no deberán autodeterminar los respectivos créditos fiscales, ni las autoridades administrativas ejercerán las correspondientes facultades de determinación; por otra parte, en relación con la potestad tributaria local y su posible ejercicio con posterioridad a la entrada en vigor del referido convenio de adhesión, debe estimarse que tal atribución, en cuanto a imponer contribuciones a los hechos o actos jurídicos que sean gravados por la Federación, se ejerció en el citado acuerdo institucional, si bien no en su aspecto más acabado, el establecimiento de tributos, sí en uno diverso, de omisión, que se traduce en no establecer determinados gravámenes a cambio de recibir diversas participaciones de ingresos provenientes de la recaudación de los respectivos impuestos federales.

En efecto, en el caso de los tributos que se encontraran vigentes al momento de entrar en vigor el convenio de adhesión al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, como reiteradamente se sostiene en la exposición de motivos de la actual Ley de Coordinación Fiscal, ***la entidad federativa dejará en suspenso la aplicación de sus propias leyes, para lo cual basta que las autoridades locales, en la esfera administrativa, se abstengan de realizar los actos tendientes a determinar los impuestos que concurran en la imposición de hechos o actos jurídicos que se encuentren gravados por los impuestos federales participables.***

Por otra parte, respecto del posterior ejercicio de la potestad tributaria, en aras de evitar la doble o múltiple imposición, destaca que ***tal facultad se entenderá ejercida no en su aspecto positivo, creación de tributos, ni en el negativo, exención tributaria, sino en su expresión omisiva, que se traduce***

***en no gravar los hechos o actos jurídicos sobre los cuales la Federación ha establecido un impuesto***, lo que provocará recibir ingresos, vía participaciones, provenientes de la recaudación de los impuestos federales que graven aquellos hechos o actos.

No obstante lo anterior, y a raíz de la demanda de las Entidades Federativas de contar con una mayor participación en los Ingresos Federales, el primero de diciembre de dos mil cuatro, en la Convención Nacional de la Hacienda Pública, se aprobaron diversos Acuerdos por los que se permite que las Entidades Federativas el establecimiento de impuestos cedulares sobre los ingresos que obtengan las personas físicas, específicamente por la prestación de servicios profesionales, por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles, por enajenación de bienes inmuebles o por actividades empresariales; por lo que se reformaron los artículos 41 y 43, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado que establecen lo siguiente:

***“ARTICULO 41.- La Secretaría de Hacienda y Crédito Público celebrará convenio con los Estados que soliciten adherirse al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal para recibir participaciones en los términos de la Ley de Coordinación Fiscal, conviniendo en no mantener impuestos locales o municipales sobre:***

***I.- Los actos o actividades por los que deba pagarse el impuesto al valor agregado o sobre las prestaciones o contraprestaciones que deriven de los mismos, ni sobre la producción de bienes cuando por su enajenación deba pagarse dicho impuesto,***

**excepto la prestación de servicios de hospedaje, campamentos, paraderos de casas rodantes y de tiempo compartido.**

**Para los efectos de esta fracción, en los servicios de hospedaje, campamentos, paraderos de casas rodantes y de tiempo compartido, sólo se considerará el albergue sin incluir a los alimentos y demás servicios relacionados con los mismos.**

**Los impuestos locales o municipales que establezcan las entidades federativas en la enajenación de bienes o prestación de servicios mencionados en esta fracción, no se considerarán como valor para calcular el impuesto a que se refiere esta Ley.**

**(...)**”.

**“ARTICULO 43. Las Entidades Federativas podrán establecer impuestos cedulares sobre los ingresos que obtengan las personas físicas que perciban ingresos por la prestación de servicios profesionales, por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles, por enajenación de bienes inmuebles, o por actividades empresariales, sin que se considere un incumplimiento de los convenios celebrados con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público ni del artículo 41 de esta Ley, cuando dichos impuestos reúnan las siguientes características:**

**I. Tratándose de personas físicas que obtengan ingresos por la prestación de servicios profesionales, la tasa del impuesto que se podrá establecer será entre el 2% y el 5%.**

**(...).**



***II. En el caso de personas físicas que obtengan ingresos por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles, la tasa del impuesto que se podrá establecer será entre el 2% y el 5%.***

***(...).***

***III. En el caso de personas físicas que obtengan ingresos por enajenación de bienes inmuebles, la tasa del impuesto que se podrá establecer será entre el 2% y el 5%, y se deberá aplicar sobre la ganancia obtenida por la enajenación de inmuebles ubicados en la Entidad Federativa de que se trate, con independencia de que el contribuyente tenga su domicilio fiscal fuera de dicha Entidad Federativa.***

***IV. Tratándose de personas físicas que obtengan ingresos por actividades empresariales, la tasa del impuesto que se podrá establecer será entre el 2% y el 5%.***

***(...)”.***

Esto es, a la fecha las Entidades Federativas adheridas mediante convenio al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, sin contravenir la Ley de Coordinación Fiscal pueden gravar la utilidad que obtengan las personas físicas en los establecimientos, sucursales o agencias que se ubiquen dentro del territorio estatal, por concepto de prestación de servicios profesionales, por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles, por enajenación de bienes inmuebles o por actividades empresariales; siempre y cuando la tasa del impuesto se establezca entre un 2% y un 5%.

También se precisa que la base del impuesto cedular deberá considerar los mismos ingresos y las mismas deducciones que se establecen en la Ley del Impuesto Sobre la Renta Federal para los ingresos similares en los referidos impuestos cedulares; lo que denota el otorgamiento de una facultad limitada a reproducir un sistema tributario federal en uno local con problemas de constitucionalidad que pueden viciar el ejercicio de la potestad tributaria estatal hasta el grado de impedir su realización material.

#### **IV. Principios constitucionales en materia tributaria.**

Como es de todos sabido, la potestad tributaria no es irrestricta ni ilimitada pues en la medida en que el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, impone a los gobernados la obligación de contribuir a los gastos públicos de la Federación, Distrito Federal o Entidad Federativa y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes; surge para ellos el correlativo derecho a que las autoridades observen, en el ejercicio de su potestad tributaria los principios de que la

contribución se encuentre establecida en la ley, que únicamente sea destinada para cubrir el gasto público y que, la misma sea equitativa y proporcional a la capacidad contributiva.

Así, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido diversas jurisprudencias en torno a dichos principios, de entre las cuales destacan para efectos del presente trabajo, las relativas a la equidad tributaria, mismas que a continuación se transcriben:

***“EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS. El principio de equidad no implica la necesidad de que los sujetos se encuentren, en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad, sino que, sin perjuicio del deber de los Poderes públicos de procurar la igualdad real, dicho principio se refiere a la igualdad jurídica, es decir, al derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho porque la igualdad a que se refiere el artículo 31, fracción IV, constitucional, lo es ante la ley y ante la aplicación de la ley. De lo anterior derivan los siguientes elementos objetivos, que permiten delimitar al principio de equidad tributaria: a) no toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino que dicha violación se configura únicamente si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable; b) a iguales***

*supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas; c) no se prohíbe al legislador contemplar la desigualdad de trato, sino sólo en los casos en que resulta artificiosa o injustificada la distinción; y d) para que la diferenciación tributaria resulte acorde con las garantías de igualdad, las consecuencias jurídicas que resultan de la ley, deben ser adecuadas y proporcionadas, para conseguir el trato equitativo, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador, superen un juicio de equilibrio en sede constitucional.” (Novena Época, Pleno, Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-2000, Tomo I, Materia Constitucional, jurisprudencia 198 [P./J. 41/97], página: 240).*

**“EQUIDAD TRIBUTARIA. IMPLICA QUE LAS NORMAS NO DEN UN TRATO DIVERSO A SITUACIONES ANÁLOGAS O UNO IGUAL A PERSONAS QUE ESTÁN EN SITUACIONES DISPARES. El texto constitucional establece que todos los hombres son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social; en relación con la materia tributaria, consigna expresamente el principio de equidad para que, con carácter general, los Poderes públicos tengan en cuenta que los particulares que se encuentren en la misma situación deben ser tratados igualmente, sin privilegio ni favor. Conforme a estas bases, el principio de equidad se configura como uno de los valores superiores del ordenamiento**

***jurídico, lo que significa que ha de servir de criterio básico de la producción normativa y de su posterior interpretación y aplicación. La conservación de este principio, sin embargo, no supone que todos los hombres sean iguales, con un patrimonio y necesidades semejantes, ya que la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos acepta y protege la propiedad privada, la libertad económica, el derecho a la herencia y otros derechos patrimoniales, de donde se reconoce implícitamente la existencia de desigualdades materiales y económicas. El valor superior que persigue este principio consiste, entonces, en evitar que existan normas que, llamadas a proyectarse sobre situaciones de igualdad de hecho, produzcan como efecto de su aplicación la ruptura de esa igualdad al generar un trato discriminatorio entre situaciones análogas, o bien, propiciar efectos semejantes sobre personas que se encuentran en situaciones dispares, lo que se traduce en desigualdad jurídica.” (Novena Época, Pleno, Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-2000, Tomo I, Materia Constitucional, jurisprudencia 197 [P./J. 42/97], página: 239).***

De acuerdo con las jurisprudencias reproducidas, el principio de equidad se traduce en la igualdad ante la ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etcétera, pudiendo variar únicamente las tarifas tributarias aplicables, si a través de esa variación se consigue que los

contribuyentes tributen de acuerdo con su capacidad económica, para respetar el diverso principio de proporcionalidad.

El requisito de equidad tributaria que debe cumplir toda ley fiscal, de conformidad con lo establecido en el artículo 31, fracción IV, constitucional y que exige el debido respeto al principio de igualdad, que se traduce en dar trato similar a los iguales y diferenciado a los desiguales, no requiere como presupuesto para su posible transgresión el que la norma legal relativa establezca diversas categorías de contribuyentes o diferenciación entre ellos, pues basta con que determine un derecho que no pueda ser ejercido por todos los contribuyentes, sino sólo por aquéllos que se coloquen en la hipótesis de causación que dé lugar a su ejercicio, o bien prevea regímenes diversos, aunque éstos sean aplicables a todos los contribuyentes sin distinción, según la hipótesis legal en que se coloquen y puedan, incluso, ser aplicables a un mismo sujeto pasivo del impuesto, para que se dé la posibilidad de inequidad, ya que tal diferenciación en los regímenes o en el ejercicio del derecho sólo por algunos pueden ser, en sí mismos, violatorios de ese principio, al ocasionar, según la aplicación que corresponda de los regímenes el derecho, un trato diferencial a similares o uno igual a desiguales.

Dicho principio resulta ineludible, pues su contravención provoca la inconstitucionalidad de la norma impositiva que se aparte de él y no existe en nuestro sistema constitucional, salvo los motivos extrafiscales que justifican un trato diferente a situaciones iguales, razón alguna que permita su inobservancia.

Ahora bien, como se dijo con anterioridad las Entidades Federativas que se encuentran adheridas al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, están comprometidas, a partir de la firma del convenio y respecto del posterior ejercicio

de la potestad tributaria, a no gravar los hechos o actos jurídicos sobre los cuales exista un gravamen federal, en aras de evitar la doble o múltiple imposición, es decir, reprimen sus facultades de crear tributos; sin embargo, como también ya se señaló, a partir de enero de dos mil cinco por virtud de las reformas realizadas al artículo 43, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, los Estados pueden, sin contravenir la Ley de Coordinación Fiscal, establecer impuestos cedulares sobre los ingresos que obtengan las personas físicas, no obstante que respecto de los mismos recaiga el Impuesto Sobre la Renta, gravamen federal.

Tal como se advierte de lo anterior, la disposición contenida en el antes citado artículo 43 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, armoniza en el plano legal el ejercicio de la facultad tributaria concurrente de la Federación y los Estados con la finalidad de que estos últimos tengan recursos propios; sin embargo, además de que esto se aparta de los principios rectores del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal consistentes en no imponer más de un gravamen sobre una fuente de riqueza, también representa el reconocimiento de una facultad trunca a favor de los Estados, pues inhibe su facultad legislativa en imposición tributaria, porque precisamente el Congreso local no puede estar supeditado a la voluntad de otro orden normativo, a excepción de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Esto porque, si se ha sostenido de manera reiterada que la equidad tributaria consiste en que a iguales hipótesis de causación debe dárseles el mismo

tratamiento en el cuerpo normativo que regula el gravamen correspondiente, por lo tanto si el objeto del gravamen cédular local es la obtención de ingresos por la prestación de servicios profesionales, el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes inmuebles, por enajenación de éstos o por actividades empresariales, resulta ineludible reconocer que en la medida en que dicho tributo únicamente recae sobre los ingresos que perciben las personas físicas, resulta violatorio del principio de equidad tributaria al excluir de la hipótesis de causación a las personas morales que obtienen ingresos por las mismas actividades.

Esto se afirma ante la existencia de diferentes ámbitos espaciales de aplicación de la ley en el Estado Mexicano, donde existen normas tanto de carácter federal, que valen para todo el territorio nacional, como de carácter local, al aplicarse en las entidades federativas, se hizo necesario que por encima de todas ellas, se creara otra que las delimitara, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, dando así origen a tres ámbitos normativos, el Constitucional, el federal y el local, de donde surge la necesaria jerarquía del primero sobre los dos restantes y la independencia entre los últimos, sin preeminencia de alguno de ellos sobre el otro.

Así las cosas, las Entidades Federativas no pueden so pretexto de observancia a su adhesión al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, crear un tributo que desatienda el principio de equidad tributaria por derivar del ejercicio de una potestad viciada de origen. Pues si bien la inhibición parcial y aceptada de su potestad tributaria les impide imponer gravámenes a los ingresos que obtienen las personas morales por la realización de las mismas actividades por las que se grava a las personas físicas, ello en todo caso les obliga a la no creación de un impuesto que contraviene el principio de equidad tributaria, cuya observancia



como ya se señaló resulta ineludible, en la medida que sobre los compromisos que contraigan los Estados con la Federación se encuentra en imperativo constitucional de que a iguales supuestos de hecho debe darse el mismo trato legal.

## **V. Conclusiones**

**Primera.** Atendiendo al marco constitucional y al Sistema Federal que rige en nuestro país, la potestad tributaria de la Federación y las Entidades Federativas es concurrente en relación con aquellas materias que no se encuentran expresamente reservadas a la Federación.

**Segunda.** Por virtud de dicha competencia concurrente y con la finalidad de proteger la fuente de la riqueza evitando la doble tributación, se crea el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, en atención al cual las Entidades Federativas adheridas al mismo se comprometen a no imponer gravámenes sobre aquellas fuentes de riqueza que exista alguno de naturaleza federal.

**Tercera.** En el ejercicio de la potestad tributaria, tanto la Federación como los Estados se encuentran obligados a observar de manera ineludible los

principios que consagra el artículo 31, fracción IV, constitucional, dentro de los que se encuentra el de equidad tributaria que obliga a que iguales supuestos de hecho se les dé el mismo trato en derecho.

**Cuarta.** Las Entidades Federativas no pueden, so pretexto del cumplimiento de los cumplimientos contraídos al adherirse al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, establecer tributos que violenten el principio de equidad tributaria.

**Quinta.** Los tributos que los Estados crean por virtud de lo establecido en el artículo 43, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, vigente a partir de enero de dos mil cinco, denominados cedulares sobre los ingresos de las personas físicas, son contrarios al principio de equidad tributaria al no gravar a las personas morales que realizan el mismo hecho generador; sin que pueda justificarse dicho trato inequitativo en la limitación que les impone el convenio de Coordinación Fiscal, pues en todo caso, se trata del ejercicio de una facultad viciada de origen.

## BIBLIOGRAFÍA

1. El Poder Tributario de las Comunidades Autónomas. José María Lago Montero. Editorial Aranzadi. Primera Edición. Navarra-España. 264 páginas.
2. Tratado de Derecho Tributario. Dirigido por Andrea Amatucci. Tomo Primero. El Derecho Tributario y sus Fuentes. Bogotá- Colombia 2001. Editorial Temis. 868 páginas.
3. Fisco, Federalismo y Globalización en México. Manuel Hallivis Pelayo. Tax Editore Unidos. Primera Edición. 2003. México, Distrito Federal. 508 páginas.
4. Derecho Financiero Mexicano. Sergio Francisco De la Garza. Editorial Porrúa. Décima Edición. México Distrito Federal.
5. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
6. Ley de Coordinación Fiscal.
7. Ley del Impuesto al Valor Agregado.