



**BENEMÉRITA UNIVERSIDAD
AUTÓNOMA DE PUEBLA**

FACULTAD DE CONTADURÍA PÚBLICA

SECRETARÍA DE INVESTIGACIÓN Y ESTUDIOS DE
POSGRADO

**“ANÁLISIS DE LA CONSTITUCIONALIDAD DEL IMPUESTO
ADICIONAL PARA EL FOMENTO DE LA EDUCACIÓN DE
VERACRUZ”**

DIRECTOR:

Dr. Jacinto García Flores

TESIS

Para Obtener el Grado de
Maestro en Contribuciones.

PRESENTA:

Beoneth Vega Domínguez

Puebla, Pue. Septiembre 2015



**BENEMÉRITA UNIVERSIDAD
AUTÓNOMA DE PUEBLA**

FACULTAD DE CONTADURÍA PÚBLICA

**SECRETARÍA DE INVESTIGACIÓN Y ESTUDIOS DE
POSGRADO**

**“ANÁLISIS DE LA CONSTITUCIONALIDAD DEL IMPUESTO
ADICIONAL PARA EL FOMENTO DE LA EDUCACIÓN DE
VERACRUZ”**

DIRECTOR:

Dr. Jacinto García Flores

TESIS

Para Obtener el Grado de
Maestro en Contribuciones.

PRESENTA:

Beoneth Vega Domínguez

Puebla, Pue. Septiembre 2015



M.A. Elisa Guillermina del Perpetuo Socorro Ruiz Rendon

Secretaria de Investigación y Estudios de Posgrado

Facultad de Contaduría Pública

Benemérita Universidad Autónoma de Puebla

Presente

Por este conducto la que suscribe en mi calidad de Director de la tesis denominada: "ANÁLISIS DE LA CONSTITUCIONALIDAD DEL IMPUESTO ADICIONAL PARA EL FOMENTO DE LA EDUCACIÓN DE VERACRUZ", elaborada por la alumna de la MAESTRÍA EN CONTRIBUCIONES de nombre:

BEONETH VEGA DOMÍNGUEZ

Informo a Usted que a mi juicio el citado trabajo cumple con los requisitos técnicos y metodológicos necesarios, por lo que no tengo inconveniente en liberarlo para que se continúe con los trámites de titulación que procedan.

Agradezco de antemano la atención prestada a la presente.

Sin otro particular, quedo de Usted.

H. Puebla de Z., a 15 de Agosto de 2015



Atentamente

[Handwritten signature]
D.R. JACINTO GARCÍA FLORES

M.A. Elisa Guillermina del Perpetuo Socorro Ruiz Rendon

Secretaria de Investigación y Estudios de Posgrado

Facultad de Contaduría Pública

Benemérita Universidad Autónoma de Puebla

P r e s e n t e

Por este conducto la que suscribe en mi calidad de Asesora de la Tesis denominada: **"Análisis de la Constitucionalidad del Impuesto Adicional para el Fomento de la Educación de Veracruz"**, elaborada por la alumna de la MAESTRÍA EN CONTRIBUCIONES de nombre:

BEONETH VEGA DOMÍNGUEZ

Informo a Usted que a mi juicio el citado trabajo cumple con los requisitos técnicos y metodológicos necesarios, por lo que no tengo inconveniente en liberarlo para que se continúe con los trámites de titulación que procedan.

Agradezco de antemano la atención prestada a la presente.

Sin otro particular, quedo de Usted.

H. Puebla de Z., a 15 de Agosto de 2015



Atentamente

M.A. ARIADNA AMARO GARCÍA

M.A. Elisa Guillermina del Perpetuo Socorro Ruiz Rendon
Secretaria de Investigación y Estudios de Posgrado
Facultad de Contaduría Pública
Benemérita Universidad Autónoma de Puebla
P r e s e n t e

Por este conducto la que suscribe en mi calidad de Asesora de la Tesis denominada: "ANÁLISIS DE LA CONSTITUCIONALIDAD DEL IMPUESTO ADICIONAL PARA EL FOMENTO DE LA EDUCACIÓN DE VERACRUZ", elaborada por las alumna de la MAESTRÍA EN CONTRIBUCIONES de nombre:

BEONETH VEGA DOMÍNGUEZ

Informo a Usted que a mi juicio el citado trabajo cumple con los requisitos técnicos y metodológicos necesarios, por lo que no tengo inconveniente en liberarlo para que se continúe con los trámites de titulación que procedan.

Agradezco de antemano la atención prestada a la presente.

Sin otro particular, quedo de Usted.

H. Puebla de Z., a 01 de Septiembre de 2015

Atentamente

M.A. JOHANA LETICIA FRANCO HERNÁNDEZ





BUAP

Oficio No. FCP-SIEP/098/15
Asunto: Digitalización de Tesis

C. BEONETH VEGA DOMÍNGUEZ

PRESENTE

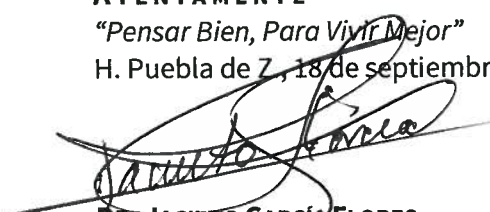
Por medio del presente tengo a bien comunicarle que se autoriza la digitalización en formato PDF, de la tesis denominada **“ANÁLISIS DE LA CONSTITUCIONALIDAD DEL IMPUESTO ADICIONAL PARA EL FOMENTO DE LA EDUCACIÓN DE VERACRUZ”**, a fin de sustentar el examen profesional para obtener el grado de **MAESTRA EN CONTRIBUCIONES**.

Sin más por el momento, quedo de ustedes.

ATENTAMENTE

“Pensar Bien, Para Vivir Mejor”

H. Puebla de Z., 18 de septiembre de 2015


DR. JACINTO GARCÍA FLORES

Secretario de Investigación y Estudios de Posgrado.



ÍNDICE

AGRADECIMIENTOS

RESUMEN

ABSTRACT

I.- INTRODUCCIÓN	i
II.- PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	iv
III.- JUSTIFICACIÓN	v
IV.- OBJETIVOS	v
Objetivo general	v
Objetivos específicos	v
V.- PREGUNTAS DE INVESTIGACIÓN	vi
VI.- HIPÓTESIS	vi
VII.- VARIABLES	vii
Variables Independientes	vii
Variables dependientes	vii
VIII.- DISEÑO METODOLÓGICO	vii
IX.- ALCANCES Y LIMITACIONES	ix

CAPÍTULO I.- EVOLUCIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES EN MÉXICO	1
1.1 ANTECEDENTES DE LAS CONTRIBUCIONES EN MÉXICO	1
1.1.1 Época prehispánica	2
1.1.2 La Nueva España	3
1.1.3 México independiente	6
1.1.4 Siglo XX	7
1.2 ANTECEDENTES DEL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS	8
1.3 SISTEMA TRIBUTARIO MEXICANO	16
1.3.1 Clasificación de las contribuciones	17
A) <i>Impuesto</i>	17
B) <i>Aportación de seguridad social</i>	18
C) <i>Contribuciones de mejoras</i>	18

D) Derechos.....	19
1.4 INGRESOS DE LAS ENTIDADES FEDERATIVAS	20

CAPÍTULO II.- ANÁLISIS DEL CONCEPTO DE CONSTITUCIONALIDAD E INCONSTITUCIONALIDAD, Y PRINCIPIOS DE LAS CONTRIBUCIONES..... 24

2.1 CONCEPTO DE CONSTITUCIONALIDAD	24
2.2 INCONSTITUCIONAL Y ANTICONSTITUCIONAL.....	29
2.3 MEDIOS DE DEFENSA DE LA CONSTITUCIÓN.....	31
2.3.1 Medios de defensa de la Constitución en México.....	33
A) Juicio de amparo.....	33
B) Controversia constitucional.....	36
C) Acción de inconstitucionalidad.....	38
2.4 PRINCIPIOS DE LAS CONTRIBUCIONES.....	41
2.4.1 Principios teóricos de las contribuciones.....	41
A) Principio de justicia	42
B) Principio de certeza o certidumbre	43
C) Principio de comodidad	44
D) Principio de economía.....	45
E) Principio de capacidad contributiva	45
2.4.2 Principios constitucionales de las contribuciones	47
A) Principio de constitucionalidad.....	47
B) Principio de legalidad	49
C) Principio de proporcionalidad	53
D) Principio de equidad	58
E) Principio de destino al gasto público	65
F) Principio de generalidad	68
G) Garantía de audiencia.....	70

CAPÍTULO III.- IMPUESTO ADICIONAL PARA EL FOMENTO DE LA EDUCACIÓN EN EL ESTADO DE VERACRUZ..... 75

3.1 DESARROLLO DE LA EDUCACIÓN EN MÉXICO.....	75
3.2 LA EDUCACIÓN EN VERACRUZ.....	81
3.3 IMPUESTO ADICIONAL PARA EL FOMENTO DE LA EDUCACIÓN EN EL ESTADO DE VERACRUZ.....	85

3.3.1 Elementos del Impuesto Adicional para el Fomento de la Educación en el estado de Veracruz.	91
A) <i>Objeto del impuesto</i>	92
B) <i>Sujeto del impuesto</i>	92
C) <i>Base del impuesto</i>	94
D) <i>Tasa o tarifa del impuesto</i>	95
E) <i>Época de pago del impuesto</i>	95
 CAPÍTULO IV.- CONSTITUCIONALIDAD DEL IMPUESTO ADICIONAL PARA EL FOMENTO DE LA EDUCACIÓN EN EL ESTADO DE VERACRUZ.	100
4.1 CUMPLIMIENTO DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD	100
4.2 CUMPLIMIENTO DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD	105
4.3 CUMPLIMIENTO DEL PRINCIPIO DE EQUIDAD	109
4.4 CUMPLIMIENTO DEL PRINCIPIO DE DESTINO AL GASTO PÚBLICO ..	113
4.5 CUMPLIMIENTO DEL PRINCIPIO DE GENERALIDAD	114
4.6 DETERMINACIÓN DE LA CONSTITUCIONALIDAD O INCONSTITUCIONALIDAD DEL IMPUESTO ADICIONAL	115
 CAPÍTULO V.- MEDIOS DE DEFENSA CONTRA LEYES INCONSTITUCIONALES EN MÉXICO	118
5.1 IMPLEMENTACIÓN DEL JUICIO DE AMPARO INDIRECTO	122
 CONCLUSIÓN	128
BIBLIOGRAFÍA	¡Error! Marcador no definido.
GLOSARIO	147

ÍNDICE TABLAS, GRÁFICAS E IMÁGENES

Diagrama 1. Antecedentes del artículo 31 Constitucional.....	10
Diagrama 2. Criterios para el principio de equidad.....	61
Diagrama 3. Procedimiento del juicio de amparo indirecto.....	125
Tabla 1. Principios jurídicos que caracterizan a la Constitución.....	26
Tabla 2. Ingresos del estado de Veracruz.....	87
Tabla 3. Impuestos recaudados por el estado de Veracruz.....	90
Tabla 4. Matriz de elementos del Impuesto Adicional.....	101
Tabla 5. Matriz de elementos del Impuesto sobre Hospedaje.....	102
Tabla 6. Matriz de criterios generales para el principio de equidad.....	110
Tabla 7. Matriz de cumplimiento de los principios tributarios constitucionales	115
Tabla 8. Medios de defensa de la Constitución en México.....	118
Tabla 9. Análisis de los medios de defensa contra la inconstitucionalidad del Impuesto Adicional.....	120
Tabla 10. Esquema del medio de defensa contra la inconstitucionalidad del Impuesto Adicional.....	126
Gráfica 1. Comparativo de la matrícula de alumnos.....	83
Gráfica 2. Comparativo de los planteles educativos.....	83
Gráfica 3. Comparativo de la plantilla de docentes.....	84
Gráfica 4. Ingresos propios recaudados por el estado de Veracruz.....	88
Gráfica 5. Total de Impuesto recaudado por el estado de Veracruz.....	89
Gráfica 6. Impuesto recaudado por el estado de Veracruz.....	91
Imagen 1. Pago de inscripción del 6to semestre a un Instituto de educación pública.....	96
Imagen 2. Comprobante de pago de derecho vehicular 2013.....	97

AGRADECIMIENTOS

Principalmente agradezco a Dios por la oportunidad que me da de seguir aprendiendo día a día, superar mis metas y crecer profesionalmente.

Doy gracias a mis padres por todo el apoyo incondicional que me brindaron para poder concluir este trabajo.

Agradezco a mis asesores, maestros y compañeros por sus conocimientos compartidos.

A mis hermanos, primos, tíos y amigos por alentarme a realizar este trabajo.

RESUMEN

En este trabajo se analizará la constitucionalidad del Impuesto Adicional para el Fomento de la Educación de Veracruz, el cual es un impuesto estatal establecido en los artículos 134 y 135 del Código Fiscal del Estado de Veracruz, como medio para aumentar la recaudación de ingresos destinados al sector educativo.

Dicho análisis se llevará a cabo a través del estudio de los principios tributarios constitucionales establecidos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que las contribuciones deben de cumplir, los cuales son: legalidad, proporcionalidad, equidad, destino al gasto público y generalidad.

Posteriormente, de acuerdo al resultado obtenido, si se demuestra que el impuesto en cuestión no es constitucional se propondrá un medio de defensa.

ABSTRACT

This research is about the constitutionality of the Additional Tax for the Promotion of Education of Veracruz , which is a state tax imposed in Articles 134 and 135 of the Tax Code of the State of Veracruz, as a means to increase revenue for education sector.

This analysis will be carried out through the study of constitutional tax principles prescriptive in Article 31, section IV, of the Constitution of the United Mexican States, that contributions must be met, which are: legality, proportionality, equity, public spending and generality.

Subsequently, according to the result, if it is shown that the tax in question is unconstitutional a defense is proposed.

ANÁLISIS DE LA CONSTITUCIONALIDAD DEL IMPUESTO ADICIONAL PARA EL FOMENTO DE LA EDUCACIÓN DE VERACRUZ

I.- INTRODUCCIÓN

Para que el Impuesto Adicional para el Fomento de la Educación de Veracruz, regulado en los artículos 134 y 135 del Código Financiero del Estado de Veracruz, sea constitucional debe cumplir con los principios tributarios constitucionales establecidos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, si no cumpliera con dichos principios se podría declarar inconstitucional porque este artículo establece la obligación a los mexicanos de pagar contribuciones al Estado y por lo mismo es la base para desarrollar las leyes tributarias.

Es importante el estudio y análisis de los principios tributarios constitucionales establecidos en el artículo 31, fracción IV, de la CPEUM, para poder determinar si el Impuesto Adicional es o no es inconstitucional, por lo cual el siguiente trabajo se encuentra estructurado por cinco capítulos diseñados de la siguiente manera.

En el Capítulo I se aborda la evolución de las contribuciones en México, revisando cuáles han sido sus principales antecedentes en una línea del tiempo que para su análisis se dividió en cuatro etapas, las cuales son: Época prehispánica, La Nueva España, México independiente y el Siglo XX. Asimismo se identifican los antecedentes del artículo 31, fracción IV, de la CPEUM, y se observa cómo han ido evolucionando las leyes que regulan esta obligación hasta llegar a la ley actual.

Otro tema que se plantea en este capítulo es el sistema tributario mexicano, en el cual se exponen las diferentes maneras en que el Gobierno se hace llegar de recursos económicos para desempeñar sus tareas como tal, y la clasificación de las contribuciones. Y finalmente, se señalan los diferentes tipos de ingresos que pueden obtener las Entidades Federativas en México.

En el Capítulo II se exponen cada uno de los conceptos de constitucionalidad, inconstitucionalidad y anticonstitucionalidad para tener una idea más clara sobre estos y como aplican en este trabajo. Además, se desarrollan los medios de defensa que existen en contra de las leyes o normas que vayan en contra o no tengan como base las disposiciones señaladas en la Constitución, especialmente los medios de defensa existentes en México que son el juicio de amparo, la controversia constitucional y la acción de inconstitucionalidad.

También se describen los principios tributarios de acuerdo a algunos teóricos como Adam Smith, Harold M. Sommers, entre otros, así como los principios de las contribuciones señalados en el artículo 31, fracción IV, Constitucional que son el de constitucionalidad, de legalidad, de proporcionalidad, de equidad, de destino al gasto público, de generalidad y de audiencia.

El Capítulo III trata sobre la educación pública en México y en específico en el estado de Veracruz. Así como de los ingresos que el Gobierno destina a este sector, ya que el Impuesto Adicional para el Fomento de la Educación en el Estado de Veracruz forma parte de dichos ingresos. Y Finalmente se explica el Impuesto Adicional y sus elementos: objeto, sujeto, base, tasa o tarifa y época de pago.

En el Capítulo IV se analiza si el Impuesto Adicional cumple con cada uno de los principios constitucionales señalados en el artículo 31, fracción IV, de la CPEUM, los cuales son: legalidad, proporcionalidad, equidad, destino al gasto

público y generalidad. Para así poder determinar su constitucionalidad o inconstitucionalidad.

Finalmente, en el Capítulo V se desarrollan los tres medios de defensa contra leyes inconstitucionales establecidos en la CPEUM con respecto a la constitucionalidad del Impuestos Adicional para el Fomento de la Educación en el estado de Veracruz para prescribir cuál es el más conveniente en defensa de los contribuyentes a los que agravia dicho impuesto y se desarrolla el proceso que se tiene que llevar a cabo para implementar el medio de defensa propuesto.

II.- PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

El Código Financiero para el Estado de Veracruz de Ignacio de la Llave, en sus artículos 134 y 135, establece el cobro del Impuesto Adicional para el Fomento de la Educación, en la sucesivo Impuesto Adicional, a las personas que realicen pagos de impuestos y derechos estatales sobre los importes de dichas contribuciones, razón por la cual se considera se violan los principios constitucionales de las contribuciones, al no considerar la capacidad contributiva del sujeto obligado porque grava otro impuesto.

Los principios señalados en el artículo 31, fracción IV, CPEUM son de “contribuir al gasto público de manera **proporcional** y **equitativa**”¹. De esto se puede decir que el impuesto mencionado en el párrafo anterior no cumple con el principio de proporcionalidad porque grava otro impuesto y no considera los ingresos o utilidades del contribuyente.

El Impuesto Adicional es un impuesto que merma el ingreso de los ciudadanos veracruzanos porque aumenta el 15% de cada impuesto y derecho estatal haciendo mayor el desembolso para cubrir dichas cuotas.

En el estado de Veracruz, de acuerdo al Presupuesto de Ingresos para el año 2013 se estima recaudar \$ 606'531,090.00 de Impuesto Adicional, lo cual equivale al 6.64% del total de impuestos y derechos presupuestados para ese mismo año.²

¿El Impuesto Adicional para el Fomento a la Educación es inconstitucional?

¹ H. Congreso de la Unión. *Constitucion Politica de los Estados Unidos Mexicanos*. Diario Oficial de la Federación, 1917. 13 de Septiembre de 2013. <www.diputados.gob.mx>.

² Honorable Congreso del Estado Libre y Soberano de Veracruz de Ignacio de la Llave. *Ley Número 592 de Ingresos del Gobierno del Estado de Veracruz, para el Ejercicio Fiscal 2013*. Veracruz: Gaceta Oficial, 2012, pp. 1-2.

III.- JUSTIFICACIÓN

En la reforma al CFEV, publicada en la Gaceta Oficial el 27 de diciembre del 2010, se eliminan las excepciones al Impuesto Adicional, lo cual provoca un aumento en la recaudación de dicho impuesto del periodo de 2010 al 2012 de un 552%³, generando un desembolso mayor para los contribuyentes al momento de pagar los impuestos y derechos estatales, disminuyendo directamente la utilidad de sus negocios. De aquí la importancia de analizar la constitucionalidad de este impuesto, para ayudar a la empresas veracruzanas a que todo ese dinero recaudado para dicho impuestos se utilice en reinvertirlo para hacer a las empresas más productivas.

IV.- OBJETIVOS

Objetivo general.

Determinar si el Impuesto Adicional, contenido en el artículo 134 del CFEV, es constitucional, partiendo de los principios de las contribuciones establecidos en la fracción IV del artículo 31 de la CPEUM.

Objetivos específicos.

- Desarrollar los antecedentes de las contribuciones en México y en los estados.
- Analizar el concepto de constitucionalidad e inconstitucionalidad, las garantías de las contribuciones y los principios establecidos en el artículo 31, fracción IV, de la CPEUM.

³ Gobierno del Estado de Veracruz de Ignacio de la Llave. *Cuenta Pública Consolidada 2010*. Gobierno del Estado de Veracruz, 2011. <www.veracruz.gob.mx>.

—. *Cuenta Pública Consolidada 2012*. Gobierno del Estado de Veracruz, 2013. <www.veracruz.gob.mx>.

- Analizar el sistema tributario del estado de Veracruz, así como el Impuesto Adicional.
- Determinar la inconstitucionalidad del Impuesto Adicional.
- Detallar los medios de impugnación procedentes para combatir, en su caso, la inconstitucionalidad del Impuesto Adicional.

V.- PREGUNTAS DE INVESTIGACIÓN

- ¿Cuál ha sido la evolución de las contribuciones en México y cómo se han financiado los estados?
- ¿Qué es constitucionalidad e inconstitucionalidad, y cuáles son los principios constitucionales de las contribuciones?
- ¿Cómo obtiene los recursos el estado de Veracruz para cubrir los gastos públicos y qué es el Impuesto Adicional?
- ¿Por qué se considera que no es constitucional dicho impuesto?
- ¿Cuáles son los medios de defensa que existen en México para impugnar este impuesto?

VI.- HIPÓTESIS

Si el Impuesto Adicional para el Fomento a la Educación que se aplica en el estado de Veracruz quebranta los principios de las contribuciones señalados en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, entonces es inconstitucional, y se propondrán los medios de defensa más convenientes para este caso.

VII.- VARIABLES

Variables Independientes

- El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- Impuesto Adicional para el Fomento de la Educación en el estado de Veracruz.

Variables dependientes

- Declarar inconstitucional el Impuesto Adicional para el Fomento de la Educación en el Estado de Veracruz
- Interposición de medios de defensa por la inconstitucionalidad del Impuestos Adicional.

VIII.- DISEÑO METODOLÓGICO

En este trabajo se utilizará la investigación descriptiva junto con el método documental, los cuales se describen a continuación:

Investigación Descriptiva

La investigación descriptiva se refiere a detallar el desarrollo o manifestación de un hecho o fenómeno. Esto permite evaluar y analizar cada componente de dicho fenómeno para un mejor estudio de éste.

Para este trabajo se describirá todo lo relacionado con el Impuesto Adicional y los principios constitucionales establecidos en el artículo 31, fracción IV, de la CPEUM, para realizar las conclusiones pertinentes sobre el tema de estudio.

Método documental

Se recopilará información escrita sobre los principios constitucionales de las contribuciones, con el propósito de establecer relaciones, diferencias, etapas, posturas o estado actual del conocimiento respecto al tema objeto de estudio.

Las principales fuentes documentales serán:

- Documentos escritos privados: libros, revistas, tratados entre otros.
- Documentos escritos públicos: leyes y compendios fiscales
- Documentos seriados: diarios, boletines e informes, entre otros.

Método cualitativo

Mediante este método se describirán los elementos del Impuesto Adicional y los principios constitucionales de las contribuciones, para posteriormente analizar si el impuesto cumple con todos estos, basándolo en la información cualitativa.

Método deductivo- inductivo

Consistente en estudiar esta figura partiendo de los hechos generales para llegar a los particulares, es decir, de la facultad del estado a nivel federal para imponer contribuciones a cargo de los particulares y específicamente si el

Impuesto Adicional para el Fomento de la Educación en el estado de Veracruz cumple con los requisitos establecidos por la Constitución para ser declarado legal.

IX.- ALCANCES Y LIMITACIONES

El Impuesto Adicional se está recaudando en 12 estados del país⁴, aunque con distinto nombre pero la esencia y fin de recaudar dicho impuesto es el mismo. En este trabajo solo se tratará el caso del estado de Veracruz de Ignacio de la Llave.

Para realizar este estudio se hará una recopilación de documentos que traten sobre los principios constitucionales de las contribuciones en México y algunos juicios de amparo que se han presentado en otros estados.

Se descarta el análisis de la doble tributación para este trabajo, ya que de acuerdo a la jurisprudencia No. 6359 “DOBLE TRIBUTACIÓN. EN SI MISMA NO ES INCONSTITUCIONAL”⁵, declaran a ésta como constitucional por el simple hecho de que la CPEUM no hace mención de su prohibición en el artículo 31, fracción IV.

En esta investigación se consideraran los CFEV para los años 2010-2014.

⁴ Cárdenas Rodríguez, Oscar J. y Francisco Javier Luna López. «El gasto educativo: una propuesta de financiamiento a la educación básica.» *Gestión y Política Pública* (2007): p. 269.

⁵ Suprema Corte de Justicia de la Nación. *Jurisprudencia No. 6359 "DOBLE TRIBUTACIÓN. EN SI MISMA NO ES INCONSTITUCIONAL"*. México: Semanario Oficial, 1988.

CAPÍTULO I.- EVOLUCIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES EN MÉXICO.

En el presente capítulo se aborda la evolución de las contribuciones en México, revisando cuáles han sido sus principales antecedentes en una línea del tiempo que para su análisis se dividió en cuatro etapas, las cuales son: Época prehispánica, La Nueva España, México independiente y el Siglo XX.

Asimismo se identifican los antecedentes del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, donde nace la obligación de los mexicanos a contribuir al gasto público y se observa cómo han ido evolucionando las leyes que regulan esta obligación hasta llegar a la ley actual.

Otro tema que se plantea en este capítulo es el sistema tributario mexicano, en el cual se exponen las diferentes maneras en que el Gobierno se hace llegar de recursos económicos para desempeñar sus tareas como tal, y la clasificación de las contribuciones. Y finalmente, se señalan los diferentes tipos de ingresos que pueden obtener las Entidades Federativas en México.

1.1 ANTECEDENTES DE LAS CONTRIBUCIONES EN MÉXICO

Las contribuciones surgieron desde que los seres humanos comenzaron a ser sedentarios, a formar las primeras tribus e implementar simples y sencillas maneras de gobierno, como la ley del más fuerte y obedecer al macho alfa.

Con el paso del tiempo, las contribuciones han evolucionado de acuerdo a la época y se han dividido en diversos conceptos, por ejemplo: tributo, alcabala, quinto real, avería, impuestos especiales, etc.

1.1.1 Época prehispánica

De acuerdo al Códice Ramírez, citado por Uresti Robledo⁶ entre las siete diferentes tribus establecidas en el territorio mexicano, antes del siglo XVI, existían diversos tributos derivados de actos de conquista que se pagaban en periodos seleccionados discrecionalmente por el monarca y eran efectuados en especie, como: oro, plata, animales, tela, ropa, granos, verduras, entre otros; y en servicios.

El primitivo sistema impositivo del imperio azteca se puede dividir en dos grupos: los impuestos que se cobraban a los pueblos que tenían dominados y los que se cargaban a los propios mexicanos; y al mismo tiempo se dividen en dos tipos: el religioso y el de tiempo de guerra. El primero constaba de tributos en especie, como las primicias de los frutos del campo, el de mantenimiento, bebidas, carbón, leña, copal, vestidos, etcétera, y en servicios, labraban los terrenos dedicados a los templos; y el segundo se cobraban en servicios, los pueblos sometidos también tenían que seguirlos, y se les asignaban varias tareas, por ejemplo, cultivar tierras y las cosechas eran destinadas al mantenimiento del ejército, también se les encomendaba llevar armas y equipajes de los guerreros.⁷

Los aztecas utilizaban recaudadores de impuestos los cuales llamaron “calpixquis” y los podían distinguir porque llevaban una vara en una mano y un abanico en la otra. Desde entonces se imponían fuertes cargas a los pueblos y se llevaban registros de todo lo que entregaban a los recaudadores, dichos registros los denominaron “tequiámatl” o matrícula de tributos, y los tributos cobrados se destinaban para cubrir las necesidades de los gobernantes y del pueblo dominante.⁸

⁶ Uresti Robledo, Horacio. *Los Impuestos en México*. 2ª ed. México: TAX editores, 2007, p.38.

⁷ Carrasco Iriarte, Hugo. *Derecho Fiscal Constitucional*. 5ta ed. México: Oxford, 2010, pp.144-145.

⁸ Yacolca Estares, Daniel. «DANIEL YACOLCA ESTARES.» 01 de Octubre de 2010. 20 de Octubre de 2014 14:38 hrs. <<http://blog.pucp.edu.pe/item/112346/historia-de-las-contribuciones-en-mexico>>.

1.1.2 La Nueva España

Cuando los españoles conquistaron México fueron combinando el sistema tributario mexicano con el español, para así empezar a estructurar el de la Nueva España. Algunas de las características de la tributación mexicana que continuaron vigentes durante el virreinato español fueron: que el tributo podía ser en especie o servicio, los plazos indígenas (80 días, medio año, etc.), el señalamiento colectivo particular, el sistema de repartimiento y la recaudación por caciques y calpixques, el registro de tributos, las unidades de medida de los indígenas, las casas de recaudación, entre otros más.⁹

La Corona Española establecía el pago del quinto real, que consistía en apartar la quinta parte de la riqueza entregada por los indígenas, y entregarla a los reyes de España, el resto era repartido entre los soldados y los españoles que vivían en la Nueva España.¹⁰

Carrasco Iriarte¹¹ clasifica las contribuciones impuestas por los españoles de la siguiente manera:

1. *Impuestos sobre el comercio exterior*: almojarifazgo, grana, añil y vainilla, impuestos de caldos, anclaje, armada, avería y otros derechos de mar y estanco de lastre.
2. *Impuestos y gravámenes en el comercio interior*: alcabala, pulperías, derechos del quinto de oro y plata, derechos de vajilla, de amonedación y de ensaye; minería; impuestos a pulques, derechos de muralla; estancos.
3. *Impuestos sobre agricultura y ganadería*: diezmo y licencias.
4. *Impuestos sobre sueldos y utilidades*: media anata secular, y mesadas y medias anatas eclesiásticas.
5. *Impuestos sobre actos, documentos y contratos*.

⁹ Carrasco Iriarte, Hugo, *Derecho Fiscal Constitucional*, óp. cit., p. 148-149.

¹⁰ Uresti Robledo, óp. cit., pp. 44-45.

¹¹ Carrasco Iriarte, Hugo, *Derecho Fiscal Constitucional*, óp. cit., p. 149-150.

6. *Impuestos sobre juegos, diversiones y espectáculos públicos*: lotería.
7. *Impuestos de capacitación*: tributos, medio real de fábrica, medio real de hospital y medio real de ministro.

Tomando los conceptos de Uresti Robledo¹², se describirán a continuación algunos de los impuestos mencionados con anterioridad:

- El *derecho de avería*, se les cobraba a los dueños de buques mercantes que viajaban de España a Veracruz, o viceversa, y era utilizado para cubrir los gastos de la armada que perseguía a los piratas y corsarios.
- El *derecho de almirantazgo* se empezó a cobrar en Veracruz en 1897 y lo pagaban los dueños de las mercancías por embarcar y desembarcar en los puertos. Este impuesto fue abolido en 1821 al establecerse el arancel.
- El *almojarifazgo* nació como un impuesto a la exportación en 1562, y posteriormente se convirtió también en impuesto a la importación.
- La *alcabala* gravaba al comercio, en específico a las ventas, de aquí se deduce que es un antecedente del IVA. En la Nueva España desapareció en 1821, cuando se declaró la independencia de México, sin embargo regresa pero gravando las mercancías en las aduanas interiores y finalmente desaparece cuando se promulga la Constitución de 1857.
- El *derecho de anclaje* se aprobó en 1762 y era cobrado a la entrada de Veracruz por las embarcaciones mayores situadas en los portones o diques reales.

¹² Uresti Robledo, *óp. cit.*, pp. 45-53.

- El *Peaje* se cobraba por el tránsito y el objetivo era recaudar recursos para la construcción de un camino carretero hasta México, fue aprobado en 1796. En la actualidad este impuesto se sigue cobrando, aunque con otros objetivos más específicos de acuerdo a las necesidades de la época, pero siguiendo la misma línea.
- *Derecho de pulpería*, se les cobraba una cuota anual a los establecimientos de pulperías y tiendas de comestibles, ropa y objetos de uso común. Este impuesto se puede asemejar a los derechos que cobran los Municipios por la licencia a los establecimientos para comercializar diversos productos.
- *Impuesto por la comercialización de vinos, aguardiente, vinagres, pulques y la sisa sobre el vino*. Hoy en día se le puede asemejar con el IEPS, el cual actualmente grava muchos más productos que los antes mencionados, como son: cigarros, bebidas alcohólicas, gasolina, diésel, telecomunicaciones, etc.
- *El impuesto al papel sellado*, era utilizado para dar autenticidad bajo pena de nulidad, sobre escrituras, instrumentos públicos y actuaciones en general. Actualmente estos impuestos podrían ser los derechos que se pagan al registrar las propiedades de terrenos y casas ante la Secretaría correspondiente, o cuando se reconoce un niño en el registro civil para obtener el Acta de nacimiento y así probar la nacionalidad mexicana y con ello los derechos que establece la Constitución.
- *Derechos de licencias*, estas eran por expedir las licencias como: los fierros de errar ganado, derechos de abasto, establecimiento de obrajes, curtidurías, mesones, molinos, presas y baños.

Los anteriores son solo algunos de los impuestos que cobró la Corona Española durante su dominio en territorio mexicano

1.1.3 México independiente

Al consumarse la independencia de México, en 1821, se vive una reorganización de los poderes gobernantes, y por lo tanto un ajuste en materia financiera y fiscal, en los cuales se destaca la eliminación de la mayoría de los tributos y la disminución de los porcentajes cobrados de los mismos, lo que provocó una disminución considerable de los ingresos de la hacienda pública.

Los principales cambios en la recaudación fue la eliminación del 10% de impuesto que se cobraba en aduana, la reducción del 16% al 6% de alcabala, la sustitución de las diversas contribuciones sobre la plata y oro por el único cobro de derecho del 3% del verdadero valor de dichos metales, la disminución considerable de los almojarifazgos.¹³

El presidente Guadalupe Victoria, en 1824, crea la Contaduría Mayor de la Hacienda, al mismo tiempo se fundan las bases jurídicas para la Hacienda Pública en el Acta constitutiva. También, se establece que todos los gastos e ingresos que derogue y cobre el Estado deben estar dentro de los presupuestos correspondientes y debidamente aprobados por el Congreso.¹⁴

En los años de 1824, 1857 y 1868 se expidieron algunas leyes de clasificación de rentas que sirvieron como base para establecer los impuestos durante esos periodos, de los cuales se pueden destacar los siguientes:¹⁵

¹³ Uresti Robledo, *óp. cit.*, p. 55.

¹⁴ Yacolca Estares, *óp. cit.*

¹⁵ Uresti Robledo, *óp. cit.*, pp. 56-62.

- “Derechos de importación y exportación
- Derecho de internación del 15%, quedando libres del cobro de alcabalas.
- La alcabala al tabaco
- Derechos de circulación de moneda
- 3% sobre el oro y la plata pasta
- El real de minería
- Derecho de traslación de dominio
- Los productos del expendio de papel sellado
- Los productos por arrendamiento, venta o explotación de productos y propiedades considerados del dominio del Estado
- Peajes
- Derecho por extracción de madera
- Derecho de patente
- Contribuciones sobre objetos de lujo
- Contribuciones sobre profesiones y ejercicios lucrativos
- Impuesto sobre carros, coches y caballos
- Derechos sobre juegos y diversiones públicas”

Es importante mencionar que en la Ley de clasificación de las rentas 1857 se distingue la división de los ingresos que corresponden a la Federación y los que le corresponden a las Entidades Federativas.¹⁶

1.1.4 Siglo XX

En 1921, con el nacimiento de la Ley de ISR, el sistema impositivo adopta una nueva fisonomía que se conserva por varios años; a la par, se aprobaron otras leyes que impusieron impuestos tales como: impuesto relacionado con explotación de recursos naturales; impuestos a las industrias y sobre la producción y comercio, a la tenencia o uso de bienes y a servicios industriales; impuesto federal sobre ingresos mercantiles; impuestos del timbre; impuestos de migración;

¹⁶ Uresti Robledo, *óp. cit.*, p. 58.

impuestos sobre primas recibidas por instituciones de seguros; impuestos para campañas sanitarias, prevención y erradicación de plagas; impuestos sobre importación; impuestos sobre la exportación; impuestos sobre loterías, rifas, sorteos y juegos permitidos; impuesto sobre la erogación por remuneración al trabajo personal prestado bajo la dirección y dependencia de un patrón.¹⁷

Con la aprobación de la Ley del IVA en 1978 y su entrada en vigor en 1980, se abrogaron varias leyes donde se instituían varios de los impuestos mencionados en el párrafo anterior. De igual manera al aprobar la Ley del IEPS se abrogan diversas leyes fiscales.¹⁸

Como se observa en esta breve historia de los impuestos se puede decir que desde los inicios de la humanidad éstos, como su propio nombre lo dice, son tributos obligatorios que el pueblo le debe de entregar a sus gobernantes para el cumplimiento y desarrollo de sus funciones y dichos gravámenes los impone el Estado a través de las leyes tributarias.

1.2 ANTECEDENTES DEL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS

Conforme pasa el tiempo la civilización evoluciona, por lo tanto la manera y forma de recaudar recursos para mantener una nación también se desarrolla al mismo ritmo que el pueblo, y todos estos cambios se pueden observar y estudiar a través de toda la documentación que el ser humano va plasmando para dejar pruebas de dicha transición.

¹⁷ Uresti Robledo, *óp. cit.*, pp. 63-66.

¹⁸ *Ibíd.*, p. 66-67.

El tratadista Rezzoagli citado por SCJN¹⁹ señala como antecedente directo del artículo 31, fracción IV, de la CPEUM en cuanto al aspecto de equidad y proporcionalidad el artículo CXVIII de la Constitución Española de 1808, que decía: “Todos los privilegios que actualmente existen concedidos a cuerpos o particulares quedan suprimidos”, y es más claro el artículo 339 de la Constitución Liberal promulgada en Cádiz el 19 de marzo de 1812 que rezaba: “Las contribuciones se repartirán entre todos los españoles con proporción a sus facultades, sin exención ni privilegio alguno”

Como se puede observar el artículo CXVIII de la Constitución Española de 1808 habla en lo general del aspecto de equidad entre los ciudadanos mientras que el artículo 339 de la Constitución de Cádiz expresa específicamente la equidad y proporcionalidad en materia tributaria estableciendo que los ciudadanos de España contribuirán de acuerdo a su posibilidad económica y que lo harán todos por igual, es decir, que todos los que caigan en los supuestos de las leyes fiscales deben aportar al Estado en relación a los ingresos obtenidos.

En la Diagrama 1 denominado “Antecedente del artículo 31 Constitucional” se puede observar una línea del tiempo de los documentos por los cuales se ha ido desarrollando dicho artículo.

¹⁹Suprema Corte de Justicia de la Nación. «La concepción actual de la equidad tributaria en México desde el ámbito doctrinal, histórico y de los criterios de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.» *La equidad tributaria. Su correcta aplicación en México.* s.f, p.78.

Diagrama 1. Antecedentes del artículo 31 Constitucional



Fuente: Elaboración propia con datos de Covarrubias Dueñas²⁰

²⁰ Covarrubias Dueñas, José de Jesús. *Historia de la Constitución Política de México*. México: Porrúa, 2004, p. 373.

A continuación se enlistarán y redactarán algunos documentos y leyes que anteceden al artículo 31, fracción IV, Constitucional de acuerdo a lo señalado por Carrasco Iriarte en su libro de Derecho Fiscal Constitucional:²¹

1808 → Párrafo 24, del Acta de Ayuntamiento de México, 19 de julio, en la que se declara insubsistente la abdicación de Carlos VI, Fernando VII: "(...) manifiesta a V.E. y a todo el orbe. Sus habitantes están dispuestos a sostenerlo con sus personas, sus bienes y derramarán hasta la última gota de sangre para realizarlo."

1810 → Bando de Hidalgo, 06 de diciembre, en el que se dicta la abolición de la esclavitud: "Que cese para lo sucesivo la contribución de tributos, respecto de las castas que lo pagaban y toda exacción que a los indios se les exigía"

1812 → Constitución Política de la Monarquía Española de Cádiz, 19 de marzo de 1812:

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

Artículo 339: Las contribuciones se repartirán entre todos los españoles con proporción a sus facultades, sin excepción ni privilegio alguno.

Artículo 340: Las contribuciones serán proporcionadas a los gastos que se decreten por las cortes para el servicio público en todos los ramos."

1813 → Punto 22 de los Sentimientos de la Nación, 14 de septiembre, elaborados por José María Morelos para la Constitución de 1814:

"...se quite la inanidad de tributos, pechos e imposiciones que más agobian y se señale a cada individuo con cinco por ciento en sus ganancias, u otra carga igual ligera que no oprima tanto, como la alcabala, el estanco, el tributo y otros, pues con esta corta contribución, y la buena administración

²¹ Carrasco Iriarte, Hugo. *Derecho Fiscal Constitucional*. óp.cit., pp.157-160.

de los bienes confiscados al enemigo, podrá llevarse el peso de la guerra y honorarios de empleados”.

1813 → El Acta de Independencia de México, expedida por el Congreso de Anáhuac en la ciudad de Chilpancingo el 16 de noviembre de 1813, que establecía:

“reo de alta traición a todo el que se oponga directa o indirectamente a su independencia, ya protegido a los europeos, opresores de obra, palabra o escrito, ya negándose a contribuir a los gastos, subsidios y pensiones para continuar la guerra hasta que su independencia sea reconocida por las naciones extranjeras.

1814 → Decreto para la Libertad de la América Mexicana, sancionado en Apatzingán el 22 de octubre, que señalaban:

“Artículo 36. Las contribuciones públicas no son extorsiones para la sociedad, sino donaciones de los ciudadanos para seguridad y defensa.

Artículo 41. Las obligaciones de los ciudadanos para con la patria son: una entera sumisión a las leyes, un obediencia absoluta a las autoridades constituidas, una pronta disposición a contribuir a los gastos públicos; un sacrificio voluntario de los bienes, y de la vida, cuando sus necesidades lo exijan. El ejercicio de estas virtudes forma el verdadero patriotismo.”

1821 → Acta de Independencia Mexicana, levantada el 28 de septiembre: “la Nación: sostendrá a todo trance y con sacrificio de los haberes y vidas de sus individuos, si fuere necesario, esta solemne declaración”

1822 → Reglamento Provisional Político del Imperio Mexicano, 18 de diciembre: “Artículo 15. Todos los habitantes del imperio deben contribuir en razón de sus proporciones, a cubrir las urgencias del Estado.”

1823 → El Plan de la Constitución Política de la Nación Mexicana, 16 de mayo, que establecía: “Los ciudadanos que la componen (la Nación mexicana) tienen derechos y están sometidos a deberes. Sus deberes son: (...) 4º. Cooperar al bien general de la nación.”

1836 → Tratado entre México y España por el cual se reconoce la independencia mexicana, 28 de diciembre:

“Artículo 6. Los comerciantes y demás ciudadanos de la República mexicana o súbditos de Su Majestad Católica, que se establecieren, traficaren y transitaren por todo o parte de los territorios de uno u otro país gozarán de la más perfecta seguridad en sus personas y propiedades y estarán exentos de todo servicio forzoso en el ejército o armada o en la milicia nacional y de toda carga, contribución o impuesto que no fuere pagado por los ciudadanos y súbditos del país en que residan y tanto con respecto a la distribución de contribuciones, impuestos y demás cargas generales, como la protección y franquicia en el ejercicio de su industria.”

1836 → Leyes Constitucionales de la República Mexicana, 29 de diciembre: “Artículo 3. Son obligaciones del mexicano: (...) II.- Cooperar a los gastos del Estado, con las contribuciones que establezcan las leyes y le comprendan.”

1840 → Proyecto de Reformas de Leyes Constitucionales de 1836, fechado en Ciudad de México el 30 de junio de 1840, que establecía en su artículo 10, fracción II, lo siguiente: “cooperar a los gastos del Estado con las contribuciones que establezcan las leyes y le comprendan.”

1843 → Bases Orgánicas de la República Mexicana, acordadas por junta legislativa, sancionadas por el Supremo Gobierno Provisional y publicadas por el bando nacional el 14 de junio, en su artículo 14 establece: “Es obligación del mexicano, contribuir a la defensa y a los gastos de la nación.”

1856 → Estatuto Orgánico Provisional de la República Mexicana, acordado en el Palacio Nacional de México el 15 de mayo:

“Artículo 4. Son obligaciones de los habitantes de la República: observar este estatuto, cumplir las leyes, obedecer a las autoridades, inscribirse en el Registro Civil y pagar los impuestos y contribuciones de todas clases, sobre bienes raíces de su propiedad y las establecidas al comercio o industria que ejercieren, con arreglo a las disposiciones y leyes generales de la República.”

1856 → Proyecto de Constitución Política de la República Mexicana, de fecha 16 de junio, en su artículo 36 establece:

“Es obligación de todo mexicano, defender la independencia, el territorio, el honor, los derechos y justos intereses de su patria y contribuir para los gastos públicos, así de la federación, así como del estado y municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”

1857 → Constitución Política de la República Mexicana, sancionada por el Congreso General Constituyente el 5 de febrero:

*“Artículo 31. Es obligación de todo mexicano:
(...)*

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

1865 → Estatuto Provisional del Imperio Mexicano, expedido el 10 de abril, dice:

“Artículo 59: Todos los habitantes del imperio disfrutan de los derechos y garantías, y están sujetos a las obligaciones, pago de impuestos y demás deberes fijados por las leyes vigentes o que en lo sucesivo se expidieren.

Artículo 72: Todos los impuestos para la Hacienda del Imperio serán generales y se decretarán anualmente.

Artículo 73: Ningún impuesto puede cobrarse sino en virtud de una ley.”

En la Constitución de 1917 el artículo 31 es prácticamente el mismo que en la Constitución de 1857, con la única diferencia de que la fracción II, la cual establece la obligación de contribuir al gasto público, se mueve al numeral IV.

En 1993 es reformado el artículo 31, fracción IV, quedando de la siguiente manera:

“31.- Son obligaciones de los mexicanos:

(...)

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Distrito Federal o del estado y municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”²²

Además se añadió a la fracción IV del artículo 31 Constitucional la especificación de que también se debe aportar para el gasto público del Distrito Federal.

Haciendo un análisis más completo y exhaustivo del artículo 31, fracción IV, de la CPEUM se puede extraer la siguiente información:

1. Implanta el principio tributario de generalidad al crear la obligación de contribuir al gasto público para todos los mexicanos.
2. Señala quienes pueden constituir contribuciones: la Federación, el Distrito Federal, los Estados y los Municipios.
3. Establece el principio tributario de legalidad al referirse a las contribuciones que dispongan las leyes
4. Funda el principio tributario de destino al gasto público al decir que se debe de contribuir para el dicho concepto.
5. Señala los principios tributarios de equidad y proporcionalidad.

²² H. Congreso de la Unión. *Constitucion Politica de los Estados Unidos Mexicanos. óp. cit.*

Prácticamente, el análisis anterior del artículo 31 constitucional es la base de este trabajo, ya que desglosándolo de esa manera se observa claramente los principios constitucionales de las contribuciones, los cuales se estudiarán en el Capítulo II.

1.3 SISTEMA TRIBUTARIO MEXICANO

La Constitución establece la obligación a los mexicanos de contribuir al gasto público y al Estado de organizar y administrar la Nación. Para esto último, el Estado debe de prever la obtención de recursos financieros y su aplicación para llevar a cabo dicho deber.

El Estado debe de buscar, de acuerdo a las leyes, la manera de obtener ingresos para cubrir sus gastos. Las fuentes de ingresos del Estado Mexicano, de acuerdo al CFF y LIF son: contribuciones, aprovechamientos, productos y financiamiento.

Las *contribuciones* son las prestaciones, en dinero o en especie, que el Estado percibe de los gobernados como resultado del ejercicio de las facultades impositivas que tiene, con el objeto de financiar el gasto público, y se clasifican en: impuestos, contribuciones de mejoras, derechos y aportaciones de seguridad social.²³

Los *aprovechamientos* son aquellos ingresos que obtiene el Estado por sus funciones de derecho público pero que resultan distintos de las contribuciones, los financiamientos, y los provenientes de los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal, esto de acuerdo al artículo 3 del CFF.

²³ Medina Rodríguez, Julio César. *Derecho Constitucional Mexicano*. México: PACJ, 2012, p. 241.

Los *productos* son ingresos que recibe el Estado en contraprestación por los servicios que presta en sus funciones de derecho privado, así como el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado, esta definición es la que establece el artículo 3 del CFF.

Los ingresos obtenidos por *financiamiento* son los obtenidos mediante préstamos solicitados a otros países u organizaciones internacionales, como el Banco Mundial, o por deuda generada a través de la Bolsa Mexicana de Valores.

1.3.1 Clasificación de las contribuciones

Las contribuciones son prestaciones económicas que, dentro de la relación jurídico-tributaria, los ciudadanos están obligados a aportar al Estado con el objeto de sufragar los gastos públicos.²⁴ En base al artículo 2 del CFF, éstas se clasifican en: impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos.

A) Impuesto

El impuesto es una prestación económica obligatoria derivada de un hecho dado por las leyes tributarias a cargo de una persona, cumpliendo con los principios de generalidad, igualdad y capacidad económica, con el fin de obtener recursos para cubrir los gastos públicos.²⁵

²⁴ Arriola Vizcaíno, Adolfo. *Derecho Fiscal*. 21ª ed. México: THEMIS, 2012, p. 139.

²⁵ Uresti Robledo, *óp. cit.*, p. 69.

Esta contribución se sitúa como la principal fuente recaudadora del Estado, puesto que solo basta que cualquier persona física o moral se coloque en el supuesto de causación que señalan las leyes tributarias.²⁶

B) Aportación de seguridad social

Cuando el Estado sustituye a una persona en el cumplimiento de obligaciones en materia de seguridad social, ésta debe aportar para el gasto que realiza el Estado al cubrir dichas obligaciones que no le corresponden directamente, a esta retribución se le conoce como aportación de seguridad social. También cubren estas aportaciones las personas que reciben un beneficio por los servicios de seguridad social que proporciona el Estado.²⁷

Las obligaciones de seguridad social le corresponden al patrón y consisten en brindar a los trabajadores una serie de seguros para su bienestar, como los de accidentes de trabajo, enfermedad general, maternidad, retiro, cesantía y vejez. El Estado sustituye a los patrones otorgando los seguros mediante organismos descentralizados como el IMSS.

C) Contribuciones de mejoras

Las contribuciones de mejoras son aquellas que cubren los sujetos que reciben un beneficio directo de las obras públicas, dichas contribuciones representan solo una parte proporcional del gasto total de la obra pública.²⁸

²⁶ Medina Rodríguez, *óp. cit.*, p.242.

²⁷ *Ibíd.*, p. 244.

²⁸ *Ibíd.*, p. 245.

Jiménez González citado por Joaquín Gallegos Flores²⁹ señala que el motivo por el cual el Estado impone estas contribuciones es el hecho de que las obras públicas que realiza éste no solo benefician a la sociedad en general, sino que resultan beneficiadas algunas personas en particular, aumentando el valor de su propiedad inmobiliaria.

D) Derechos

Los derechos son los pagos que recibe el Estado por concepto de uso o aprovechamiento de bienes de dominio público de la Nación, así como de los servicios que presta en sus funciones de derecho público. Una característica de esta contribución es que es una proporción del valor total del servicio prestado.³⁰

Joaquín Gallegos Flores³¹ expone que en los derechos, a diferencia de los impuestos, existe una actividad de la administración pública que brinda un beneficio al usuario del servicio o beneficiario de la actividad administrativa, por lo que se puede asimilar al pago de una contraprestación, pero sin la finalidad de lucrar, es decir, que esta contribución solo es para recuperar una parte de los gastos involucrados para llevar a cabo la actividad administrativa.

De acuerdo al artículo 2, fracción IV, del CFF, cuando dichas retribuciones se entreguen a organismos descentralizados u órganos desconcentrados y no estén previstas en la Ley Federal De Derechos, no forman parte de los derechos.

²⁹ Gallegos Flores, Joaquín. «Club Ensayos.» 28 de Mayo de 2012. 15 de Noviembre de 2014. <<http://clubensayos.com/Temas-Variados/Derecho/199267.html>>, p. 8.

³⁰ Medina Rodríguez, *óp. cit.*, p. 243.

³¹ Gallegos Flores, *óp. cit.*, pp. 3-4.

1.4 INGRESOS DE LAS ENTIDADES FEDERATIVAS

La Federación recauda la mayor parte de las contribuciones y está obligada a repartir estos ingresos a los estados y municipios. Para esto se crea un fondo llamado “*Reserva Federal Participable*”, el cual sirve como base para determinar las cantidades a repartir entre los estados y municipios del país. Este tipo de ingreso que reciben las entidades federativas se les denominan participaciones.³²

La existencia de las participaciones federales tiene su fundamento legal en el artículo 73, fracción XXIX, último párrafo, de la CPEUM, que dice:

“Artículo 73. *El Congreso tiene facultad: (...)*

XXIX. *Para establecer contribuciones: (...)*

*Las entidades federativas participan en el rendimiento de estas contribuciones especiales, en la proporción que la Ley secundaria determine.”*³³

Los estados no solo reciben participaciones de la Federación, también tienen otras fuentes de ingresos como las contribuciones estatales o formas extraordinarias y alternativas de captación, de ésta manera se hacen llegar de los recursos necesarios para atender las necesidades de la población. Sin embargo su principal fuente de ingresos son las participaciones federales.³⁴

Para repartir estas participaciones se consideran varios aspectos como a continuación se señala:

1. “El 45.17% se destina en proporción directa al número de habitantes del Estado.

³² Instituto Nacional de Administración Pública, A.C. *Diagnostico del Sistema de Contribución y Distribución de la Hacienda Pública Estatal y Municipal*. 1ra Edición. México, 1996., p. 123.

³³ Honorable Congreso de la Unión. *Constitucion Politica de los Estados Unidos Mexicanos*. óp. cit.

³⁴ Instituto Nacional de Administración Pública, A.C., óp. cit., p. 108-112.

2. El 45.17% conforme a criterios varios definidos en la Ley Federal de Coordinación Fiscal.
3. El 9.66% en proporción inversa a las participaciones por habitante que tenga cada entidad.”³⁵

Además, las participaciones ayudan a evitar la doble o triple tributación porque delimitan los campos de actuación a las autoridades tributarias de cada uno de los niveles de gobierno, es decir, entre la Federación, las entidades federativas y los municipios. Dichas delimitaciones se encuentran establecidas en la Ley Federal de Coordinación Fiscal.

Se puede establecer un criterio de autonomía financiera al determinar la magnitud en qué un estado depende de los recursos de la Federación para realizar sus obligaciones. Aquel estado que tiene un bajo porcentaje de participaciones federales con respecto al total de sus ingresos tiene menor dependencia financiera hacia la Federación para poder impulsar su desarrollo; esto le permitirá autonomía de decisión para la canalización y aprovechamiento de los recursos recaudados por la vía tributaria mediante sus propios medios.³⁶

Las contribuciones estatales varían de acuerdo a la regulación de cada estado, la cual se realiza por medio de leyes promulgadas por cada uno de los Congresos Estatales.

En este Capítulo se redactó la historia de los impuestos en México, los cuales existían desde antes de la colonización, es decir, desde el gobierno de los aztecas y en ese tiempo el destino de los tributos era para satisfacer las necesidades de los gobernantes y del pueblo dominante. El pago de los tributos se realizaba en periodos determinados, al igual que en la actualidad, y podían ser en especie o servicio.

³⁵ Gallegos Flores, *óp. cit.*, p.19-20.

³⁶ Instituto Nacional de Administración Pública, A.C., *óp. cit.*, pp. 142-143.

Cuando los españoles conquistaron México combinaron el sistema tributario mexicano con el español. Varios de los impuestos cobrados en esa época se pueden asemejar y considerar como base de los que se cobran en la actualidad, por ejemplo: La *alcabala* que gravaba al comercio es un antecedente del IVA, el *Peaje* que es un impuesto al tránsito en las carreteras nacionales, y el *Impuesto por la comercialización de vinos, aguardiente, vinagres, pulques y la sisa sobre el vino* es un antecedente del IEPS, el cual actualmente grava muchos más productos que su antecesor.

Al consumarse la independencia, en 1821, México sufre una reorganización de los poderes, y los principales cambios en materia fiscal fue la disminución considerable de los porcentajes de ciertos impuestos y la abolición de muchos otros, lo que reduce considerablemente la entrada de dinero a las arcas del gobierno. Y En el siglo XX se aprueban las leyes que crean el ISR, el IVA y el IEPS.

Como se puede observar la verdadera regulación para las autoridades fiscales se fraguó y constituyó a partir de la época de independencia de la Corona Española.

Actualmente el artículo 31, fracción IV, Constitucional es el que origina la obligación de pagar impuestos y demás contribuciones para el desarrollo de la administración pública. El mencionado artículo nace en el Acta del ayuntamiento de México en 1808, y de ahí empieza a desarrollarse con el paso de los años por diferentes leyes y reglamentos que se promulgan para la regularización de la hacienda pública, hasta llegar a la Constitución Política de 1857 donde empieza a contemplar la descripción actual, pero la fracción que establecía la obligación de contribuir al gasto público era la II, posteriormente, en 1917, pasa a la nueva Constitución con el cambio de fracción a la IV, la cual pasa por 3 reformas para

quedar tal y como la establece la Constitución vigente hoy en día, donde se consideran los siguientes aspectos:

1. Implanta el principio tributario de generalidad al crear la obligación de contribuir al gasto público para todos los mexicanos.
2. Señala quienes pueden constituir contribuciones: la Federación, el Distrito Federal, los Estados y los Municipios.
3. Establece el principio tributario de legalidad al referirse a las contribuciones que dispongan las leyes
4. Funda el principio tributario de destino al gasto público al decir que se debe de contribuir para el dicho concepto.
5. Señala los principios tributarios de equidad y proporcionalidad.

Por otro lado, el Estado se debe dar a la tarea de buscar los recursos financieros para cumplir con sus funciones y de establecer las leyes y normas que establezcan y regulen sus ingresos, es decir, debe establecer un sistema tributario, el cual de acuerdo al CFF y la LIF está constituido por: contribuciones, aprovechamientos, productos y financiamiento.

Las contribuciones son la principal fuente de ingreso y de acuerdo al artículo 2 del CFF, éstas se clasifican en: impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos.

Las entidades federativas tienen el mismo sistema tributario que la Federación pero con la diferencia de que solo tienen autoridad de cobrar contribuciones dentro del territorio estatal y de que reciben participaciones por parte de la Federación de los ingresos recaudados por esta última. Entonces, una entidad federativa tiene tanto ingresos que provienen de la Federación como ingresos que recauda directamente.

CAPÍTULO II.- ANÁLISIS DEL CONCEPTO DE CONSTITUCIONALIDAD E INCONSTITUCIONALIDAD, Y PRINCIPIOS DE LAS CONTRIBUCIONES.

En este Capítulo II se exponen cada uno de los conceptos de constitucionalidad, inconstitucionalidad y anticonstitucionalidad para tener una idea más clara sobre estos y como aplican en este trabajo. Además, se desarrollan los medios de defensa que existen en contra de las leyes o normas que vayan en contra o no tengan como base las disposiciones señaladas en la Constitución, especialmente los medios de defensa existentes en México que son el juicio de amparo, la controversia constitucional y la acción de inconstitucionalidad.

También se describen los principios tributarios de acuerdo a algunos teóricos como Adam Smith, Harold M. Sommers, entre otros, así como los principios de las contribuciones señalados en el artículo 31, fracción IV, Constitucional que son el de constitucionalidad, de legalidad, de proporcionalidad, de equidad, de destino al gasto público, de generalidad y de audiencia.

2.1 CONCEPTO DE CONSTITUCIONALIDAD

Para analizar la constitucionalidad del Impuesto Adicional se empezará por definir el concepto de derecho constitucional, él cual es una rama del derecho no muy antigua, empezó a desarrollarse en el siglo XIX³⁷ y representa la base y cúspide de todo el orden jurídico, porque atribuye los principios fundamentales de un determinado Estado de Derecho³⁸.

³⁷ Tena Ramírez, Felipe. *Derecho Constitucional Mexicano*. 39°. México: Editoria Porrúa, 2007, p.75.

³⁸ Garza García, Cesar Carlos. *Derecho Constitucional Mexicano*. México: Mc Graw-Hill, 1997, p. 13.

“El Derecho Constitucional es el sustento de todo el sistema jurídico nacional, pues se refiere a la norma fundamental, determina las bases organizativas del Estado, los mínimos de libertad de los gobernados y establece un estándar social justo y digno.”³⁹

Del concepto anterior se desprende que el Derecho Constitucional regula e instituye las bases para organizar y gobernar un país, todo esto se materializa en la Constitución que Garza García⁴⁰ define como la norma fundamental del sistema jurídico nacional y que determina las bases organizativas del Estado, los mínimos de libertad de los gobernados y establece un estándar social justo y digno.

Como se puede observar las definiciones que maneja Garza García de Derecho Constitucional y Constitución son similares, la diferencia radica en que el Derecho Constitucional es la materia que estudia el sistema jurídico de un gobierno, y la Constitución es el documento físico donde se encuentran plasmadas todas las normas y reglas que rigen y guían a la Nación para su buen funcionamiento.

Pero para gobernar un país no solo existe la Constitución, sino también otras leyes, códigos y normas, y para evitar contrariedades entre ellas debe haber una jerarquía, de la cual la Constitución es la ley suprema, la cabeza de todas las leyes y de ella deben emanar las demás, de acuerdo a lo que expone Arteaga Nava:

“La constitución posee ciertos atributos que le son propios y exclusivos; estos la distinguen de otro tipo de normas. Si bien es propio de toda ley mandar, disponer y regular, la constitución como toda ley, lo hace, pero, por su naturaleza intrínseca, va más allá, constituye y funda. Este ir más allá que las restantes leyes hace que ese conjunto de normas agrupadas en un texto se le dé el calificativo de ley suprema. Se trata, ciertamente, de una forma de

³⁹ Garza García, *óp. cit.*, p. 14.

⁴⁰ *Ibíd.*, p. 15.

ley, no obstante, goza de notas que la distinguen y sitúan en una posición diferente y elevada.”⁴¹

Lo anterior se refiere a que la Constitución por si sola tiene el nivel más alto en la jerarquía de las leyes, es decir, es la que regula las demás legislaciones y normas por el solo hecho de que establece, organiza y funda toda una Nación.

Los atributos a los que se refiere Arteaga Nava son los principios jurídicos que caracterizan a la Constitución, los cuales se describen en la tabla 1.

Tabla 1. Principios jurídicos que caracterizan a la Constitución

Supremacía	Implica que la Constitución es la máxima de las leyes, por lo que no existe ninguna por encima de ella.
Primacía	Enuncia que la Constitución es la norma fundamental, por lo que dentro de la jerarquía de las leyes ocupa el primero de los lugares, resultando que toda otra ley del sistema jurídico deriva de la misma.
Legalidad	Establece que todo acto jurídico, para poder ser legal debe de estar de acuerdo, antes que nada con la Constitución.
Inviolabilidad	Significa que no existe ningún acto que pueda desconocer o nulificar la imperatividad constitucional.

Fuente: Elaboración propia con datos de Garza García.⁴²

Para este estudio los principios que interesan son los dos primeros: supremacía y primacía ya que son los límites y la base, respectivamente, para las demás leyes.

⁴¹ Arteaga Nava, Elisur. *Derecho Constitucional*. México: Oxford, 2006, p. 2.

⁴² Garza García, *óp. cit.*, p. 16

En México, el principio de supremacía lo otorga la misma Constitución en su artículo 133:

“Artículo 133. *Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los Tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión. Los jueces de cada Estado se arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o leyes de los Estados.”*⁴³

En este artículo se observa que esta Ley establece que todos se apegarán a lo que ella instituye, otorgándose ella misma el poder o supremacía sobre todas las demás leyes, es decir, está en el punto más alto de la jerarquía de las leyes. Además, en sus últimos renglones, especifica, por si aún existiera alguna duda, que cada Estados se tendrán que apegar a lo que en ella se dispone, aunque en estos existiera alguna norma que dijera lo contrario, la cual sería anticonstitucional. Entonces, el principio de supremacía le otorga a la CPEUM el poder para estar por encima de cualquier legislatura.

Por otro lado, el principio de primacía hace referencia a que la Constitución es la “Ley fundamental del estado”, es decir, es el origen y base de todas las demás leyes del sistema jurídico nacional, estatal y municipal.

El principio de supremacía y primacía son complementos uno del otro, ya que la Constitución es suprema por ser fundamental y es fundamental porque es suprema,⁴⁴ esto que parece un juego de palabras no lo es en virtud de que la Constitución para poder ser la base o punto de partida de otras leyes debe de tener cierta superioridad o poder sobre estas otras, de lo contrario las leyes secundarias podrían contradecirla. Por lo tanto, la Constitución es la base de toda

⁴³ H. Congreso de la Unión, *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*, óp. cit.

⁴⁴ Burgoa O., Ignacio. *Derecho Constitucional Mexicano*. 16ª. México: Porrúa, 2003, p. 359.

ley y la máxima autoridad de todas los mandos que existen en nuestro país, a la que no pueden oponerse, si alguna norma se opone, viola o se aparte de las disposiciones de la Ley Suprema será declarada nula o inválida por la vía jurisdiccional o política que la propia Constitución establezca, por lo que respecta a las autoridades que no ajustan su actuar a los postulados de ésta sus actos serán ilegales y violatorios del estado de derecho.

De lo anterior se deduce que las leyes locales deben establecer un sistema normativo de acuerdo a lo señalado en la CPEUM, deben de complementar las disposiciones que de ella emanan, para lograr una mejor comprensión y aplicación de la misma, sin que estas vayan en contra de lo estipulado en la Ley Suprema.

Asimismo, existen dos principios fundamentales del orden constitucional: el de libertad para los particulares y el de autoridad para los gobernantes. El primero se refiere a que los particulares pueden hacer todo mientras no esté prohibido por ley, por el contrario, el segundo es que las autoridades solo pueden hacer lo permitido y especificado en ley, es decir su poder de mando está limitado.⁴⁵

Entonces, de acuerdo al principio de supremacía, ninguna otra ley o norma puede estar por encima de la Constitución, al principio de primacía todas las demás leyes y normas toman como base la Constitución y al principio de autoridad, los gobernantes no pueden realizar actos que no estén comprendidos en ley, por lo tanto no deben promulgar leyes o normas que vayan en contra de la Carta Magna. Si las leyes o normas cumplen con estos principios entonces se dice que son constitucionales.

⁴⁵ Pérez de León E., Enrique. *Notas de Derecho Constitucional y Administrativo*. México: Porrúa, 1994., pp. 45-46.

2.2 INCONSTITUCIONAL Y ANTICONSTITUCIONAL

Los términos de inconstitucional y anticonstitucional son adjetivos calificativos que se utilizan para describir a una ley o norma que no cumple con el principio de primacía, es decir, que no considera los lineamientos de la Constitución. Ambas palabras, gramaticalmente hablando, son sinónimos, así lo determina la Real Academia de la Lengua Española, pero en materia de Derecho pueden tener una ligera diferencia. A continuación se redactan algunos conceptos de estos vocablos.

De acuerdo al Diccionario de Derecho:⁴⁶

Anticonstitucional: norma o acto contrarios a algún precepto o principio contenidos en la Constitución Política del Estado.

Inconstitucional: acto o norma cuyo contenido está en contradicción de la Constitución política del Estado.

Inconstitucionalidad: Calidad de inconstitucional de un acto o normal.

De acuerdo al libro “Redacción para abogados”:⁴⁷

Inconstitucional: es cuando viola la Constitución.

Anticonstitucional: cuando vulnera conceptos constitucionales y tiende a sustituir el orden jurídico.

Arnoldo Córdova en su artículo “Anticonstitucionalidad e inconstitucionalidad”⁴⁸ define a estos de la siguiente manera:

⁴⁶De Pina Vara, Rafael y Rafael De Pina. *Diccionario de Derecho*. 37°. México: Porrúa, 2010, pp. 83-84 y 317.

⁴⁷«Google.» s.f. 2015 de 02 de 09.

<https://books.google.com.mx/books?id=smFsAwAAQBAJ&pg=PA77&lpg=PA77&dq=concepto+anticonstitucional+e+inconstitucional&source=bl&ots=xM2VocUE0u&sig=tZm_rVzI52cG10F_XRId6IzquQ0&hl=es-419&sa=X&ei=-lHZVPq5Adb_yQTq94CYAQ&ved=0CDsQ6AEwBTgK#v=onepage&q=concepto%20>.

Anticonstitucionalidad: quiere indicar una resolución (ley, decreto o decisión de autoridad) que va en contra de la letra, el espíritu y el sentido de la Constitución.

Inconstitucionalidad: que no hay conformidad o apego de tal resolución a lo estipulado en la propia Carta Magna.

Después de analizar los conceptos antes descritos se puede definir como inconstitucional a aquellas leyes o normas que no siguen o no tienen las bases establecidas en la Constitución, y anticonstitucional aquellas legislaciones que contradicen lo establecido en la Constitución. Entonces se puede señalar, como diferencia, que mientras una simplemente no está fundamentada en la CPEUM, la otra estipula lo contrario a lo que la Ley Suprema establece.

Andrade Sánchez⁴⁹ considera a la anticonstitucionalidad como una especie de inconstitucional, esto es que la inconstitucionalidad comprende todas las formas de contraposición de la Constitución, y la anticonstitucionalidad solo aquellas que la contradicen.

Por otro lado, haciendo un análisis estructural del término *inconstitucional*, éste cuenta con el prefijo latino “in” que indica la ausencia de algo,⁵⁰ entonces si constitucional son aquellas leyes que toman como base y límite de autoridad la Constitución, considerando los principios de primacía y supremacía; inconstitucional es la ausencia de estos principios. Mientras que la palabra anticonstitucional tiene el prefijo “anti” que significa contra, dándole el significado de que establecen aspectos contrarios a los establecidos en la Constitución, por lo que también carecen de los principios mencionados con anterioridad y puede considerarse inconstitucional, he aquí reafirmada la opinión del tratadista Andrade

⁴⁸ Córdova, Arnoldo. *La Jornada*. 08 de Noviembre de 2009. 09 de Febrero de 2015. <<http://www.jornada.unam.mx/2009/11/08/opinion/006a1po1>>.

⁴⁹ Andrade Sánchez, I. Eduardo. *Derecho Constitucional*. 3ra. México: Ox Ford, 2013, p. 396.

⁵⁰ Córdova, Arnoldo, *óp. cit.* p. 2.

Sánchez, considerando a todas las legislaciones que carecen de fundamentos constitucionales como inconstitucionales y de éstas solo aquellas que van directamente en contra a lo establecido en la Constitución como anticonstitucionales.

2.3 MEDIOS DE DEFENSA DE LA CONSTITUCIÓN

Para garantizar el buen funcionamiento del sistema de gobierno y la constitucionalidad de las leyes, es decir, que éstas estén basadas y apegadas a la Constitución, existen varios medios de defensa o control constitucional en los diferentes regímenes constitucionales, que de acuerdo a Andrade Sánchez⁵¹ y López Betancourt⁵², se clasifican de la siguiente manera:

- Según el momento en que se efectúa:
 - o Previo o Preventivo
 - o Posterior o correctivo
- Según el órgano que lo efectúa:
 - o Político
 - o Jurisdiccional
 - Difuso
 - Concentrado
 - o Mixto
- Según el alcance de la protección:
 - o Absolutos
 - o Relativos

El *control previo o preventivo*, como su mismo nombre lo dice es para prevenir que las nuevas leyes sean inconstitucionales, por lo tanto se aplican

⁵¹ Andrade Sánchez, *óp. cit.* pp. 378-381.

⁵² Lopez Betancourt, Eduardo. *Derecho Constitucional*. 2° Edición. IURE editores, 2012, pp. 197-200.

antes de su entrada en vigor y son los medios por los cuales las normas o leyes se someten para que sean validadas por las autoridades correspondientes como constitucionales.

Por el contrario, el *control posterior o correctivo* son aquellos medios a los que se someten las leyes después de su entrada en vigor para invalidarlas en caso de que se declaren inconstitucionales, se tramitan ante diferentes sujetos dependiendo el sistema político que se tenga en cada país.

El *control por órgano político* se lleva a cabo particularmente en Francia mediante el Consejo Constitucional⁵³, el cual tiene la tarea de analizar de manera obligatoria las leyes orgánicas y los reglamentos, y de manera opcional las leyes ordinarias y los tratados internacionales. El control se establece después de que es aprobada la ley pero antes de ser promulgada y los que la analizan tienen un periodo de un mes para dar su sentencia.

El *control por órgano jurisdiccional* nace en Estados Unidos de América⁵⁴ y es el Poder Judicial quien lo lleva a cabo mediante un proceso en donde examina la constitucionalidad de un acto de autoridad o una norma. Existen dos tipos de control jurisdiccional de acuerdo al órgano que lo lleven a cabo, estos son: el control jurisdiccional difuso que se puede realizar ante cualquier instancia y el control jurisdiccional concentrado que solo lo puede resolver un órgano.

El sistema de *control mixto* mezcla al control por órgano político y por órgano jurisdiccional, dividiendo la defensa de la constitución entre estos dos órganos de acuerdo a la naturaleza de los actos de autoridad.

⁵³ Andrade Sánchez, *óp. cit.*, pp. 378-379.

⁵⁴ López Betancourt, *óp. cit.*, p. 198.

El *control de alcance absoluto* es cuando la resolución declara inconstitucional una ley y esta deja de ser válida para todos, mientras que el *control de alcance relativo* la ley declarada como inconstitucional solo causa efectos entre las partes que lo demanden, es decir, los que promueven su invalidez mientras que para las demás personas sigue siendo vigente mientras no soliciten su impugnación.

2.3.1 Medios de defensa de la Constitución en México

En México el encargado del control constitucional es el PJP, por lo tanto se considera un sistema por órgano jurisdiccional y los mecanismos de defensa establecidos en la propia Constitución son:⁵⁵

- Juicio de amparo
- Controversia constitucional
- Acción de inconstitucionalidad

A) Juicio de amparo

A grandes rasgos, el amparo es un medio de defensa que tiene por objeto salvaguardar las garantías individuales establecidas en la CPEUM, por lo tanto su protección se extiende a la verificación de todo acto o norma que resulte inconstitucional.⁵⁶

El juicio de amparo es considerado uno de los sistemas más perfectos de protección de las garantías del gobernado frente a los actos de autoridad y

⁵⁵ López Betancourt, *óp. cit.*, p. 200.

⁵⁶ Andrade Sánchez, *óp. cit.*, p. 382.

procede cuando la autoridad transgrede los derechos y garantías establecidos en la Constitución para las personas físicas y morales.⁵⁷

De acuerdo a Garza García⁵⁸, el juicio de amparo constituye la última instancia impugnativa de la mayor parte de los actos jurídicos de derecho público, ya sean materialmente jurisdiccionales, administrativos o legislativos y su finalidad es restaurar el Estado de Derecho anulando los actos ilegales de las autoridades que vienen a romper el equilibrio entre el ejercicio del poder y de la libertad.

Para la legislación mexicana, el juicio de amparo se rige bajo su propia Ley la cual deriva del artículo 103 de la CPEUM, donde se establece que los tribunales de la Federación resolverán toda controversia que se suscite:

- I. *“Por normas generales, actos u omisiones de la autoridad que violen los derechos humanos reconocidos y las garantías otorgadas para su protección por esta Constitución, así como por los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte;*
- II. *Por normas generales o actos de la autoridad federal que vulneren o restrinjan la soberanía de los estados o la esfera de competencia del Distrito Federal, y*
- III. *Por normas generales o actos de las autoridades de los Estados o del Distrito Federal que invadan la esfera de competencia de la autoridad federal.”*⁵⁹

Estos tres conflictos son los que se pueden solucionar o arreglar mediante un amparo.

Los principios que rigen el juicio de amparo según Garza García⁶⁰ son:

⁵⁷ López Betancourt, *óp. cit.*, p. 207.

⁵⁸ Garza García, *óp. cit.* p. 196.

⁵⁹ H. Congreso de la Unión, *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*, *óp. cit.*

⁶⁰ Garza García, *óp. cit.*, pp. 197-198.

1. *Principio de prosecución judicial*: significa que el juicio se tiene que seguir ante los órganos del poder judicial.
2. *Principio dispositivo*: el juicio se iniciará a petición de parte.
3. *Principio de definitividad*: procede el juicio de amparo cuando no existe medio ordinario de defensa idóneo para modificar, revocas o anular el acto que vaya a reclamarse.
4. *Principio de concentración*: todo el juicio se realiza en una sola audiencia.
5. *Principio de relatividad*: esto es que la sentencia del amparo sólo tiene efectos entre las partes involucradas.
6. *Principio de existencia de agravio personal y directo*: se refiere a que el juicio de amparo se llevará a cabo cuando exista el menoscabo individual a los derechos de un sujeto, de realización pasado, presente o inminente.
7. *Principio de eventualidad*: esto es que la demanda de amparo deberá contener absolutamente todas las reclamaciones referentes a un mismo acto reclamado.

La sentencia que se emita al finalizar el juicio de amparo tiene el objetivo de restituir al agraviado en el pleno goce de la garantía violada, esto es en el sentido positivo que se restablecerán las cosas al estado que guardaban antes de la violación y en carácter negativo el efecto será obligar a la autoridad responsable a que obre en el sentido de respetar la garantía de que se trate y a cumplir lo que la misma exija. Además, la sentencia debe cumplir con los siguientes principios:⁶¹

- ✓ *Principio de congruencia*: debe haber una relación de concordancia entre lo solicitado por las partes y lo resuelto por el juzgador
- ✓ *Principio de motivación*: se entiende la exigencia de que el juez examine y valore los hechos expresados por las partes de acuerdo con los elementos de convicción presentados en el proceso, como lo ha puesto de relieve la jurisprudencia.
- ✓ *Principio de fundamentación*: es la expresión de los argumentos jurídicos en los cuales se apoye la aplicación de los preceptos normativos con base en los cuales el juzgador resolvió el conflicto.

⁶¹ Garza García, *óp. cit.*, pp. 197-198.

Garza García⁶² define las dos tipos de amparo como *directo*, aquel en el que el acto reclamado es, materialmente, de naturaleza jurisdiccional de fondo, es decir, resuelve el asunto en lo principal; e *indirecto*, aquel en el que el acto reclamado es, materialmente, de naturaleza legislativa, administrativa o jurisdiccional interlocutoria, es decir, resuelve una cuestión accesorio.

De lo anterior se desprende que el amparo directo es el juicio por medio del cual se promueve la defensa de una persona contra sentencias definitivas que ponen fin a un juicio dictadas por autoridades jurisdiccionales. Por otro lado, el amparo indirecto se interpone contra actos u omisiones de autoridad que violen garantías o derechos fundamentales.

Para presentar el amparo indirecto se cuenta con un plazo de 15 días siguientes al de la notificación del acto reclamado o, en caso de que el acto reclamado sea una ley autoaplicativa, 30 días siguientes a su entrada en vigor o dentro de los 15 días siguientes a la notificación del primer acto de aplicación. El amparo directo se presenta dentro de los quince días siguientes a la notificación del acto reclamado.⁶³

B) Controversia constitucional

La controversia constitucional es el juicio que permite resolver un conflicto sobre invasión de competencias entre los distintos ámbitos federales o los distintos poderes de cada uno de aquéllos,⁶⁴ está a cargo de la SCJN, de acuerdo al artículo 105, fracción I, de la CPEUM, dicha corte tiene como función de defender la Constitución, definir su sentido e impedir que los entes y órganos de autoridad

⁶² Garza García, *óp. cit.*, p. 199.

⁶³ *Ibíd.*, pp. 199-202.

⁶⁴ *Ibíd.*, p. 179.

se excedan en su campo de acción, que la misma Carta Magna delimita, e invadan el de otros.⁶⁵

Por este medio solamente se pueden tratar asuntos relacionados con la constitucionalidad en lo general, es decir, en lo referente a la CPEUM, y solo las autoridades establecidas en ésta pueden acceder a ella, las cuales son: la Federación, los estados, el Distrito Federal y los municipios.

A través de la controversia constitucional se busca declarar la nulidad del acto reclamado por medio de invocar, fundar y probar causales de invalidez. Y es importante destacar que para su aplicación se deben cumplir con los siguientes aspectos:⁶⁶

- 1) Que existe una violación a la CPEUM
- 2) Que dicha violación sea atribuible a: la Federación, a un estado, al Distrito Federal, un municipio, el Poder Ejecutivo, el Congreso de la Unión, los Poderes de un estado y los órganos de gobierno del Distrito Federal (artículo 105, fracción I, CPEUM)
- 3) Que lesione el campo de acción de quien demande o invada el ámbito competencial que constitucionalmente le corresponde.

Si alguno de estos no se cumpliera no se puede utilizar este medio de defensa contra leyes inconstitucionales.

El plazo para presentar la demanda de la controversia constitucional es de 30 días a partir del día siguiente a la fecha de publicación en el DOF o en periódico de la entidad correspondiente.⁶⁷

⁶⁵ Arteaga Nava, *óp. cit.*, p. 823.

⁶⁶ *Ibíd.*, pp. 823-826.

⁶⁷ Suprema Corte de Justicia de la Nación. *SCJN*. s.f. 20 de Mayo de 2015. <<http://www2.scjn.gob.mx/alex/preguntasControversias.aspx>>.

C) Acción de inconstitucionalidad

Por último, la acción de inconstitucionalidad es un medio de defensa por el cual se determina si una ley o norma se ajusta o no a la Constitución⁶⁸, de acuerdo al artículo 105, fracción II, de la Constitución, al igual que la controversia constitucional, está a cargo de la SCJN. A continuación se redacta el artículo en mención:

“Artículo 105. La Suprema Corte de Justicia de la Nación conocerá, en los términos que señale la ley reglamentaria, de los asuntos siguientes:

*II. De las acciones de inconstitucionalidad que tengan por objeto plantear la posible contradicción entre una norma de carácter general y esta Constitución.”*⁶⁹

En el artículo mencionado en el párrafo anterior se expresa que la acción de inconstitucionalidad también se promueve ante la SCJN dentro de los treinta días naturales contados a partir del día siguiente a su publicación y puede ser interpuesta por:

- a) “El equivalente al treinta y tres por ciento de los integrantes de la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión, en contra de leyes federales o del Distrito Federal expedidas por el Congreso de la Unión;*
- b) El equivalente al treinta y tres por ciento de los integrantes del Senado, en contra de leyes federales o del Distrito Federal expedidas por el Congreso de la Unión o de tratados internacionales celebrados por el Estado Mexicano;*
- c) El Procurador General de la República, en contra de leyes de carácter federal, estatal y del Distrito Federal, así como de tratados internacionales celebrados por el Estado Mexicano;*

⁶⁸ Andrade Sánchez, *óp. cit.*, p. 392.

⁶⁹ H. Congresos de la Unión, *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*, *óp. cit.*

- d) *El equivalente al treinta y tres por ciento de los integrantes de alguno de los órganos legislativos estatales, en contra de leyes expedidas por el propio órgano,*
- e) *El equivalente al treinta y tres por ciento de los integrantes de la Asamblea de Representantes del Distrito Federal, en contra de leyes expedidas por la propia Asamblea, y*
- f) *Los partidos políticos con registro ante el Instituto Federal Electoral, por conducto de sus dirigencias nacionales, en contra de leyes electorales federales o locales; y los partidos políticos con registro estatal, a través de sus dirigencias, exclusivamente en contra de leyes electorales expedidas por el órgano legislativo del Estado que les otorgó el registro.*
- g) *La Comisión Nacional de los Derechos Humanos, en contra de leyes de carácter federal, estatal y del Distrito Federal, así como de tratados internacionales celebrados por el Ejecutivo Federal y aprobados por el Senado de la República, que vulneren los derechos humanos consagrados en esta Constitución y en los tratados internacionales de los que México sea parte. Asimismo, los organismos de protección de los derechos humanos equivalentes en los estados de la República, en contra de leyes expedidas por las legislaturas locales y la Comisión de Derechos Humanos del Distrito Federal, en contra de leyes emitidas por la Asamblea Legislativa del Distrito Federal.”⁷⁰*

Además, para que las resoluciones de la SCJN puedan declarar la invalidez de las normas impugnadas estas deben ser aprobadas por una mayoría de ocho votos como mínimo.

Los requisitos de forma para presentar la acción de inconstitucionalidad son los siguientes:⁷¹

- Presentarse por escrito, desestimando cualquier otra forma en que pretenda presentarse
- Nombre y firma de quien lo promueve

⁷⁰ H. Congresos de la Unión, *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*, óp. cit.

⁷¹ López Betancourt, óp. cit., p. 207 y Garza García, óp. cit., p. 243.

- Identificarse el órgano legislativo que emitió y promulgó la norma general o ley impugnada
- La norma general cuya validez se reclame, fecha de publicación y medio oficial en que se hubiera publicado
- Los preceptos constitucionales que se estimen violados
- Los conceptos de invalidez
- Peticiones

En esta acción no se puede solicitar la suspensión de la vigencia de la ley, norma o tratado impugnado, sino que éstos continúan teniendo validez hasta que la SCJN emita una sentencia y que ésta resultará a favor, es decir, que ésta declare que la ley impugnada efectivamente era inconstitucional.⁷²

Los requisitos que debe cumplir la sentencia son:⁷³

- ✓ Fijación de la ley o tratado internacional impugnado
- ✓ Los preceptos que la fundamenten
- ✓ Las consideraciones que sustenten su sentido y los preceptos constitucionales violados
- ✓ Los alcances y efectos de la sentencia
- ✓ Los puntos resolutivos

Una vez dictada la sentencia el Presidente de la SCJN ordenará notificarla a las partes y publicarla en el Semanario Judicial de la Federación, DOF y en el órgano oficial en que las normas se hubieren publicado.⁷⁴

⁷² López Betancourt, *óp. cit.*, p. 207.

⁷³ Garza García, *óp. cit.*, p. 246.

⁷⁴ *Ídem.*

2.4 PRINCIPIOS DE LAS CONTRIBUCIONES

Existen dos tipos de principios de las contribuciones: los constitucionales, que son la que interesan más para este trabajo y como su nombre lo indica, se derivan de las leyes establecidas en la CPEUM; y los teóricos, no menos importantes que los primeros, son principios que los investigadores de las finanzas públicas han establecido como normas generales para guiar a los legisladores o autoridades al momento de crear y aprobar las leyes fiscales.

De los diferentes tratadistas de derecho fiscal y financiero, como Adam Smith en el libro V de su obra “Una Investigación Sobre La Naturaleza Y Causa De La Riqueza De Las Naciones” y Harold M. Sommers, citados por Fernández Martínez⁷⁵; se derivan diversos principios teóricos y constitucionales de las contribuciones, de los cuales solo se explicaran los más importantes y que ayudaran a resolver la hipótesis de este trabajo.

2.4.1 Principios teóricos de las contribuciones

Los principios teóricos de las contribuciones considerados fundamentales son los señalados por el economista ingles Adam Smith, en el libro V de su obra “Una Investigación Sobre La Naturaleza Y Causa De La Riqueza De Las Naciones”:⁷⁶

- A. Principio de justicia
- B. Principio de certidumbre
- C. Principio de comodidad
- D. Principio de economía

⁷⁵ Fernández Martínez, Refugio de Jesús. *Derecho Fiscal*. Mc Graw-Hill, 2000, pp. 54-62.

⁷⁶ *Ibíd.*, p. 55.

Harold M. Sommers, citado por Fernández Martínez⁷⁷, sigue la misma línea de clasificación de los principios tributarios que Adam Smith, solo que los complementa o moderniza de acuerdo a las nuevas disposiciones administrativas y fiscales de la época, dicha clasificación es la siguiente:

- a) El principio de la capacidad de pago.
- b) El principio del beneficio.
- c) El principio del crédito por el ingreso ganado.
- d) El principio de la ocupación plena.
- e) El principio de la conveniencia.

A continuación se describen brevemente algunos de los principios teóricos de las contribuciones expuestos por estos tratadistas.

A) Principio de justicia

De acuerdo a Fernández Martínez⁷⁸ el principio de justicia es el deber de las personas de aportar al Estado para los gastos del sector público, en proporción a los ingresos que perciben, Pacci Cárdenas⁷⁹ añade, y conforme a las leyes tributarias, en las que incurran de acuerdo al hecho imponible.

Para lograr el cumplimiento de este principio, el tributo debe tener dos características: generalidad y uniformidad.⁸⁰

La generalidad, se refiere a que el impuesto abarque a todas las personas que cumplan con las características señaladas en la ley como hecho generador

⁷⁷ Fernández Martínez, *óp. cit.*, p. 61.

⁷⁸ *Ibíd.*, p. 55.

⁷⁹ Pacci Cardenas, Alberto Carlos. *Introducción al Derecho Tributario*. Lima, s.f, p. 57.

⁸⁰ Fernández Martínez, *óp. cit.*, p. 55.

del crédito fiscal, con excepción de las que carezcan de capacidad contributiva, entendiéndose que posee dicha capacidad la persona que percibe ingresos por encima del mínimo para subsistir.⁸¹

La uniformidad significa que todas las personas sean iguales frente al tributo, es decir, que si la manera de obtener los ingresos es la misma, entonces van a contribuir de la misma forma, pero sí su fuente de riqueza es diferente, contribuirán de manera distinta.⁸²

Entonces, para que un impuesto cumpla con el principio de justicia, debe de ser general, en otras palabras, que trate por igual a todas las personas que caigan en el supuesto señalado en la ley como causante del pago de la contribución; y uniforme, esto es, que los ingresos provenientes de la misma fuente serán tratados iguales.

B) Principio de certeza o certidumbre

El principio de certeza es de los más importantes ya que señala que “Las leyes referidas a los tributos deben ser claras e inequívocas en su enunciado”⁸³, es decir, que deben estar redactadas claramente, para que sean de fácil comprensión para los que tienen que cumplirlas y los que deben hacer que se cumplan.

Para dar cumplimiento a este principio, al redactar o aprobar las leyes, los congresistas deben especificar lo más claro posible los elementos de las contribuciones: sujeto, objeto, base, tasa o tarifa y época de pago; además de exenciones, momento de causación, obligaciones a satisfacer y sanciones

⁸¹ Margáin Manautou, Emilio. *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*. 19 Edición. Ed. Porrúa, 2007, p. 25.

⁸² *Ibíd.*, p. 27.

⁸³ Pacci Cárdenas, *óp. cit.*, p. 57.

aplicables, para que la autoridad no tenga oportunidad de alterar dichos elementos y perjudique al contribuyente.⁸⁴

Sí los elementos de las contribuciones y demás obligaciones que derivan de éstas se encuentran redactadas de manera clara y precisa en las leyes y normas correspondientes, el contribuyente tendrá la garantía y certeza de cumplir correctamente con las obligaciones fiscales y de que la autoridad no usará su poder para hacer mal uso de éste y sacar algún provecho de una situación confusa en la que llegare a estar.

C) Principio de comodidad

Este principio nos habla acerca de la forma y el momento en que se recauda la contribución, y estos deben ser de la manera más conveniente para el contribuyente, ya que se le está ocasionando una molestia al tener que contribuir al Estado, entonces esta molestia debe ser lo menos gravosa para él.⁸⁵

El principio de comodidad puede ayudar a que al simplificar los términos de la recaudación los contribuyentes realicen el pago del tributo con más frecuencia y aquellos que realizan actividades fuera del marco fiscal se apeguen a la actividad formal, aumentando la recaudación para el fisco, ya que en algunas ocasiones por la complejidad de las leyes fiscales muchas personas optan por realizar su actividad comercial fuera de la formalidad.

Entre más simple sean los procedimientos para cumplir con las obligaciones tributarias, más contribuyentes las realizarán, y por lo tanto la base de recaudación incrementará, ya que hasta el contribuyente con menos preparación en el aspecto

⁸⁴ Margáin Manautou, *óp. cit.*, p. 27.

⁸⁵ Fernández Martínez, *óp. cit.*, p. 57.

fiscal podrá comprender y entender dicho proceso y lo realizará sin ninguna complicación. Un ejemplo de simplicidad en el pago de contribuciones es el antiguo régimen de pequeños contribuyentes, el cual constaba de hacer pagos bimestrales fijos a hacienda estatal de acuerdo al promedio de ingresos bimestrales que se obtenían.

D) Principio de economía

El principio de economía hace referencia a la distribución y aplicación de los recursos recaudados, es decir, que se destinen al gasto público. Debe de existir un equilibrio entre el ingreso y el egreso, los legisladores deben de tomar en cuenta para qué y cuánto se va a utilizar, para así poder planear lo que se debe de recaudar y de qué manera se recaudará.⁸⁶

El Estado es uno órgano de gobierno que tiene como objetivo administrar los bienes públicos y prestar servicios que mejoran la calidad de vida de los ciudadanos. Entonces, el gobierno debe de tener un ingreso igual al gasto, porque su objetivo es la administración del país, y no la obtención de ganancias como las empresas privadas. Es por esto, que su punto de partida es el presupuesto de egresos, saber cuánto va a gastar para después buscar los medios por los cuales va a obtener el ingreso para cumplir con sus obligaciones.

E) Principio de capacidad contributiva

De acuerdo a lo que opina Andrea Sánchez, citada por Carrasco Iriarte⁸⁷, la capacidad contributiva va relacionada con los ingresos, esto es que de acuerdo al

⁸⁶ Pacci Cárdenas, *óp. cit.*, p. 58.

⁸⁷ Carrasco Iriarte, Hugo. *Derecho Fiscal I*. IURE Editores, 2001, p. 31.

monto de ingresos obtenidos es la cantidad de impuestos que deben pagar los gobernados.

Entonces, a mayor ingreso mayor es la carga tributaria. Y esto tiene como finalidad la distribución de la riqueza, puesto que se les cobra más impuestos a los de mejor posición económica para cubrir los gastos de las ayudas sociales para los más necesitados, en otras palabras, se le quita al rico para darle al pobre.

Esta capacidad se mide de diferente manera de acuerdo al tipo de impuestos del que se trate, es decir, si son impuestos directos o indirectos. Para Dino Jarach⁸⁸ los impuestos directos, los cuales gravan la renta, son los que toman en cuenta el principio de capacidad contributiva, mientras que, los impuestos indirectos no lo hacen, ya que gravan el consumo, es decir, se cobra un porcentaje del valor total del producto, sin tomar en cuenta los ingresos de cada consumidor.

El sistema tributario mexicano contempla este principio en lo que respecta al ISR, ya que para personas físicas se maneja por tarifa y entre mayor utilidad obtiene mayor es la tasa de impuesto que pagan.

Básicamente, este principio trata de hacer una redistribución de los ingresos, sería como quitarle al que más tiene para darle al que menos tiene, aunque en realidad esto poco se cumple porque los que más tienen pueden hacer planeación fiscal, de esa manera aprovechan los beneficios otorgados por los legisladores en la mismas leyes y/o normas tributarias o las lagunas existentes en dichas leyes, quedando como sector vulnerable los de menor ingresos, porque al no tener el poder monetario para contratar los servicios de un profesional para realizar una planeación fiscal de acuerdo a la actividad económica que desarrolla, no aprovechan los beneficios creados para ellos.

⁸⁸ Dino Jarach, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Buenos Aires: Abeledur Perrot, s.f., p. 300.

2.4.2 Principios constitucionales de las contribuciones

De acuerdo a Delgadillo Gutiérrez, citado por Carrasco Iriarte⁸⁹, los principios constitucionales de las contribuciones son una serie de reglas que establecen los estudiosos del derecho para que las autoridades tengan una guía a la hora de hacer y aprobar las leyes fiscales y no actúen de manera arbitraria perjudicando a los contribuyentes.

Estos están establecidos dentro de la propia constitución y se describen a continuación.

A) Principio de constitucionalidad

Este principio observa los lineamientos esenciales del marco jurídico, basándose en una ley suprema, la cual es el punto de partida de cualquier otra ley o norma, estableciendo así una jerarquía en el orden jurídico.⁹⁰

En México, la ley suprema es la CPEUM, de acuerdo al artículo 133, de la misma, el cual le otorga dicha supremacía y que se analizó en el Capítulo I.

Villoro Toranzo, citado por Arrijo Vizcaíno, dice:

“la regulación de la creación de normas inferiores la puede hacer la norma superior en forma expresa o en forma tácita. Hay regulación expresa cuando la norma superior determina la constitución del

⁸⁹ Carrasco Iriarte, *Derecho Fiscal I*, óp. cit., p. 29.

⁹⁰ Arrijo Vizcaíno, óp. cit., p. 26.

*órgano que deberá crear las normas inferiores y especifica los ámbitos de invalidez de las mismas”.*⁹¹

La regulación de normas mexicanas es expresa, porque la CPEM establece como se estructura el Congreso de la Unión y cuáles son sus facultades para crear leyes.⁹² Además de que señala la responsabilidad que tiene el Estado de manejar la actividad fiscal del país en el artículo 25 de la mencionada ley, que a su vez señala que se deben de cumplir con ciertos objetivos:

“Corresponde al Estado la rectoría del desarrollo nacional para garantizar que éste sea integral y sustentable, que fortalezca la Soberanía de la Nación y su régimen democrático y que, mediante el fomento del crecimiento económico y el empleo y una más justa distribución del ingreso y la riqueza, permita el pleno ejercicio de la libertad y la dignidad de los individuos, grupos y clases sociales, cuya seguridad protege esta Constitución.

*El Estado planeará, conducirá, coordinará y orientará la actividad económica nacional, y llevará al cabo la regulación y fomento de las actividades que demande el interés general en el marco de libertades que otorga esta Constitución.”*⁹³

Entonces, el principio de constitucionalidad consiste en que la Constitución establece los principios y disposiciones que el Estado deberá tomar en cuenta para promulgar las leyes y ordenamientos fiscales sin contradecir a la primera, porque de ser así entonces se puede interponer un juicio de amparo para solicitar su invalidez.

Asimismo, Arrijo Vizcaíno⁹⁴ expone que este principio es un complemento del principio de legalidad, ya que no es suficiente que los impuestos se encuentren

⁹¹ Arrijo Vizcaíno, *óp. cit.*, p. 27.

⁹² *Ibíd.*

⁹³ H. Congresos de la Unión, *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*, *óp. cit.*

⁹⁴ Arrijo Vizcaíno, *óp. cit.*, p. 28.

establecidos por ley, sino que también dichas leyes deben obedecer a una ley superior, la Constitución.

B) Principio de legalidad

Dos postulados fundamentales para desarrollar el principio de legalidad son: *Nullum tributum sine lege* (no hay tributo sin ley) y *No taxation without representation* (no hay tributo sin representación), lo cual quiere decir que si la contribución no está promulgada en ley, no existe la obligación de pago⁹⁵.

El artículo 31, fracción IV, de la CPEUM es el fundamento legal, el principio y la base de donde se desprenderán las leyes tributarias, ya que establece claramente la obligación de los mexicanos a contribuir al gasto público, y a su vez hace referencia que se contribuirá “de la manera proporcional y equitativa que **dispongan las leyes**”⁹⁶, es decir, que debe estar señalado en ley cómo se va a cumplir con la aportación de los ciudadanos para el gasto público.

Pero, ¿Quién o quiénes son los encargados de hacer dichas leyes? La respuesta se encuentra en el artículo 73, fracciones VII y XXIX, de la CPEUM:

“Artículo 73. *El Congreso tiene facultad:*

VII. *Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto.*

(...)

XXIX. *Para establecer contribuciones:*

1o. *Sobre el comercio exterior;*

2o. *Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4º y 5º del artículo 27;*

⁹⁵ Ángel Sánchez, Juan Manuel. «Principios Constitucionales de las Contribuciones.» *Praxis de la Justicia Fiscal y Administrativa* 6 (2011): 216-24, p. 231.

⁹⁶ H. Congresos de la Unión, *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*, óp. cit.

- 3o.** Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros;
- 4o.** Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación; y
- 5o.** Especiales sobre:
 - a)** Energía eléctrica;
 - b)** Producción y consumo de tabacos labrados;
 - c)** Gasolina y otros productos derivados del petróleo;
 - d)** Cerillos y fósforos;
 - e)** Aguamiel y productos de su fermentación; y
 - f)** Explotación forestal.”⁹⁷

Como se puede observar, la Constitución da la facultad al H. Congreso de la Unión para promulgar las leyes tributarias, cumpliendo así el primer postulado *No hay tributo sin ley*. Y para dar cumplimiento al segundo postulado la Constitución en su artículo 72 señala lo siguiente:

“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.”*⁹⁸

De lo anterior, se puede señalar que la CPEUM establece que las leyes fiscales deben ser aprobadas primero por la Cámara de Diputados y posteriormente por la de Senadores, he aquí el segundo postulado “no hay tributo sin representación” y los que representan al pueblo son los diputados y senadores.

⁹⁷ H. Congresos de la Unión, *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*, óp. cit.

⁹⁸ *Ídem*.

Asimismo, Dino Jarach⁹⁹ dice que el principio de legalidad también hace referencia al principio de certeza enunciado por Adam Smith, es decir, que para el cumplimiento de éste los elementos, obligaciones y excepciones de los impuestos deben estar estipulados por ley lo más claro posible. Lo anterior se puede observar mejor en la Tesis: P. LXXVI/2010 que se transcribe a continuación:

LEGALIDAD TRIBUTARIA. EL ALCANCE DE ESE PRINCIPIO CONSTITUCIONAL NO TUTELA QUE LA DEBIDA DEFINICIÓN DE LOS ELEMENTOS ESENCIALES DE UN TRIBUTOS SE HAGA BAJO UN ENTORNO PROPORCIONAL Y EQUITATIVO. La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que el principio de legalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos exige que los tributos se prevean en la ley y, de manera específica, sus elementos esenciales, para evitar que quede a la arbitrariedad de las autoridades exactoras la fijación del gravamen, el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, y para que el particular pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir al gasto público, al ser el legislador y no otro órgano quien los precise. Asimismo, al atender a la interacción de dicho principio tributario con la garantía de seguridad jurídica, en su vertiente de certeza manifestada en un suficiente desarrollo normativo, ha sostenido que el legislador no debe prever fórmulas que representen, prácticamente, la indefinición de un concepto relevante para el cálculo del tributo, ya que con ello se dejaría abierta la posibilidad de que sean las autoridades administrativas quienes generen la configuración de los tributos, o bien, que el contribuyente promedio no tenga la certeza de la forma en que debe contribuir al gasto público. Sin embargo, este Alto Tribunal no ha sostenido que en cumplimiento al principio de legalidad tributaria, el legislador esté obligado, adicionalmente, a tutelar los diversos principios de proporcionalidad y equidad, como si aquél fuera una meta-garantía constitucional que se infringiría siempre que se faltara a la proporcionalidad o a la equidad aunque, desde luego, el legislador debe velar por que no se violen los principios mencionados en último término, sin que ello derive del principio de legalidad tributaria.

⁹⁹ Dino Jarach, *óp. cit.*, p. 297.

Amparo en revisión 1134/2009. CSI Leasing México, S. de R.L. de C.V. y otras. 27 de abril de 2010. Unanimidad de diez votos. Ausente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretarios: María Estela Ferrer Mac Gregor Poisot, Ricardo Manuel Martínez Estrada, Fanuel Martínez López, Jorge Luis Revilla de la Torre y Juan Carlos Roa Jacobo.

Amparo en revisión 1006/2009. Tyco Electronics Tecnologías, S.A. de C.V. 29 de abril de 2010. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: Margarita Beatriz Luna Ramos y Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretarios: María Estela Ferrer Mac Gregor Poisot, Ricardo Manuel Martínez Estrada, Fanuel Martínez López, Jorge Luis Revilla de la Torre y Juan Carlos Roa Jacobo.

Amparo en revisión 1346/2009. Aluprint, S.A. de C.V. 29 de abril de 2010. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: Margarita Beatriz Luna Ramos y Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Secretarios: María Estela Ferrer Mac Gregor Poisot, Ricardo Manuel Martínez Estrada, Fanuel Martínez López, Jorge Luis Revilla de la Torre y Juan Carlos Roa Jacobo.

Amparo en revisión 441/2009. Grupo McGraw-Hill S.A. de C.V. y otra. 29 de abril de 2010. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: Margarita Beatriz Luna Ramos y Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos; en su ausencia hizo suyo el asunto José Ramón Cossío Díaz. Secretarios: María Estela Ferrer Mac Gregor Poisot, Ricardo Manuel Martínez Estrada, Fanuel Martínez López, Jorge Luis Revilla de la Torre y Juan Carlos Roa Jacobo.¹⁰⁰

Para que una contribución sea legal, debe estar establecida en ley, la cual debió ser aprobada por H. Congreso de la Unión, y debe establecer todos los

¹⁰⁰ El Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Tesis P. LXXVI/2010 "Legalidad tributaria. El alcance de ese principio constitucional no tutela que la debida definición de los elementos esenciales de un tributo se haga bajo un entorno proporcional y equitativo". Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, 2011.

elementos de los impuestos, como se menciona en la tesis antes transcrita, que de acuerdo con Carrasco Iriarte¹⁰¹ son los que se enumeran a continuación:

- a) Sujeto Activo
- b) Sujeto Pasivo
- c) Objeto
- d) Unidad del impuesto o unidad fiscal
- e) Cuota o tasa
- f) Base
- g) Tarifa
- h) Forma y época de pago
- i) Excepciones
- j) Deducciones

C) Principio de proporcionalidad

El artículo 31, fracción IV, de la CPEUM establece que es obligación de los mexicanos contribuir de manera proporcional. Ángel Sánchez¹⁰² señala que el pleno de la SCJN expone que el concepto de proporcionalidad radica 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.

A lo largo del tiempo se ha estudiado el concepto de proporcionalidad tributaria y sus diferentes implicaciones al momento de establecer, dictar y aplicar las leyes fiscales, inclusive se han emitido diversas jurisprudencias, tesis y contratesis sobre este tema. Unas de las cuales son la Tesis Aislada P. XXXV/2010 y la Jurisprudencia P. /J. 2/2009, que a continuación se redactan:

¹⁰¹ Carrasco Iriarte, *Derecho Fiscal Constitucional*, óp. cit., p. 167.

¹⁰² Ángel Sánchez, óp. cit., p. 228.

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

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

CONTRADICCIÓN DE TESIS 233/2009. Entre las sustentadas por la Primera y la Segunda Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. 10 de mayo de 2010. Mayoría de nueve votos. Disidentes: Sergio Salvador Aguirre Anguiano y Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Luis María Aguilar Morales. Secretario: Óscar Palomo Carrasco.

*Nota: Esta tesis no constituye jurisprudencia, ya que no resuelve el tema de la contradicción planteada.*¹⁰³

“PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. PARA DETERMINAR SI UNA CONTRIBUCIÓN CUMPLE CON ESE PRINCIPIO, ES NECESARIO ATENDER A SU NATURALEZA PARA ESTABLECER LAS FORMAS COMO SE MANIFIESTA LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. La capacidad contributiva no se manifiesta de la misma manera en todas las contribuciones, pues aparece en forma directa e inmediata en los impuestos directos, como los que recaen en la renta o el patrimonio, porque son soportados por personas que perciben, son propietarias o poseedoras de ellos, mientras que en los indirectos la capacidad tiene

¹⁰³ El Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Tesis P. XXXV/2010 "Proporcionalidad tributaria. Para que un tributo respete este principio constitucional se requiere que exista congruencia entre el gravamen y la capacidad contributiva de los sujetos, que éste encuentre relación directa con el objeto gravado y que el hecho imponible y la base gravable se relacionen estrechamente". Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, 2010.

un carácter mediato como la circulación de bienes, la erogación, el gasto y el consumo, ya que parten de la previa existencia de una renta o patrimonio, y gravan el uso final de toda la riqueza a través de su destino, gasto o tipo de erogación que refleja indirectamente dicha capacidad. Luego, para determinar si una contribución cumple con el principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es necesario atender a la naturaleza de dicho tributo a fin de conocer la forma como se manifiesta y modifica la capacidad contributiva”¹⁰⁴

De lo anterior se puede señalar que la proporcionalidad se refiere a que los contribuyentes deben de aportar al Estado una parte, un porcentaje, de sus ingresos o utilidades, sin que esta cantidad dañe o deteriore el patrimonio del individuo.

Además, se dice que los tributos deben de establecerse tomando en cuenta la capacidad económica de cada sujeto pasivo, es decir, los diputados y senadores al momento de redactar y aprobar las disposiciones fiscales deben de considerar cuantitativa y cualitativamente el monto de los ingresos de las personas sujetas al pago de estos.

Otro aspecto a considerar, para verificar si una contribución cumple con el principio de proporcionalidad, es determinar quién paga realmente ese tributo, este punto es un poco más complejo para los impuestos indirectos, ya que, dichas contribuciones los paga el consumidor final.

¹⁰⁴ El Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. *Jurisprudencia P. /J. 2/2009 "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"*. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, 2009.

El tomar en cuenta quien tiene la carga tributaria, permitirá hacer un análisis correcto para establecer las contribuciones respecto a la capacidad contributiva del sujeto pasivo.

La capacidad contributiva se presenta de diferente manera de acuerdo al tipo de contribución, directa o indirecta; cuando los impuestos son directos, se aprecia claramente la capacidad económica del contribuyente porque se mide el ingreso sobre lo que se está cobrando un impuesto. Por ejemplo el ISR, como su nombre lo dice, va directo contra las utilidades de los contribuyentes y en el caso de las personas físicas, es totalmente proporcional porque se determina mediante tarifa y a mayor utilidad se cobra mayor impuesto.

Cuando los impuestos son indirectos, establecer el vínculo entre el tributo y quien lo paga es más complicado, ya que dichos impuestos gravan el consumo final de los bienes o servicios que derivan de un patrimonio o ingreso previo, es decir, las personas adquieren productos de acuerdo a su poder de adquisición y este va en medida de su fuente de ingresos, si estos son altos su poder de adquisición es mayor y pueden adquirir productos o servicios de mayor costo por lo tanto pagan más impuesto que los que tiene un ingreso menor, porque estos últimos buscan el mismo producto a menor precio, por lo tanto el impuesto pagado es menor.

Por ejemplo, el IVA es un impuesto que incrementa conforme va pasando el bien de proveedor, es decir, el producto sale de la fábrica a un costo más el IVA, quien adquiere el producto es una distribuidora que enajena este producto a otras empresas más pequeñas, a un costo más alto que al que adquirió y se la aumenta el IVA, el cual por ser un porcentaje sobre el precio del producto aumenta en esta segunda adquisición, y así sucesivamente hasta que llega al consumidor final, quien lo usa y, por lo tanto, absorbe el costo del tributo al 100%, este último comprador es a quien se le debe realizar el estudio de capacidad económica. Lo

que sucede en la realidad es que este análisis no se puede realizar, puesto que dos personas con sueldos totalmente diferentes pueden adquirir el mismo producto, en la misma tienda, y pagan el mismo impuesto, sin considerar sus ingresos.

De acuerdo a la jurisprudencia 255¹⁰⁵ la proporcionalidad se establece mediante tarifas progresivas, de esa manera cada contribuyente tendrá una carga tributaria de acuerdo a su capacidad económica.

D) Principio de equidad

La equidad entre las personas está señalada en el artículo 13 de la CPEUM, el cual dicta *“Nadie puede ser juzgado por leyes privativas ni por tribunales especiales”*.¹⁰⁶

Por lo que todos los mexicanos están sujetos a ser juzgados bajo las mismas leyes, sin tener el privilegio de tratos o convenios especiales que solo beneficien o tengan acceso a estos un grupo selecto de la población; sin embargo, si las excepciones o tratados especiales están al alcance de todos, se puede hacer uso de ellos, siempre y cuando se cumpla con los requisitos establecidos por las normas para recibir los beneficios.

La equidad en materia tributaria la señala el artículo 31, fracción IV, de la CPEUM, la cual se refiere “al derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato de quienes se ubican en similar situación de hecho”¹⁰⁷, y que queda establecido con mayor claridad en la tesis jurisprudencial P./J. 21/2000:

¹⁰⁵ Suprema Corte de Justicia de la Nación. *Jurisprudencia 255 "Impuestos, proporcionalidad y equidad de los"*. México: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, 2000.

¹⁰⁶ H. Congresos de la Unión, *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*, óp. cit.

¹⁰⁷ Ángel Sánchez, óp. cit., p. 230.

IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL. De una revisión a las diversas tesis sustentadas por esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, en torno al principio de equidad tributaria previsto por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, necesariamente se llega a la conclusión de que, en esencia, este principio exige que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula, lo que a la vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa, implicando, además, que para poder cumplir con este principio el legislador no sólo está facultado, sino que tiene obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, o creadas para hostilizar a determinadas clases o universalidades de causantes, esto es, que se sustenten en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría, y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales.

Amparo directo en revisión 682/91. —Matsushita Industrial de Baja California, S.A. de C.V. —14 de agosto de 1995. —Unanimidad de diez votos en relación con el criterio contenido en esta tesis. —Ausente: Juventino V. Castro y Castro. —Ponente: Juan Díaz Romero. —Secretario: Jacinto Figueroa Salmorán.

Amparo directo en revisión 1994/98. —Universal Lumber, S.A. de C.V. —10 de mayo de 1999. —Unanimidad de diez votos. —Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. —Ponente: Mariano Azuela Güitrón. —Secretario: Ernesto Martínez Andreu.

Amparo directo en revisión 3029/98. —Universal Lumber, S.A. de C.V. —10 de mayo de 1999. —Unanimidad de diez votos. —Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. —Ponente: Juan N. Silva Meza. —Secretario: Alejandro Villagómez Gordillo.

Amparo directo en revisión 324/99. —Universal Lumber, S.A. de C.V. —1o. de junio de 1999. —Unanimidad de diez votos. —Ausente: José de Jesús Gudiño Pelayo. —Ponente: Juan Díaz Romero. —Secretario: José Luis González.

Amparo directo en revisión 1766/98. —WMC y Asociados, S.A. de C.V. —4 de noviembre de 1999. —Unanimidad de ocho votos. —Ausentes: Presidente Genaro David Góngora Pimentel, Humberto Román Palacios y Juan N. Silva Meza. —Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán. —Secretario: Miguel Moreno Camacho.¹⁰⁸

Esta tesis jurisprudencial se refiere a que la equidad consiste en que todos los contribuyentes que tengan características similares tendrán que recibir el mismo trato bajo las leyes y normas fiscales, y éstas deben de tratar de una manera igual a todos aquellos que tengan la misma situación de hecho y de manera desigual a los que tengan una situación diferente. Además, se establece que el legislador está obligado a crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, para que de este modo se organicen y agrupen aquellos que cumplan con las mismas características, justificándolas objetivamente.

La SCJN¹⁰⁹ emite cuatro criterios a considerar para comprobar que las leyes y normas tributarias cumplan con el principio de equidad:

- 1) Exista una diferencia de trato entre individuos o grupos que se encuentren en una situación comparable (no necesariamente idéntica, sino solamente análoga);
- 2) De existir esa situación comparable, la precisión legislativa obedezca a una finalidad legítima (objetiva y constitucionalmente válida);

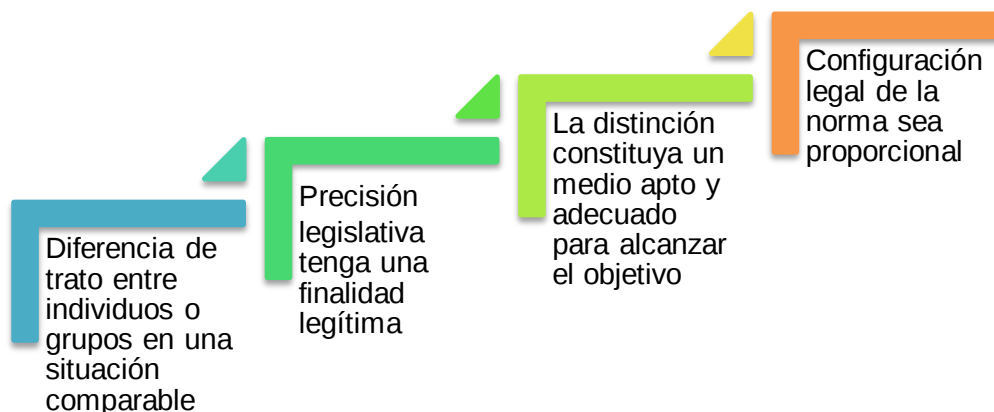
¹⁰⁸ Suprema Corte de Justicia de la Nación. Tesis P. /J. 24/2000 "Impuestos. Principio de equidad tributaria previsto por el artículo 31, fracción IV, Constitucional.". Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, México, 2000.

¹⁰⁹ Suprema Corte de Justicia de la Nación. Tesis 2a./J. 31/2007 "Equidad tributaria. Criterios para determinar si el legislador respeta dicho principio constitucional". Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, México, 2007.

- 3) De reunirse ambos requisitos, la distinción constituya un medio apto y adecuado para conducir al fin u objetivo que el legislador quiere alcanzar, es decir, que exista una relación de instrumentalidad entre la medida clasificatoria y el fin pretendido; y,
- 4) De actualizarse esas tres condiciones, se requiere, además, que la configuración legal de la norma no dé lugar a una afectación desproporcionada o desmedida de los bienes y derechos constitucionalmente protegidos.

Cabe hacer mención de que los criterios antes señalados son de manera escalonada, es decir, se tienen que ir cumpliendo uno a uno para seguir avanzando al siguiente, y en caso de que alguno no se cumpliera ya no es necesario seguir estudiando los demás porque en automático se considera que la ley en cuestión no cumple con el principio de equidad.¹¹⁰ Lo anterior se representa en el siguiente diagrama de flujo para una mejor visualización:

Diagrama 2. Criterios para el principio de equidad



Fuente: elaboración propia con datos de la Tesis 2a./J. 31/2007

Para explicar la aplicación de los criterios antes numerados se toma como ejemplo la tesis aislada P. XXXIII/2013 (10a.):

¹¹⁰ Suprema Corte de Justicia de la Nación. Tesis 2a./J. 31/2007 "Equidad tributaria. Criterios para determinar si el legislador respeta dicho principio constitucional". Óp. cit.

RENTA. EL ARTÍCULO 109, FRACCIÓN III, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL ESTABLECER UNA EXENCIÓN LIMITADA A DETERMINADO MONTO POR LA OBTENCIÓN DE INGRESOS PROVENIENTES DE JUBILACIONES, PENSIONES U OTRAS FORMAS DE RETIRO, Y GRAVAR POR EL EXCEDENTE, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE HASTA EL 25 DE MAYO DE 2012). El citado precepto, al establecer una exención en el pago del tributo por la obtención de ingresos provenientes de jubilaciones, pensiones y otras formas de retiro hasta por un monto diario equivalente a nueve veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente, y gravar por el excedente, no viola el principio de equidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, porque concede una exención generalizada para todas las personas físicas que obtengan ingresos por los citados conceptos hasta por el monto señalado, sin provocar distinción alguna entre contribuyentes, de manera que unos pudieran gozar del beneficio y otros no, y si bien es cierto que la disposición aludida obliga a pagar el tributo por el excedente al monto exento, también lo es que ello no implica que dejen de gozar por igual del beneficio que sólo se limita de manera razonable a la luz del principio de generalidad tributaria, porque el parámetro seleccionado para determinar el tope de la exención se vincula con la cuantía del ingreso recibido y, por tanto, se relaciona con el objeto del gravamen, además de que dicho límite establece para todos los contribuyentes un umbral de ingresos intocado por el tributo, acotado cuando el nivel de éstos supera aquél, con lo que se satisface el referido postulado, al exigir que las exenciones se reduzcan al mínimo necesario.

Amparo en revisión 58/2011. Alfonso Moreno Ayala y otros. 12 de noviembre de 2012. Unanimidad de once votos. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Secretarios: Miroslava de Fátima Alcayde Escalante, Ricardo Manuel Martínez Estrada, Fanuel Martínez López y Francisco Gorka Migoni Goslinga.

Amparo en revisión 56/2011. Gabino Govea Mena y otro. 13 de noviembre de 2012. Unanimidad de diez votos. Ausente: José Ramón Cossío Díaz. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García

Villegas. Secretarios: Miroslava de Fátima Alcayde Escalante, Ricardo Manuel Martínez Estrada, Fanuel Martínez López y Francisco Gorka Migoni Goslinga.

Amparo en revisión 742/2010. Gonzalo Arturo Escobar del Río y otros. 13 de noviembre de 2012. Unanimidad de diez votos. Ausente: José Ramón Cossío Díaz. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Secretarios: Miroslava de Fátima Alcayde Escalante, Ricardo Manuel Martínez Estrada, Fanuel Martínez López y Francisco Gorka Migoni Goslinga.¹¹¹

En la tesis anterior se analiza si el artículo 109, fracción III, de la LISR vigente hasta el 25 de mayo de 2012 cuenta con el principio de equidad, para lo cual se desglosa a continuación cada uno de los cuatro elementos que se deben cumplir.

El primero es que los sujetos tienen que estar en una situación comparable, es decir, que se encuentren en condiciones iguales, con la misma naturaleza jurídica y finalidad. En este caso, la fracción en cuestión establece que los ingresos por jubilación, pensión y otras formas de retiro, están exentas del pago de ISR hasta por la cantidad diaria equivalente a nueve veces el salario diario del área geográfica del contribuyente, lo que se interpreta que todas aquellas personas físicas que obtengan ingresos por estos conceptos pueden gozar del beneficio de no pagar impuestos hasta por el monto señalado en ese mismo artículo, por lo tanto para obtener esta ayuda deben estar en la misma situación, lo cual indica que este artículo no hace distinción alguna entre los contribuyentes, cumpliendo así con el primer criterio.

¹¹¹ Suprema Corte de Justicia de la Nación. Tesis P. XXXIII/2013 (10a) "Renta. El artículo 109, fracción III, de la Ley del impuesto relativo, al establecer una exención a determinado monto por la obtención de ingresos provenientes de jubilaciones, pensiones u otras formas de retiro, y gravar el excedente, no viola el principio de equidad tributaria (Legislación vigente hasta el 25 de mayo de 2012)". Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, México, 2013.

El segundo requisito es que la precisión legislativa cumpla con una finalidad legítima, es decir, que sea legal, que no viole alguna garantía o se encuentre fuera del marco de la ley, pues cabe recordar que las personas pueden hacer todo mientras no esté prohibido por ley, mientras que las autoridades solo pueden hacer lo permitido y especificado en ley.¹¹² En este caso, el legislador está creando un beneficio exentado un monto de ingresos percibidos por las personas físicas para lo cual está autorizado de acuerdo al artículo 73, fracción VII, de la CPEUM. Entonces cumple con el segundo criterio.

La tercera exigencia se refiere a que la clasificación cuente con los elementos de medición adecuados para llegar a la finalidad u objetivo que el legislador pretenda. En este caso, se deduce, que la finalidad del legislador es el exentar los ingresos que recibe una persona que ya no es económicamente activo para no reducir sus ingresos con un gravamen, pero no en su totalidad sino que establece un límite, el cual se fijó tomando en cuenta la cuantía del ingreso recibido, que es el objeto de la imposición. Entonces se cumple con el tercer elemento.

El cuarto y último criterio trata sobre la protección de las garantías individuales, que el objeto del tributo no afecte de manera desproporcional a éstas. En la exención del ingreso en cuestión solo es para un determinado nivel de ingresos, puesto que si reciben más del tope ya contarían con más ingresos del necesario para llevar una vida digna y poder tener más lujos, por lo tanto pueden pagar un poco de impuestos, sin que esto los exima de la cantidad exenta, es decir, los que reciben más del límite siguen teniendo el beneficio y solo pagaran el impuesto correspondiente por el excedente. De esta manera se sigue respetando el ingreso máximo para poder vivir cómodamente y se cumple con el último criterio.

¹¹² Pérez de León, *óp. cit.*, pp. 45-46.

Teniendo en cuenta que el artículo 109, fracción III, de la LISR, cuenta con los cuatro criterios señalados por los legisladores para verificar que una ley tributaria cumpla con el principio de equidad, se concluye que esta disposición si cuenta con dicho principio.

E) Principio de destino al gasto público

Se vuelve a hacer mención del ya multicitado artículo 31, fracción IV, de la CPEUM, puesto que este artículo es el fundamento y origen de la obligación de **contribuir al gasto público**, y exactamente éste nos señala que las contribuciones son para el gasto público, por lo que solo si cumplen con este destino serán constitucionales. Para reafirmar la anterior, a continuación se transcribe la jurisprudencia P./J. 15/2009:

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

pero no puede suceder a la inversa, porque es patente que si únicamente se colman necesidades de una persona ello no podría traer como consecuencia un beneficio colectivo o social.

*ACCIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD 29/2008. Diputados integrantes de la Sexagésima Legislatura del Congreso de la Unión. 12 de mayo de 2008. Once votos. Ponente: José Fernando Franco González Salas. Secretarios: Israel Flores Rodríguez, Maura Angélica Sanabria Martínez, Martha Elba Hurtado Ferrer y Jonathan Bass Herrera.*¹¹³

Pero, ¿Qué es el gasto público? No se tiene una definición concreta, sino que la Segunda Sala de la SCJN citada por Ángel Sánchez¹¹⁴ lo delimita a que las contribuciones deben de tener como destino la satisfacción de las necesidades colectivas o sociales, o a los servicios públicos. Como se observa en la siguiente tesis aislada:

GASTO PÚBLICO. Del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que establece la obligación de los mexicanos de "contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes", en relación con los artículos 25 y 28 de la propia Constitución, así como de las opiniones doctrinarias, se infiere que el concepto de "gasto público", tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo, por cuanto el importe de las contribuciones recaudadas se destina a la satisfacción de las necesidades colectivas o sociales, o a los servicios públicos; así, el concepto material de "gasto público" estriba en el destino de la recaudación que el Estado debe garantizar en beneficio de la colectividad.

¹¹³ Suprema Corte de Justicia de la Nación. Tesis P./J. 15/2009 "Gasto público. El principio de justicia fiscal relativo garantiza que la recaudación no se destine a satisfacer necesidades privadas o individuales". Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, México, 2009.

¹¹⁴ Ángel Sánchez, *óp. cit.*, p. 226.

*Amparo en revisión 1305/2004. Jorge Ernesto Calderón Durán. 19 de noviembre de 2004. Cinco votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: César de Jesús Molina Suárez.*¹¹⁵

Otro fundamento legal para el principio de destino al gasto público son los artículos 73, fracción VII, y 74, fracción IV, de la CPEUM, que al calce dice:

“Artículo 73. *El Congreso tiene facultad:*

(...)

VII. *Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto.*

(...)

Artículo 74. *Son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados:*

(...)

IV. *Aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, previo examen, discusión y, en su caso, modificación del Proyecto enviado por el Ejecutivo Federal, una vez aprobadas las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlo. Asimismo, podrá autorizar en dicho Presupuesto las erogaciones plurianuales para aquellos proyectos de inversión en infraestructura que se determinen conforme a lo dispuesto en la ley reglamentaria; las erogaciones correspondientes deberán incluirse en los subsecuentes Presupuestos de Egresos.*¹¹⁶

En estos dos artículos la ley faculta a los legisladores para hacer leyes fiscales, las cuales deben de cumplir con el objetivo de obtener los suficientes recursos para cubrir el presupuesto de egresos, que es para lo que están destinados las contribuciones.

De acuerdo con la tesis aislada 1a. CXLIX/2011, el principio de destino al gasto público solo implica el destino pero no la aplicación de éste, es decir, que los legisladores solo tienen la obligación de mencionar en las leyes para que se

¹¹⁵ Suprema Corte de Justicia de la Nación. *Tesis 2a IX/2005 "Gasto Público"*. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, México, 2005.

¹¹⁶ H. Congresos de la Unión, *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*, óp. cit.

ocupará la contribución que imponen, quedando fuera de este principio el análisis de la aplicación real de dicho ingreso.

GASTO PÚBLICO. ALCANCE DEL PRINCIPIO RELATIVO. Desde el punto de vista constitucional, el principio contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, está referido al destino o fin del gasto público, pero no a su uso, ya que de aceptarse esto último, en sede constitucional tendría que analizarse no solamente si en la ley de la materia se establece la satisfacción de necesidades sociales o colectivas, o de las atribuciones del Estado, sino también el uso, ejercicio o programación del gasto, alcance que no tiene dicho principio constitucional.

Amparo en revisión 397/2011. Cooperativa Erom, S.C. de R.L. 15 de junio de 2011. Cinco votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Rolando Javier García Martínez.¹¹⁷

F) Principio de generalidad

Las leyes tributarias son obligatorias para todos los ciudadanos, ya que el artículo 31, fracción IV, de la CPEUM dice:

*“Son obligaciones de los mexicanos:
IV.- Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”¹¹⁸*

En la frase “son obligaciones de los mexicanos” está implícito el hecho de que todos los mexicanos contribuirán al gasto público, de acuerdo a sus posibilidades económicas y como lo establezcan las leyes.

¹¹⁷ Suprema Corte de Justicia de la Nación. Tesis 1a. CXLIX/2011 " Gasto público. Alcance del principio relativo". Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, 2011.

¹¹⁸ H. Congresos de la Unión, Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, óp. cit.

La SCJN realiza un estudio más amplio sobre el principio de generalidad tributaria:

GENERALIDAD TRIBUTARIA. NATURALEZA JURÍDICA Y ALCANCES DE ESE PRINCIPIO. Entre otros aspectos inherentes a la responsabilidad social a que se refiere el artículo 25 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, está la obligación de contribuir establecida en el artículo 31, fracción IV, constitucional, resultando trascendente que cuando el legislador define la forma y términos en que ha de concurrirse al gasto público, considere a todas las personas -físicas o morales- que demuestren capacidad susceptible de gravamen, sin atender a criterios como la nacionalidad, estado civil, clase social, religión, raza, etcétera; y, en su caso, que las excepciones aplicables obedezcan a objetivos de política general, sociales o culturales considerados de ineludible cumplimiento. Así, el principio de generalidad tributaria se configura como la condición necesaria para lograr la igualdad en la imposición y como un mandato dirigido al legislador tributario para que al tipificar los hechos imponibles de los distintos tributos agote, en lo posible, todas las manifestaciones de capacidad económica, buscando la riqueza donde ésta se encuentra. Ahora bien, dicho principio se presenta bajo dos ópticas: la primera, en sentido afirmativo, implica que todos deben contribuir, por lo que corresponde al legislador cuidar que los signos demostrativos de capacidad de alguna forma se plasmen en una norma tributaria como supuesto de hecho al que se vincula la obligación de contribuir; de manera que nadie tiene un derecho constitucionalmente tutelado a una exención tributaria, lo cual no implica que no habrá excepciones, considerando que la causa que legitima dicha obligación es la existencia de capacidad idónea para tal fin. La segunda óptica, en sentido negativo, se refiere a la prohibición de privilegios o áreas inmunes al pago de tributos, quedando prohibida la exención no razonable a los dotados de capacidad contributiva; de ahí que las exenciones -y, en general, las formas de liberación de la obligación- deben reducirse a un mínimo, si no abiertamente evitarse y, en todo caso, deben justificarse razonablemente en el marco constitucional, pues debe reconocerse que este postulado puede ser desplazado o atenuado, como medida

excepcional, ante la necesidad de satisfacer otros objetivos constitucionalmente tutelados, adicionalmente al que ordinariamente corresponde a los tributos, es decir, la recaudación de recursos para el sostenimiento de los gastos públicos. Resulta conveniente precisar que lo señalado tiene primordial aplicación tratándose de impuestos directos que gravan la renta obtenida por las personas, dado que las exenciones tributarias pueden obedecer a lógicas completamente diferentes en otras contribuciones.

Amparo en revisión 811/2008. Alejandro Joaquín Martí García. 5 de noviembre de 2008. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Juan Carlos Roa Jacobo.¹¹⁹

Es así como la SCJN da permiso, por decirlo de alguna manera, a los legisladores para que busquen todas, absolutamente todas, las fuentes de riqueza que puedan gravar para hacerse llegar de los recursos que el gobierno necesita para su funcionamiento, y si hubiera alguna excepción serían con objetivos de política general, sociales o culturales.

G) Garantía de audiencia

En el Segundo párrafo del artículo 14 de la CPEUM, se establece:

“Nadie podrá ser privado de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las Leyes expedidas con anterioridad al hecho.”¹²⁰

¹¹⁹ Suprema Corte de Justicia de la Nación. Tesis 1a. IX/2009 "Generalidad tributaria. Naturaleza jurídica y alcances de ese principio". Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, México, 2009.

¹²⁰ H. Congresos de la Unión, Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, óp. cit.

Lo anterior se refiere a la garantía de audiencia, la cual otorga a todos los individuos el derecho de ser escuchados por las autoridades para defenderse y proporcionar pruebas para desmentir los hechos de los cuales se les acuse o defenderse de actos que violen sus garantías individuales.

La garantía de audiencia en materia de impuestos no se da de manera previa, sino que se ejerce después de la aplicación del impuesto, ya que primero es necesario determinar la agravante hacia el contribuyente, que en este caso sería la exigencia de pagar un crédito fiscal indebido, y posteriormente defenderse contra éste.¹²¹

En este Capítulo II se explicó que el derecho constitucional es el principio y el final de todo el orden jurídico porque determina los elementos primordiales para constituir el Estado de Derecho y es la materia que estudia dicho orden, mientras que la Constitución es el documento físico donde se encuentran plasmadas todas las normas y reglas que rigen y guían a la Nación para su buen funcionamiento.

Sin embargo, existen otras leyes y normas que auxilian para el buen funcionamiento de la sociedad, y para evitar contrariedades entre ellas está la jerarquía de leyes, de la cual la Constitución es la ley suprema, la cabeza de todas y ninguna ley o norma puede estar por encima de ella, con excepción de los tratados internacionales sobre garantías individuales. Este poder o mandato que tiene la Constitución sobre las demás leyes provienen de los cuatro principios jurídicos que ella misma se otorga, los cuales son: supremacía, primacía, legalidad e inviolabilidad.

De esos principios el de supremacía y primacía son los límites y la base, respectivamente, para las demás leyes, puesto que el primero le otorga la mayor autoridad a la Constitución y el segundo la funda como principio para que de ahí

¹²¹ Ángel Sánchez, *óp. cit.*, p. 223.

emanen las demás leyes, y si alguna ley o norma no obedece a estos se considera inconstitucional o anticonstitucional.

Estos dos términos, inconstitucional y anticonstitucional, gramaticalmente hablando, son sinónimos, así lo determina la Real Academia de la Lengua Española, pero en materia de Derecho pueden tener una ligera diferencia. Cuando se habla de que una ley es inconstitucionalidad se hace referencia a que no toma como base a la Constitución pudiendo ir en contra de las disposiciones de ésta o simplemente no tomarlas en cuenta, mientras que cuando una ley es anticonstitucional se refiere a que va en contra de la Ley Suprema.

También se puntualizan los medios de defensa de la Constitución en México, los cuales actúan en contra de las leyes o normas inconstitucionales, están a cargo de la PJP y son el juicio de amparo, la controversia constitucional y la acción de inconstitucionalidad. El amparo tiene por objeto salvaguardar las garantías individuales establecidas en la Constitución y su protección se extiende a la verificación de todo acto o norma que resulte inconstitucional. La controversia constitucional es el juicio que permite resolver un conflicto sobre invasión de competencias entre los distintos ámbitos federales o los distintos poderes de cada uno de aquéllos. Y por último, la acción de inconstitucionalidad determina si una ley o norma se ajusta o no a la Constitución.

Con lo anterior se determina que las leyes secundarias emanan de la CPEUM, y por lo tanto deben cumplir con los principios o aspectos establecidos en ésta. Ahora se establecerán los principios que deben seguir las leyes tributarias, los cuales son de dos tipos: los teóricos, que son los que imponen o establecen los estudiosos de la economía y finanzas públicas, y los constitucionales, que son los que establece la Constitución y los más importantes para determinar si el Impuesto Adicional es o no es inconstitucional.

Los principios teóricos son: de justicia, de certeza o certidumbre, economía, capacidad contributiva. Y los principios constitucionales son: de constitucionalidad, de legalidad, proporcionalidad, equidad, destino al gasto público, generalidad y audiencia.

El principio de constitucionalidad se refiere a que las leyes tributarias deben de obedecer una ley suprema, en el caso de México la CPEUM. Y el principio de legalidad viene a complementar al primero pues los tributos deben estar establecidos por leyes aprobadas por los organismos correspondientes y establecer claramente todos los aspectos que tienen que ver con estos.

El principio de proporcionalidad se relaciona con la capacidad contributiva de las personas, es decir, que los contribuyentes deben de aportar al Estado una parte de sus ingresos o utilidades, sin que esta cantidad dañe o deteriore el patrimonio de los individuos.

El principio de equidad consiste en que todos los contribuyentes que tengan características similares tendrán que recibir el mismo trato bajo las leyes y normas fiscales, y éstas deben de tratar de una manera igual a todos aquellos que tengan la misma situación de hecho y de manera desigual a los que tengan una situación diferente.

El principio de destino al gasto público radica en que debe estar estipulado en la ley la finalidad de los tributos, la cual debe ser para satisfacer las necesidades colectivas o sociales, o para otorgar los servicios públicos, pero nunca a la satisfacción individual de las autoridades.

El principio de generalidad se refiere a que todos los ciudadanos mexicanos, siempre que se encuentren en el hecho o acto generador de la contribución, están obligados a realizar la aportación para el gasto público.

El principio de audiencia otorga a todos los individuos el derecho de ser escuchados por las autoridades para defenderse y proporcionar pruebas para desmentir los hechos de los cuales se les acuse o defenderse de actos que violen sus garantías individuales.

De estos principios solo el primero y el último no se encuentran considerados en el artículo 31, fracción IV, de la CPEUM, por lo que no se analizarán en el Capítulo IV, donde se determina la constitucionalidad del impuesto en estudio.

CAPÍTULO III.- IMPUESTO ADICIONAL PARA EL FOMENTO DE LA EDUCACIÓN EN EL ESTADO DE VERACRUZ.

Este Capítulo trata sobre la educación pública en México y en específico en el estado de Veracruz. Así como de los ingresos que el gobierno destina a este sector, ya que el Impuesto Adicional para el Fomento de la Educación en el Estado de Veracruz forma parte de dichos ingresos. Y Finalmente se explica el Impuesto Adicional y sus elementos: objeto, sujeto, base, tasa o tarifa y época de pago.

3.1 DESARROLLO DE LA EDUCACIÓN EN MÉXICO

Todos los mexicanos tenemos derecho a la educación y el Estado está obligado a impartirla, de acuerdo al artículo 3ro Constitucional, es por esto que el gobierno se debe de allegar de los recursos necesarios para brindar el servicio de educación, y que éste sea de excelente calidad.

En México, el sistema educativo se divide en dos ramas, el privado y el público. La educación privada se sustenta por medios propios, es decir, para tener acceso a ésta se debe de pagar por ello. Y la educación pública la brinda el gobierno y debe ser gratuita. Todo el sistema educativo lo administra la SEP.

En México, de acuerdo a un estudio de la OCDE, en los últimos años han aumentado el número de alumnos que han terminado la primaria y la secundaria, al igual que la matrícula registrada para los jóvenes que se inscriben a la secundaria. Estos aumentos son muy significativos ya que representa un avance con respecto a los demás miembros de la OCDE. Cabe mencionar que este

progreso se dio durante un periodo de restricción presupuestal y un aumento acelerado de la población estudiantil.¹²²

Los resultados y beneficios de invertir para aumentar el nivel educativo se reflejarán a largo plazo, porque los niños de ahora serán los trabajadores, empresarios y emprendedores del mañana. Un estudio de la OCDE dio como resultado que un incremento de 25 puntos de promedio en las pruebas del PISA de aquí a 2030 representaría para México una ganancia de 4.8 billones de dólares, durante la vida de las personas nacidas en 2010.¹²³

Para mejorar la educación no es necesario invertir mucho dinero, al contrario, la clave es saberlo invertir en un plan que de buenos resultados. Por ejemplo, China, es uno de los países con las más altas notas en las pruebas del 2009, y su PIB per cápita es muy inferior a la media de los países de la OCDE, esto demuestra que la cantidad no es igual a calidad. También, Brasil y Polonia, dos países que tiene un PIB per cápita similar al de México, aumentaron considerablemente los resultados de las pruebas PISA en los últimos diez años.¹²⁴

La CEPAL señala que la eficiencia media del gasto en educación y salud de América Latina es del 80%, esto es que los sistemas educativos y de salud podrían mejorar un 20% más gastando lo mismo o podrían seguir con la misma calidad disminuyendo los costos en un 20%.¹²⁵ En otras palabras, se está desperdiciando el 20% de los recursos destinados al servicio público en los sectores de salud y educación.

¹²² Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. «OCDE.» Enero de 2012. 08 de noviembre de 2014. <www.oecd.org/centrodemexico>, p. 38.

¹²³ OCDE, *óp. cit.*, p. 40.

¹²⁴ *Ídem*.

¹²⁵ Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), Instituto de Estudios Fiscales (IEF). septiembre de 2014. 20 de Febrero de 2015. <www.eurosocial-ii.eu>, p. 80.

Uno de los elementos más importantes en la educación de los estudiantes es la calidad de los educadores, es por esto que los países con mejor nivel educativo invierten más en la capacitación y apoyo a los docentes.

Desafortunadamente, la mayoría de los países iberoamericanos no han unificado la transformación o transición pedagógica que se les exige a los profesores con las condiciones de trabajo, los procesos de las instituciones educativas y de desarrollo profesional necesarias para lograr una educación de calidad a nivel mundial.¹²⁶

El gasto público para la educación en América Latina se ha incrementado de 134 dólares, a principios de los noventa, a 304 dólares, en los últimos años.¹²⁷ Pero esto no significa que haya sido eficiente este incremento, puesto que en el análisis realizado por Schweltnus de los resultados de las pruebas de PISA se muestra que Argentina y México son los países latinoamericanos con menor eficiencia del gasto en educación.¹²⁸

De acuerdo a estudios realizados por la CEPAL, Argentina, Brasil, Chile, Uruguay, Venezuela, Costa Rica, Panamá, y México gastan en educación y salud el doble o más en términos per cápita que los demás países latinoamericanos. Con respecto al nivel del gasto público en educación en América Latina y el Caribe, en proporción del PIB, se puede decir que está muy parejo con el promedio de los países de Europa y Asia Central.¹²⁹

¹²⁶ Organización de Estados Iberoamericanos para la educación, la ciencia y la cultura (OEI). *Metas educativas 2021, la educación que queremos para la generación de los bicentenarios*. Madrid: Cudipal, 2010, pp.74-75.

¹²⁷ CEPAL, IEF, *óp. cit.*, p. 19.

¹²⁸ Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL). «Panorama fiscal de América Latina y el Caribe 2014.» *Panorama fiscal de América Latina y el Caribe 2014* (2014), p. 68.

¹²⁹ CEPAL, IEF, *óp. cit.*, pp. 20-21.

En los estudios realizados para analizar el nivel educativo en cada país, la CEPAL toma en cuenta dos variables, el acceso y la calidad de la educación. Del 2006 al 2009, con lo que respecta a la calidad, América Latina de acuerdo a las puntuaciones de PISA tiene un promedio de 76% del país con la puntuación más alta. Sin embargo, los estudiantes de esta región obtuvieron puntuaciones entre el 88% y 90%, los cuales son porcentajes buenos considerando que en América Latina se invierten menos recursos con respecto a los países desarrollados y que el nivel económico de los ciudadanos es menor, esto podría significar que existen problemas de eficiencia.¹³⁰

El país con el mejor indicador de eficiencia de calidad en la región de América Latina es Uruguay, seguido de Chile, por el contrario Argentina, México y Panamá son los menos eficientes.¹³¹

Respecto a la otra variable, el acceso a la educación, encontramos que América Latina y el Caribe están por debajo de la eficiencia con un 20%. Chile y Jamaica son los mejores países en esta área, con un índice de eficiencia de aproximadamente el 90%. Al contrario de estos países se encuentra Guatemala, con tan solo el 55%.¹³²

Por otro lado, en los países de América Latina y el Caribe la tasa de alfabetización promedio de la población de 15 años y más aumento de 85.8% a 91.5% entre 1986 y 2012, esto es que mejoró. Además, la tasa neta de matrícula de secundaria creció del 47.2% en el quinquenio 1985-1990 a 75.9% en 2010-2012, acrecentó 28.7 puntos porcentuales.¹³³

¹³⁰ CEPAL, Panorama fiscal de América Latina y el Caribe 2014, *óp. cit.* pp. 68-69.

¹³¹ CEPAL, IEF, *óp. cit.*, P. 24.

¹³² CEPAL, Panorama fiscal de América Latina y el Caribe 2014, *óp. cit.*, p. 69.

¹³³ CEPAL, IEF, *óp. cit.*, p.23.

Moreno en su artículo “Evaluación de la eficiencia del gasto gubernamental en México: el caso de la educación primaria”, citado por la CEPAL¹³⁴, dice que el promedio de eficiencia relativa en México se encuentra entre el 57% y el 60%. Además, Ávila y Cárdenas en su estudio “El impacto de las transferencias condicionadas en la eficiencia técnica de las entidades federativas”, citado por la CEPAL¹³⁵, señalan que Guerrero, Campeche y Chiapas son los estados más ineficientes y que tienen el menor ingreso per cápita.

Castelletti, citado por la CEPAL¹³⁶, realiza un estudio de la incidencia de la política fiscal sobre la distribución del ingreso en Chile, México y en los demás países de la OCDE. Los resultados obtenidos para Chile y México indican que la política fiscal está enfocada en ayudar a los que perciben menor ingreso, especialmente por medio de transferencias en especie, como los servicios de educación y salud. No obstante, México y Chile presentan un impacto menor de las transferencias en efectivo, por lo que la reducción de la desigualdad es limitada respecto de los demás países integrantes de la OCDE.

Para lograr igualdad o por lo menos aminorar la diferencia de la distribución de los ingresos se debe aumentar la carga tributaria a los más ricos con la finalidad de proveer de mejores servicios a las familias con menos riquezas, de cierta manera se le tiene que quitar al rico para darle al más necesitado y nivelar la situación.

De acuerdo a la CEPAL¹³⁷, para lograr lo mencionado en el párrafo anterior la política fiscal debe fortalecer la recaudación hacia los impuestos directos, ya que estos son los que toman en cuenta la capacidad contributiva de cada contribuyente, como el ISR. Aunque en los últimos años las reformas tributarias

¹³⁴ CEPAL, Panorama fiscal de América Latina y el Caribe 2014, *óp. cit.*, p. 71.

¹³⁵ *Ídem.*

¹³⁶ CEPAL, IEF, *óp. cit.*, p. 44.

¹³⁷ *Ibíd.*, p. 80.

han ido en esa dirección aún falta mucho por avanzar puesto que todavía los impuestos indirectos ocupan una fuerte proporción en los ingresos de los gobiernos, aunado a esto existen otros problemas como el incumplimiento de obligaciones fiscales, tratamientos especiales, como exenciones y otros beneficios fiscales que disminuyen la base del impuesto directo.

Las reformas fiscales en la región de América Latina deben tener como objetivos captar más recursos financieros, buscar equidad, eficiencia y simplificación en los sistemas tributarios y corrección de la evasión fiscal, para esto se han aplicado reformas que amplíen la base de las contribuciones, un sistema dual de gravamen progresivo de rentas laborales, logrando así favorecer el trabajo formal y se podría mejorar la equidad distributiva.¹³⁸

En el ámbito internacional, la educación es tema que preocupa a los ministros de la educación iberoamericana, es por esto que el 18 de mayo de 2008, en una asamblea en El Salvador, estos acordaron impulsar el proyecto *Metas Educativas 2021: la educación que queremos para la generación de los Bicentenarios*¹³⁹, el cual cuenta con ambiciosos objetivos, como el de mejorar la calidad y la equidad en la educación para hacer frente a la pobreza y a la desigualdad y, de esta forma, favorecer la inclusión social.

Algunas de las metas que establece dicho proyecto y que es importante señalar son:

- *Invertir más e invertir mejor*
- *Aumentar el esfuerzo económico de cada país para el logro de las Metas Educativas 2021*¹⁴⁰

¹³⁸ CEPAL, IEF, *óp. cit.*, p. 166.

¹³⁹ OEI, *óp. cit.*, p. 9.

¹⁴⁰ *Ibíd.*, pp. 193-197.

Uno de los planes financieros para lograr estas metas son aumentar sistemáticamente el presupuesto educativo en 0.1% del PIB a partir del 2012 hasta llegar a 6.5%.¹⁴¹

Al aumentar el presupuesto educativo tienen que buscar diferentes fuentes de financiamiento, una fuente de financiamiento que propone el proyecto Metas Educativas 2021 es la cooperación internacional que comprende la Ayuda Oficial al Desarrollo y el canje del servicio de deuda por inversión educativa.¹⁴²

De acuerdo a la OEI¹⁴³, la mayoría de los países iberoamericanos que cobran impuestos específicos que se destinan a la educación son invertidos en la formación profesional y provienen directamente de las empresas o de descuentos en la nómina de salarios en la industria.

Los recursos necesarios para lograr las metas educativas son altos pero no imposibles de conseguir, los esfuerzos que los países iberoamericanos hacen por conseguir el financiamiento para cubrir el presupuesto educativo indica el compromiso con las metas educativas, sí se puede cumplir en el tiempo señalado.¹⁴⁴

3.2 LA EDUCACIÓN EN VERACRUZ

De acuerdo al V Informe del Gobierno del Estado de Veracruz en el 2009, la política educativa en dicho estado se desarrolla con el propósito de reducir la desigualdad e incrementar la efectividad del sistema educativo.

¹⁴¹ OEI, *óp. cit.*, pp. 193-197.

¹⁴² *Ibíd.*, p. 206.

¹⁴³ *Ibíd.*, p. 210.

¹⁴⁴ *Ibíd.*, p. 171.

En el ciclo escolar 2008-2009 la matrícula de estudiantes para el estado de Veracruz fue de 2'297,927, a los cuales se les impartió clases en los 23,319 planteles educativos distribuidos por toda la entidad federativa; 66.2% ubicadas en zonas rurales y el resto (33.8%) en zonas urbanas; y con el apoyo de 125,445 docentes. En ese mismo ciclo escolar, el Estado atendió al 97.3% de los niños veracruzanos entre 3 y 14 años de edad.¹⁴⁵

En el 2011 la SEV se incorpora a la estrategia transversal Adelante la cual fue establecida por el Gobierno del Estado, y promueve la equidad en la educación como requisito indispensable para que los veracruzanos puedan enfrentar con éxito los retos de un mundo globalizado, así lo expresa el Primer Informe de Gobierno del Lic. Javier Duarte de Ochoa.¹⁴⁶

En el ciclo escolar 2010-2011 el gobierno dio servicios educativos a 2'360,104 alumnos, en 24'186 planteles por medio de 134'784 profesores.¹⁴⁷ Estas cifras comparadas con las del ciclo escolar 2009-2010 indican un crecimiento en los recursos con los que cuenta el Estado para impartir clases, tan solo de los centros educativos aumentaron 867 que corresponde al 3.72% de los que había en 2009, por consiguiente la plantilla de maestros aumento en 7.44%, el doble en puntos porcentuales con lo que respecta al crecimiento de las escuelas, lo que equivales a 9'339 profesores.

Para el siguiente ciclo escolar, 2011-2012, el número de estudiantes registrados aumenta en 0.14%, con 2'363'315 alumnos. Por el contrario, extrañamente los planteles operativos para impartir clases disminuyen a 24'075 y la nómina de docentes aumenta a 139'139 (3.23%).¹⁴⁸

¹⁴⁵ Gobierno del Estado de Veracruz. «Quinto Informe de Gobierno.» 2009, p. 67.

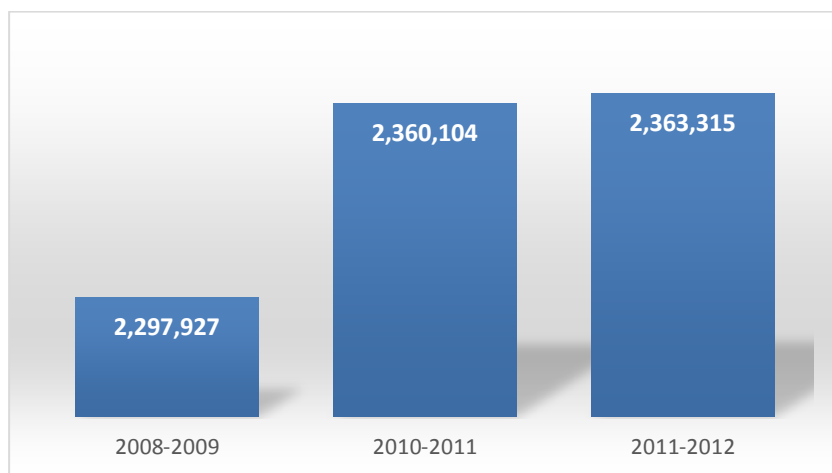
¹⁴⁶ Gobierno del Estado de Veracruz. «Primer Informe de Gobierno.» 2011, p. 131.

¹⁴⁷ *Ibíd.*, p. 132.

¹⁴⁸ Gobierno del Estado de Veracruz. «Segundo Informe de Gobierno.» 2012, p. 162.

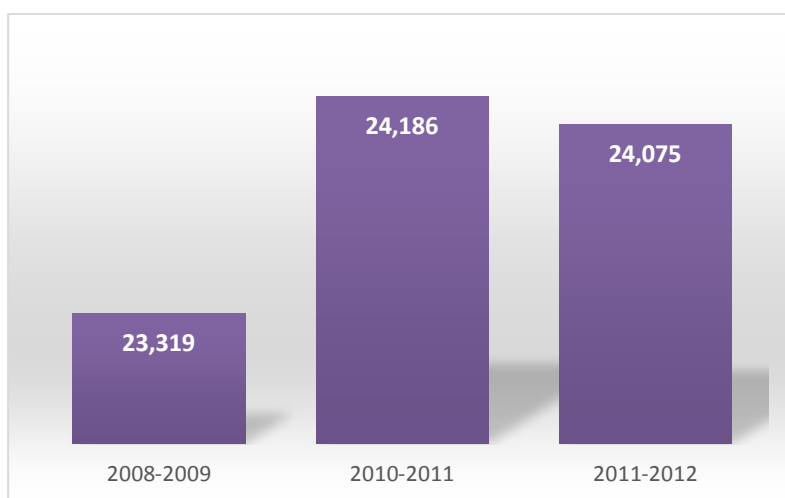
El análisis anterior se puede observar con mayor claridad en las Gráficas 1, 2 y 3 que se muestran a continuación:

Gráfica 1. Comparativo de la matrícula de alumnos



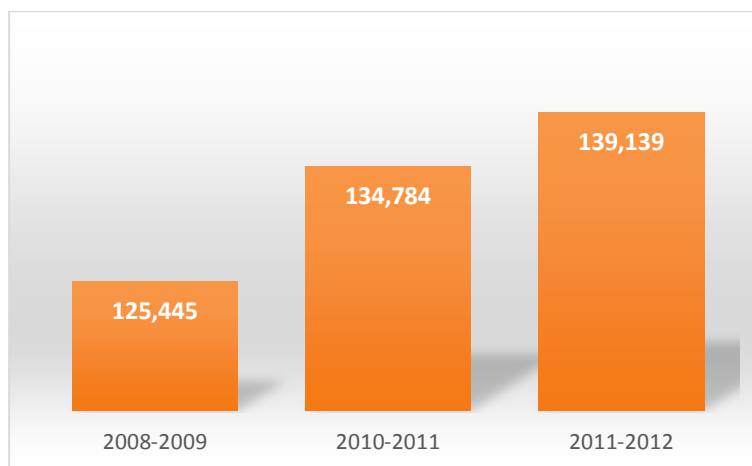
Fuente: Elaboración propia con datos de: Quinto Informe de Gobierno del Estado de Veracruz 2009, Primer Informe de Gobierno del Estado de Veracruz 2011 y Segundo Informe de Gobierno del Estado de Veracruz 2012

Gráfica 2. Comparativo de los planteles educativos



Fuente: Elaboración propia con datos de: Quinto Informe de Gobierno del Estado de Veracruz 2009, Primer Informe de Gobierno del Estado de Veracruz 2011 y Segundo Informe de Gobierno del Estado de Veracruz 2012

Gráfica 3. Comparativo de la plantilla de docentes



Fuente: Elaboración propia con datos de: Quinto Informe de Gobierno del Estado de Veracruz 2009, Primer Informe de Gobierno del Estado de Veracruz 2011 y Segundo Informe de Gobierno del Estado de Veracruz 2012

De acuerdo al INEGI, en el 2012, Veracruz ocupó el tercer lugar de la población económicamente activa que no cuenta con la capacitación adecuada o educación escolar terminada, con 221'096 personas sin estudios (9.2%), Chiapas tiene el segundo lugar con 263'854 (11%) y el primer lugar es del Estado de México con 255'055 (10.6%).¹⁴⁹

En ese mismo año, en el Estado había 221'096 trabajadores sin estudios (7.5%), 517'608 sin haber concluido la primaria (17.5%), 525'485 con primaria terminada (17.7%), 809'758 con secundaria (27.3%), 470'409 con nivel medio superior (16%), 414'409 con educación superior (14%).¹⁵⁰

Como se puede observar, si se suman los trabajadores sin estudios con los que tienen primaria trunca son 738'704, lo que corresponde al 25% de la población

¹⁴⁹ Arias Hernández, Rafael. «Al calor político.» 16 de Mayo de 2012. 22 de octubre de 2014. <<http://www.alcalorpolitico.com/informacion/sobre-la-educacion-en-veracruz-92950.html>>.

¹⁵⁰ *Ídem.*

económicamente activa, es decir 1 de cada 4 personas que se encuentran laborando no tienen la educación básica.¹⁵¹

3.3 IMPUESTO ADICIONAL PARA EL FOMENTO DE LA EDUCACIÓN EN EL ESTADO DE VERACRUZ

El CFEV, en sus artículos 134 y 135, establece el cobro del Impuesto Adicional para el Fomento de la Educación a las personas físicas o morales que realicen pagos de impuestos y derechos estatales, éste se causará y pagará a razón de una cantidad equivalente al 15% sobre el pago de dichas contribuciones.

Con base en la descripción anterior y en los conceptos estudiados en el Capítulo I se establecerá que tipo de ingreso es el Impuesto Adicional. En principio se puede decir que no es un derecho ya que no es un pago que reciba la Entidad Federativa por el uso o aprovechamiento de los bienes de dominio público, o de los servicios que presta en sus funciones de derecho público; tampoco es una contribución de mejoras porque no se recibe un beneficio directo de las obras públicas; no es una aportación de seguridad social puesto que no es para cubrir los gastos en materia de seguridad social; ni es un producto porque no es una contraprestación por los servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho privado, o por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado; menos es un aprovechamiento; por lo tanto es un impuesto, ya que si es una prestación económica obligatoria derivada de un hecho dado por las leyes tributarias a cargo de una persona.

Este impuesto entra en el rubro de ingresos propios del estado, puesto que está promulgado en el CFEV y es creado como una fuente de ingresos extra del

¹⁵¹ Arias Hernández, *op. cit.*

gobierno de Veracruz para poder cubrir los gastos al fomento de la educación de dicha entidad federativa.

En el 2010, para cumplir con los objetivos de acuerdo a la Constitución del Estado de Veracruz y al Plan Veracruzano de Desarrollo 2011-2016, de lograr un estado socialmente justo y económicamente eficiente, se emplean diferentes reformas tributarias para aplicarse en 2011, dentro de las cuales se encuentra la de la ampliación de la base gravable del Impuesto Adicional, eliminando las exenciones establecidas en las disposiciones tributarias, la cual permitió alcanzar los 325.1 millones de pesos en recaudación en el periodo Diciembre 2010 – Noviembre 2011.¹⁵²

Del rubro de impuestos, los cuales forman parte de los ingresos propios de la Entidad Federativa, se recaudaron 5,535.9 millones de pesos de diciembre 2010 a noviembre 2011, principalmente del Impuesto sobre Erogaciones por Remuneración al Trabajo Personal, Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos e Impuesto Adicional.¹⁵³

Cabe mencionar que a partir de 2011 todos los informes con respecto a las Cuentas Públicas del estado de Veracruz en el rubro de impuestos se encuentra contemplados tanto los impuestos estatales como los impuestos federales coordinados, esto debido al cambio de políticas contables.¹⁵⁴

El rubro de ingresos propios del estado de Veracruz corresponde a un promedio del 10% del total de ingresos que ha obtenido del 2010 al 2013, de los cuales los impuestos forman un 50%, en promedio, de estos.

¹⁵² Gobierno del Estado de Veracruz. «Primer Informe de Gobierno.» 2011, pp. 356-357.

¹⁵³ *Ibíd.*, p. 359.

¹⁵⁴ Gobierno del Estado de Veracruz de Ignacio de la Llave. *Cuenta Pública Consolidada 2011*. Gobierno del Estado de Veracruz, 2012. <www.veracruz.gob.mx>, p. 228.

Pese a que la recaudación de impuestos ha ido aumentando año con año (Tabla 2), estos han ido perdiendo fuerza con lo que respecta a la proporción del total de ingresos propios, ya que en 2010 formaban el 53.23% de estos y en el 2013 disminuyó al 46.35%, lo cual quiere decir que hay otro rubro que ha ido cobrando fuerza, el cual es el de aprovechamientos, los cuales son ingresos 100% de la Entidad Federativa, esto se puede observar de una manera más clara en la Gráfica 4.

La recaudación de impuestos ha ido aumentando, mientras que la de los derechos en 2011 y 2013 disminuyó con respecto al año anterior, y en 2012 aumento. Estas dos contribuciones son el objeto del Impuesto Adicional, lo cual quiere decir que mientras aumente la recaudación de estos también aumentará la recaudación del Impuesto Adicional ya que funciona como una sobre-tasa.

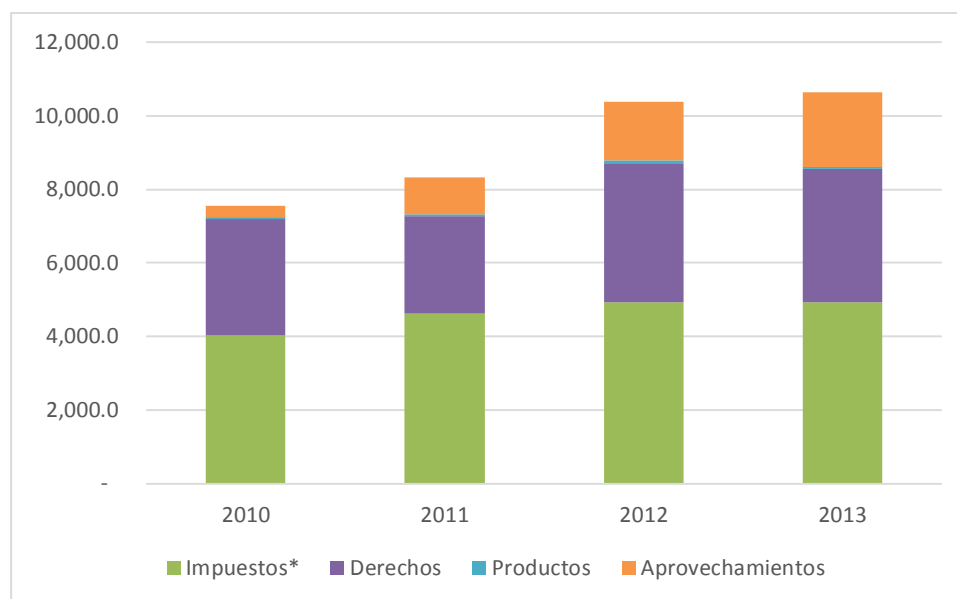
Tabla 2. Ingresos del estado de Veracruz

	2010	%	2011	%	2012	%	2013	%
TOTAL DE INGRESOS	84,967.0		83,440.9		91,305.6		98,469.6	
TOTAL DE INGRESOS PROPIOS	7,545.1	8.88	8,329.1	9.98	10,371.2	11.36	10,646.4	10.81
Impuestos*	4,016.1	53.23	4,607.6	55.32	4,921.4	47.45	4,934.7	46.35
Derechos	3,183.9	42.20	2,648.1	31.79	3,776.8	36.42	3,619.2	33.99
Productos	32.3	0.43	64.6	0.78	96.4	0.93	48.1	0.45
Aprovechamientos	312.8	4.15	1,008.8	12.11	1,576.7	15.20	2,044.4	19.20

Nota: las cantidades son en millones de pesos

Fuente: Elaboración propia con datos de Cuenta Pública Consolidada 2011, 2012, 2013.

Gráfica 4. Ingresos propios recaudados por el estado de Veracruz

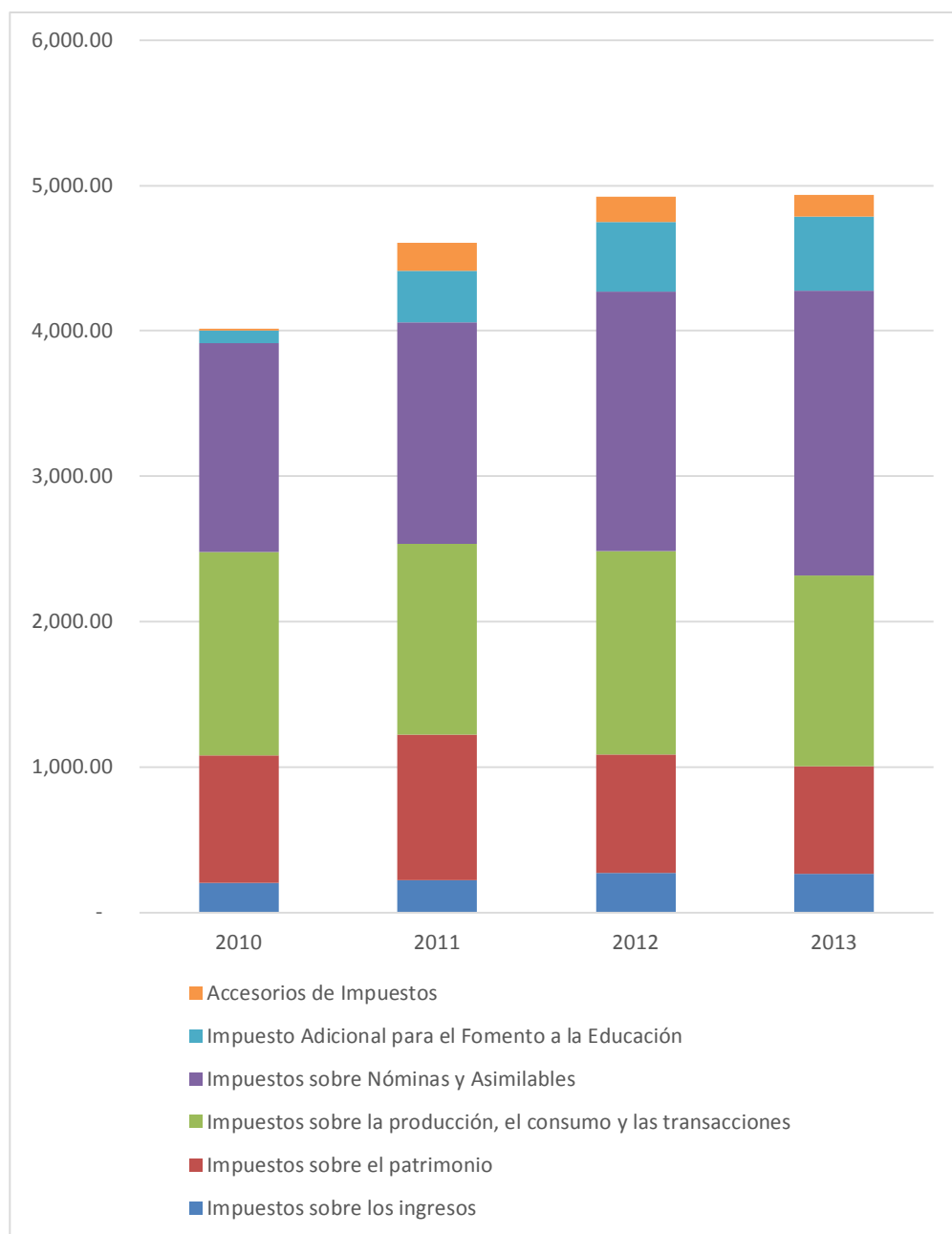


Fuente: Elaboración propia con datos de Cuenta Pública Consolidada 2011, 2012, 2013.

De igual manera que los aprovechamientos han ido tomando más importancia dentro de los ingresos propios, el Impuesto Adicional también ha ido aumentando su porcentaje de participación en los Impuestos, esto se puede observar en la Gráfica 5.

En la tabla 5 se observa que gracias al aumento de la base gravable del Impuesto Adicional se logró el incremento de la recaudación de este impuestos en un 310.66% alcanzando los 354.4 millones de pesos del 2010 al 2011, conforme pasa el tiempo se va regularizando su incremento anual, 35.33% del 2011 al 2012 y 6.19% del 2012 al 2013, recaudando así en el 2013 la cantidad de 509.3 millones de pesos.

Gráfica 5. Total de Impuesto recaudado por el estado de Veracruz



Fuente: Elaboración propia con datos Cuenta Pública Consolidada 2011, 2012, 2013.

Tabla 3. Impuestos recaudados por el estado de Veracruz

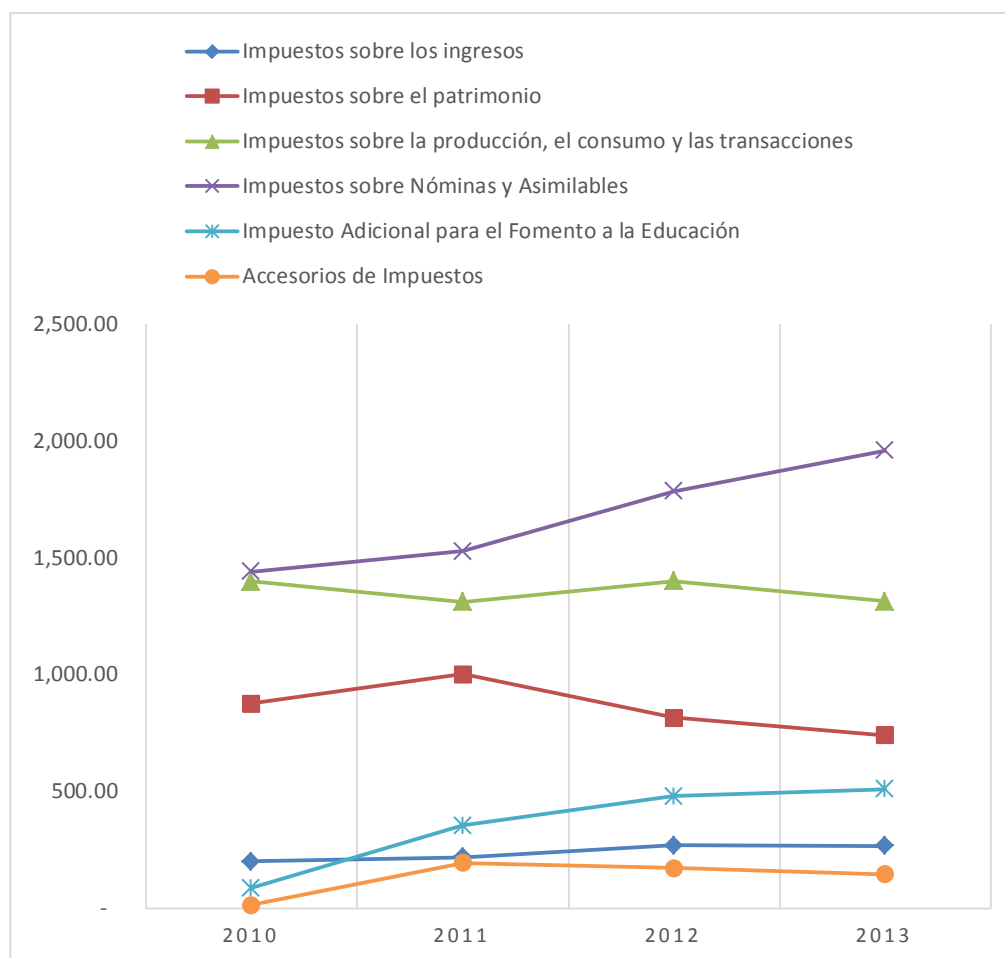
	2010	2011	2012	2013	Variación en % entre		
					2010-2011	2011-2012	2012-2013
Impuestos sobre los ingresos	201.0	218.3	268.7	266.6	8.61%	23.09%	-0.78%
Impuestos sobre el patrimonio	877.3	1,002.4	815.8	740.1	14.26%	-18.62%	-9.28%
Impuestos sobre la producción, el consumo y las transacciones	1,398.0	1,311.3	1,400.4	1,312.4	-6.20%	6.79%	-6.28%
Impuestos sobre Nóminas y Asimilables	1,440.6	1,527.6	1,785.8	1,960.0	6.04%	16.90%	9.75%
Impuesto Adicional para el Fomento a la Educación	86.3	354.4	479.6	509.3	310.66%	35.33%	6.19%
Accesorios de Impuestos	12.9	193.6	171.2	146.2	1400.78%	-11.57%	-14.60%
TOTAL	4,016.10	4,607.60	4,921.40	4,934.70	14.73%	6.81%	0.27%

Nota: las cantidades son en millones de pesos

Fuente: Elaboración propia con datos de Cuenta Pública Consolidada 2011, 2012, 2013.

En la Grafica 6 se puede observar el gran aumento que tuvo el Impuesto Adicional del 2010 al 2011 cuando se amplía su base de recaudación, y en los años posteriores como va aumentando proporcionalmente a como aumenta el Impuesto sobre Nóminas y Asimilables y el Impuesto sobre Ingresos, de lo cual se puede concluir que éstos dos impuestos son la base principal del Impuesto Adicional.

Gráfica 6. Impuesto recaudado por el estado de Veracruz



Fuente: Cuenta Pública Consolidada 2011, 2012, 2013; elaboración propia

3.3.1 Elementos del Impuesto Adicional para el Fomento de la Educación en el estado de Veracruz.

Para poder analizar si la contribución en cuestión cumple con los principios establecidos en la constitución es necesario conocer y describir los cinco elementos que la acreditan como impuesto, los cuales son: objeto, sujeto, base, tasa o tarifa y época de pago.

Todos los impuestos, cumpliendo con el principio de legalidad, deben estar regulados por ley y en ésta deben estar asentados todos sus elementos, el Impuesto Adicional no es exención.

Dicho impuesto se encuentra establecido en los artículos 134 y 135 del CFEV, los cuales se analizarán y describirán en breve.

A) Objeto del impuesto:

El objeto del impuesto es la situación jurídica o de hecho prevista por la ley como generadora de la obligación contributiva. Éste puede ser un bien mueble o inmueble, un acto, el consumo, o la producción.¹⁵⁵

El objeto del Impuesto Adicional se puede encontrar en el primer párrafo del artículo 134 del CFEV “Es objeto de este impuesto, la realización de pagos por concepto de impuesto y derechos establecidos en las disposiciones de carácter tributario.” De lo esto se desprende que el objeto del impuesto en cuestión es el acto del pago de impuestos y derechos estatales.

B) Sujeto del impuesto:

Los sujetos se clasifican en dos tipos, los activos o pasivos. El sujeto activo es aquel en el que se establece a favor el crédito fiscal o el deber de dar, hacer o prestar, es decir es aquel que tiene el derecho de recibir las contribuciones que las leyes establezcan.¹⁵⁶

¹⁵⁵ Fernández Martínez, *óp. cit.*, p. 157.

¹⁵⁶ Arriola Vizcaíno, *óp. cit.*, p. 140.

En términos generales, el sujeto activo puede ser la Federación, el Distrito Federal, el Estado o el Municipio, de acuerdo a lo establecido por la CPEUM en su artículo 31, fracción IV.

El sujeto pasivo es aquel a cargo del cumplimiento de la obligación o del deber de dar, hacer o prestar, en otras palabras, es la persona en la cual recae la obligación del pago de la contribución.¹⁵⁷

Estos pueden ser personas físicas o morales que caigan en los supuestos señalados por las leyes tributarias, esto según lo establecido en el artículo 1º del CFF, “Las personas físicas y las morales, están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas”. Entendiéndose como persona física, todo ser humano que tiene la capacidad de obtener derechos y obligaciones, y una persona moral son las sociedades y asociaciones civiles o mercantiles, debidamente organizada de acuerdo a las leyes que le competen.¹⁵⁸

El sujeto pasivo del Impuesto Adicional lo señala el segundo párrafo del artículo 134 del CFEV “Son sujetos de este impuesto, quienes realicen los pagos a que se refiere el párrafo anterior.”

Como se observa en esta pequeña extracción del código no se especifica con exactitud quienes están sujetos al pago del impuesto, sino que hace referencia a todos aquellos que estén obligados al pago de los impuestos y derechos estatales, esto es, todas las personas físicas y morales que causen las contribuciones en mención.

¹⁵⁷ Arriola Vizcaíno, *óp. cit.*, p. 140.

¹⁵⁸ *Ibíd.*, p. 143.

C) Base del impuesto:

La base es la cantidad o criterio considerado para la aplicación de la ley, sobre la cual se determina el monto del impuesto a cargo del sujeto pasivo, también conocido como contribuyente. Puede ser sobre el valor total de las actividades, cantidad producida, monto de ingresos, utilidad, a la cual se le aplica la tasa o tarifa que les corresponda.¹⁵⁹

Carrasco Iriarte¹⁶⁰ expone los siguientes tipos de bases de los impuestos:

- *Base pura.* Es aquella que no admite reducción o disminución alguna.
- *Base disminuida.* Es aquella en que el legislador permite ciertas reducciones o disminuciones, como gastos médicos y hospitalarios, gastos necesarios para una empresa o establecimiento, etcétera.
- *Base amplia.* Se presenta cuando el legislador quiere abarcar todos los supuestos posibles que se presenten en la realidad; así, se alude a enajenación, prestación de servicios, prestación al consumo, etcétera.
- *Base restringida.* En ésta, el legislador excluye determinadas actividades, bienes o servicios, por ejemplo: en el impuesto predial a los bienes del dominio público de la Federación, de los estados o del Distrito Federal.

La base del Impuesto Adicional la encontramos en el último párrafo del artículo 134 del CFEV “Es base de este impuesto el importe de los pagos por concepto de impuestos y derechos estatales.”

Entonces, la base de éste es el monto del impuesto o derecho estatal a pagar y es una base amplia, puesto que el legislador no especifica con exactitud sobre que impuestos y derechos se cobrará el Impuesto Adicional, sino lo deja en un rango amplio de todos los impuestos y derechos que el Estado perciba.

¹⁵⁹Fernández Martínez, *óp. cit.*, p. 158.

¹⁶⁰Carrasco Iriarte, Hugo, *Derecho Fiscal I*, *óp. cit.*, p. 197.

D) Tasa o tarifa del impuesto:

Tasa o tarifa es la unidad aritmética, porcentaje, que se establece para aplicarlo sobre la base del impuesto y determinar la cantidad a pagar de éste. Puede ser una tasa fija, la cual consiste en establecer un porcentaje específico sobre el importe total del hecho generador de la obligación fiscal; o una tarifa progresiva, se trata de establecer diferentes tasas que vayan incrementando a la par que el monto de la base es mayor.¹⁶¹

La tasa para el Impuesto Adicional se encuentra en el último párrafo del artículo 134 del CFEV “Este impuesto se causará y pagará a razón del 15% sobre su base.”

Dicho impuesto se calcula aplicando una tasa fija del 15% sobre la base de éste.

E) Época de pago del impuesto:

Por último, la época de pago hace referencia al plazo que las leyes fiscales establecen para poder cumplir con el entero de la contribución al fisco. Este plazo es muy particular entre cada una de las obligaciones fiscales y está determinado en cada una de las leyes que las rigen.¹⁶²

Con respecto al Impuesto Adicional la época de pago se encuentra establecida en el artículo 135 del CFEV “Este impuesto se liquidará formando parte de los impuestos y derechos sobre los que recae y su pago se hará en el momento en que se haga el entero de estos últimos.”

¹⁶¹ Arrioja Vizcaíno, *óp. cit.*, p. 147.

¹⁶² *Ibíd.*, pp. 148-149.

De lo anterior, se desprende que el Impuesto Adicional se pagará en el mismo momento que se enteren las contribuciones que lo causan, formando parte de ellas.

La imagen 1 se muestra el cobro del Impuesto Adicional sobre la cuota de inscripción a una escuela pública, mientras que en la imagen 2 se observa el cobro del Impuesto Adicional sobre Derechos de control vehicular.

Imagen 1. Pago de inscripción del 6to semestre a un Instituto de educación pública.

RECIBO DE COBRO				
		RÉGIMEN FISCAL: Educación Superior Pertenecientes al Sector Público		
		FECHA	FOLIO	
		Enero 26 2015 - 11:36:50	4020	
NOMBRE:			MATRICULA:	
DIRECCIÓN:	COL:			
CIUDAD:	MARTINEZ DE LA TORRE		ESTADO:	VERACRUZ
R.F.C.:	XAXX010101000		C.P.:	93600
CANTIDAD	DESCRIPCIÓN	CLAVE	CUOTA	IMPORTE
1.00	REINSCRIPCIÓN OPORTUNA FEBRERO - JULIO 2015 IGE-E 6° SEM	12	1,302.42	1,302.42
1.00	REDONDEO	REDONDEO	0.22	0.22
IMPORTE CON LETRA			SUBTOTAL	1,302.64
MIL CUATROCIENTOS NOVENTA Y OCHO PESOS 00/100 M.N.			DESCUENTO	0.00
			FOMENTO DE LA EDUCACION	195.36
			TOTAL	1,498.00
LUGAR EXPEDICIÓN:		MARTÍNEZ DE LA TORRE, VERACRUZ., VERACRUZ., MEXICO		
Folio fiscal: 62C3C15B-6259-4BF1-9034-B076081CAE3B		CSD: 00001000000203476025		
No de Serie del Certificado del SAT: 00001000000202864883		Fecha y hora de certificación: Enero 26 2015 - 11:36:52		
Sello digital del CFDI				
ZBbD6Eva2lvJD5bYw132UjA/3ZNBscfXgg/M4Tq1dySuv7unN6mPspC6YpwrK7o11NR1SP0wQH0XBZnW7uv ULbMvJW0EPcDs5iXWZSI+cvilFBCQvNyK2uf53VF8J0Feud71vga6TsAMbC8btwOyFO6vysDK0E0JIBdP.Jtcc=				
Sello del SAT				
Pz1dpk/UYe+xtBLX4AsdH8C1FXAtIs7L1Ajh5xWoosEv5QpZp5clY0lZqg3d1BNFuigF3wBliobs q9m8MRiBrRdN9bgqRMdURuLH+bmXVf5w14JDFI4ieQ8R8PqUzd9JdVlLowLueD9k6AQxVZVUWWIBOW QCSupQHMGQc=				
Cadena original del complemento de certificación digital del SAT				
[1]0[62C3C15B-6259-4BF1-9034-B076081CAE3B]2015-01-26T11:36:52ZBbD6Eva2lvJD5bYw 132UjA/3ZNBscfXgg/M4Tq1dySuv7unN6mPspC6YpwrK7o11NR1SP0wQH0XBZnW7uvULbMvJW0EPc ds5iXWZSI+cvilFBCQvNyK2uf53VF8J0Feud71vga6TsAMbC8btwOyFO6vysDK0E0JIBdP.Jtcc= 0000 1000000202864883				
*EFECTOS FISCALES AL PAGO ** PAGO EN UNA SOLA EXHIBICION				
ESTE DOCUMENTO ES UNA REPRESENTACIÓN IMPRESA DE UN CFDI.				

Imagen 2. Comprobante de pago de derecho vehicular 2013



VERACRUZ
GOBIERNO DEL ESTADO



OVH
OFICINA VIRTUAL DE HACIENDA
DEL ESTADO DE VERACRUZ

RECIBO DE INGRESOS
GOBIERNO DEL ESTADO DE VERACRUZ
DE IGNACIO DE LA LLAVE
RFC: GEV8501016A2
SECRETARÍA DE FINANZAS Y PLANEACIÓN

PÁG. 1 1

DATOS DEL PROPIETARIO

RFC: NOMBRE O RAZÓN SOCIAL:

DATOS DEL VEHÍCULO

Placa: Número de serie:

Marca: CHEVROLET Número de motor:

Línea: C15 Color: BLANCO

Sublínea: PQ.B PICK UP 292 Modelo: 2000

CONCEPTO DE PAGO

Referencia	Descripción	Import
2408	DERECHOS DE CONTROL VEHICULAR (2013)	552.42
8230	DONATIVOS CRUZ ROJA MEXICANA (2013)	10.00
1001	PARA EL FOMENTO DE LA EDUCACION	82.86
4	REDONDEO	-0.28
====IMPORTE TOTAL====		645.00

EL PAGO QUEDÓ REGISTRADO CON:

RECIBIDO A TRAVÉS DE:

LÍNEA DE CAPTURA:

FECHA DE OPERACIÓN: 2013-04-01-12.25.58.000000

FOLIO DE OPERACIÓN:

CERTIFICADO DIGITAL: TURBTFIYVTMwMzkwMzAxMDQxMzlkNjQ1MDA=

Operación formulada a través de www.ovh.gob.mx el 26 DE MARZO DE 2013

En este Capítulo se describió como se encuentra México en el sector de educación pública respecto a otros países de América Latina, el Caribe y otros países de primer mundo. De acuerdo a la OCDE, México ha aumentado el número de alumnos que han terminado la primaria y la secundaria,

Además se estableció que para mejorar la educación no es necesario invertir mucho dinero, al contrario, la clave es saberlo invertir en un plan que de buenos resultados. Tan solo la CEPAL señala que la eficiencia media del gasto en educación y salud de América Latina es del 80%, esto es que los sistemas

educativos y de salud podrían mejorar un 20% más gastando lo mismo o podrían seguir con la misma calidad disminuyendo los costos en un 20%. En otras palabras, se está desperdiciando el 20% de los recursos destinados al servicio público en los sectores de salud y educación.

Aunado a esto, Argentina y México son los países latinoamericanos con menor eficiencia del gasto en educación y de la calidad de la misma.

También se señala que la política fiscal de Chile y México tiene el objetivo de ayudar a las personas con menor ingreso por medio de transferencias en especie, es decir, con servicios de educación y salud, en sí, tratan que tomar recursos del que tiene más para darle servicios gratuitos al que menos tiene. Para que esto se pueda lograr, dicha política fiscal debe fortalecer la recaudación de impuestos directos, ya que estos son los que toman en cuenta la capacidad contributiva de cada contribuyente, como el ISR.

Por su parte, el estado de Veracruz maneja la política educativa con el propósito de reducir la desigualdad e incrementar la efectividad del sistema educativo.

La matrícula de alumnos en Veracruz del ciclo 2008-2009 al 2011-2012 aumento considerablemente de 2'297,927 a 2'363,315; en esos mismos periodos la plantilla de docentes también incremento de 125,445 a 139,139; mientras que los planteles educativos en servicio tuvo un movimiento extraño, del periodo 2008-2009 al 2009-2010 aumento 867 planteles y de este último al 2011-2012 disminuyeron 111 planteles.

Además, se determinó que el Impuesto Adicional, establecido por el CFEV en sus artículos 134 y 135, es un impuesto porque se trata de una prestación económica obligatoria derivada de un hecho dado por las leyes tributarias a cargo

de una persona, como tal se considera ingresos propios del estado, es creado como una fuente de ingresos extra del gobierno de Veracruz para poder cubrir los gastos al fomento de la educación de éste, y sus elementos son:

- Objeto: el acto del pago de impuestos y derechos estatales.
- Sujeto activo: el Gobierno del estado de Veracruz.
- Sujeto pasivo: aquellos que estén obligados al pago de los impuestos y derechos estatales.
- Base: el monto del impuesto o derecho estatal a pagar.
- Tasa: fija del 15% sobre la base de éste.
- Época de pago: en el mismo momento que se enteren las contribuciones que lo causan, formando parte de ellas.

Por último, la fórmula para calcular el Impuesto Adicional es el siguiente:

$$\begin{array}{r} \text{Base (Impuestos o contribuciones estatales)} \\ \times \text{ Tasa (15\%)} \\ \hline = \text{ Impuesto Adicional para el Fomento de la Educación} \end{array}$$

CAPÍTULO IV.- CONSTITUCIONALIDAD DEL IMPUESTO ADICIONAL PARA EL FOMENTO DE LA EDUCACIÓN EN EL ESTADO DE VERACRUZ.

En este capítulo se analiza si el Impuesto Adicional cumple con cada uno de los principios constitucionales señalados en el artículo 31, fracción IV, de la CPEUM, los cuales son:

- 1) Legalidad
- 2) Proporcionalidad
- 3) Equidad
- 4) Destino al gasto público
- 5) Generalidad

Y poder determinar su constitucionalidad o inconstitucionalidad.

4.1 CUMPLIMIENTO DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD

El principio de legalidad hace referencia a que todos los elementos de los impuestos deben estar claramente señalados en ley para brindar seguridad al contribuyente al momento de cumplir con sus obligaciones, es decir, que el sujeto obligado a pagar el impuesto tenga perfecto conocimiento de qué, porqué, cómo y cuándo va a pagar el impuesto.

El Impuesto Adicional cumple con estos elementos, como ya se vio en el capítulo anterior, están establecidos en los artículos 134 y 135 del CFEV, y se visualizan de mejor manera la siguiente tabla:

Tabla 4. Matriz de elementos del Impuesto Adicional

ELEMENTO	DESCRIPCIÓN	CUMPLE	NO CUMPLE
Objeto	Los pagos por concepto de impuestos y derechos estatales.	X	
Sujeto	Las personas físicas y morales que causan dichas contribuciones.	X	
Base	El monto de los impuestos y derechos estatales a pagar.	X	
Tasa	15% sobre la base.	X	
Época de pago	En el momento que se realiza el pago de los impuestos y derechos que lo causan.	X	

Fuente: Elaboración propia con datos del CFEV

Teóricamente, se puede decir que el Impuesto Adicional cuenta con cada uno de los elementos de los impuestos, por lo tanto cumple con el principio de legalidad. Sin embargo, en la práctica surgen algunas incertidumbres al momento de tributar este impuesto, lo cual indica que no se está cumpliendo con el objetivo de ser clara y precisa para evitar que el contribuyente cometa algún error, es por esto que se examinará en la aplicación del pago del Impuesto por la Prestación de Servicios de Hospedaje, comúnmente conocido como “Impuesto sobre Hospedaje”.

El Impuesto sobre Hospedaje es una contribución que se traslada al cliente cuando recibe un servicio de alojamiento y es un impuesto estatal, por lo tanto causa el Impuesto Adicional, pero surge una duda ¿este último también se debe trasladar al cliente?.

Para hacer un breve análisis de este caso es necesario describir los elementos el Impuesto sobre Hospedaje:

Tabla 5. Matriz de elementos del Impuesto sobre Hospedaje

ELEMENTO	DESCRIPCIÓN	CUMPLE	NO CUMPLE
Objeto	Prestación de servicio de hospedaje dentro del territorio del estado de Veracruz	X	
Sujeto	Las personas físicas o morales que presten servicios de hospedaje en territorio del estado de Veracruz	X	
Base	Monto total de la contraprestación causada por servicios de hospedaje	X	
Tasa	2% sobre la base gravable	X	
Época de pago	Declaración mensual definitiva a más tardar el día 17 del mes siguiente al de causación del impuesto	X	

Fuente: Elaboración propia con datos del CFEV

Para empezar, el sujeto del Impuesto Adicional es el mismo que está obligado al pago del Impuesto sobre Hospedaje, es decir, que la persona obligada al pago del Impuesto Adicional es la persona física o moral que preste servicios de hospedaje, y no el cliente al que se le traslada.

Continuando el análisis con la época de pago, el primer párrafo del artículo 135 del CFEV dice “Este impuesto se liquidará formando parte de los impuestos y derechos sobre los que recae y su pago se hará en el momento en que se haga el entero de estos últimos.” por lo que el Impuesto Adicional forma parte del Impuesto sobre Hospedaje y se paga al momento de liquidar éste.

Entonces, sí el Impuesto sobre Hospedaje es pagado cuando se hace efectiva la contraprestación, es decir, cuando el cliente paga el servicio al prestador de éste, ¿en ese momento también se debe de pagar el Impuesto

Adicional, haciendo la traslación del impuesto al cliente? Esto es incorrecto, en primera, por que el sujeto del Impuesto sobre Hospedaje, y por ende el del Impuesto Adicional, es aquel que presta el servicio y no el que lo recibe, y en segunda, se debe aclarar que la época de pago y el momento de causación son dos conceptos diferentes. Época de pago es sobre el periodo en el que se debe de liquidar el pago del impuesto ante las autoridades y, el momento de causación es el tiempo en el que se genera o crea la obligación del impuesto.

De acuerdo a lo anterior, el Impuesto sobre Hospedaje se causa cuando se hacen exigibles las contraprestaciones por el servicio de hospedaje, artículo 111 CFEV, y se debe pagar o enterar a más tardar el día 17 del mes siguiente al que se causa, artículo 115, fracción II, del CFEV, por lo tanto, el Impuesto Adicional se causa y se paga cuando se entera el Impuesto sobre Hospedaje, es decir, a más tardar el día 17 del mes siguiente al que se causa este último. Obteniendo como resultado que en el caso del Impuesto sobre Hospedaje el Impuesto Adicional no se traslada al cliente.

Cabe hacer mención, como fundamento extra a este análisis, que la SCJN resolvió la tesis aislada sobre el cumplimiento del principio de legalidad del Impuesto Adicional del estado de Guerrero de la siguiente manera:

IMPUESTOS ADICIONALES DE FOMENTO EDUCATIVO Y ASISTENCIA SOCIAL, A LA CORRIENTE TURÍSTICA Y DE LA RECUPERACIÓN ECOLÓGICA Y FORESTAL. LOS ARTÍCULOS 43, 45 Y 46 DE LA LEY DE HACIENDA DEL ESTADO DE GUERRERO QUE, RESPECTIVAMENTE, LOS PREVÉN, AUN CUANDO NO ESTABLECEN TODOS LOS ELEMENTOS DE DICHAS CONTRIBUCIONES, NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA. De acuerdo con el principio de legalidad tributaria, los elementos de las contribuciones deben estar previstos en la ley para que el contribuyente tenga certeza y seguridad jurídica en cuanto a su pago. En estas condiciones, si bien es cierto que los artículos 43, 45 y 46 de la Ley de Hacienda del Estado de Guerrero no establecen todos

los elementos de los impuestos adicionales de fomento educativo y asistencia social, a la corriente turística y de la recuperación ecológica y forestal que, respectivamente los prevén, también lo es que éstos están consignados, entre otros, en los numerales 35 y 36 de la propia ley, en los que se establece que la erogación por concepto de remuneraciones al trabajo personal se aplicará sobre el producto del aludido gravamen y que debe pagarlos quien a su vez cubre aquel tributo, es decir, la persona física o moral que habitual o accidentalmente realiza erogaciones por ese concepto. Por tanto, los preceptos inicialmente citados no violan el indicado principio, ya que no existe impedimento para fijar uno o varios de los elementos de las referidas contribuciones, considerando diversos preceptos del mencionado ordenamiento o de uno diferente, pues al hacerlo de esta manera, sólo se integran aquéllos a una disposición también emitida por el legislador, sin que con ello se demerite su certeza y seguridad jurídica.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIAS PENAL Y ADMINISTRATIVA DEL VIGÉSIMO PRIMER CIRCUITO.

Amparo en revisión 418/2011. Lala Operaciones, S.A. de C.V. 23 de febrero de 2012. Unanimidad de votos. Ponente: Fernando Alberto Casasola Mendoza. Secretaria: María Alejandra Popoca Pérez.¹⁶³

Basándose en el comparativo del análisis previo y el resultado de la tesis XXI.2o.P.A.2 A (10ª.) se puede concluir que a pesar de que en los artículos 134 y 135 del CFEV solo contienen la información básica para determinar los elementos del Impuesto Adicional, este si cumple con el principio de legalidad. Sin embargo, para determinar con mejor precisión los elementos se debe realizar un estudio más profundo de acuerdo a cada contribución que lo causa, no cumpliendo así del todo con el principio de certidumbre de Adam Smith, que también es un objetivo de la legalidad.

¹⁶³ Suprema Corte de Justicia de la Nación. Tesis XXI.2o.P.A.2 A (10a) 2 "Impuestos adicionales de fomento educativo y asistencia social, a la corriente turística y de la recuperación ecológica y forestal. Los artículos 43,45 y 46 de la Ley de Hacienda del estado de Guerrero que, respectivamente, los prevén, aun cuando no establecen todos los elementos de dichas contribuciones, no violan el principio de legalidad tributaria." Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, 2012.

4.2 CUMPLIMIENTO DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD

El principio de proporcionalidad, tal y como se vio en el Capítulo II, hace referencia a que debe haber un equilibrio entre la contribución establecida por la autoridad y la capacidad contributiva del sujeto pasivo, esto es, que debe aportar más para el gasto público el que tiene más ganancias y aportar menos el que menos tiene.

Para poder determinar si el Impuesto Adicional cumple con el principio de proporcionalidad es necesario establecer su naturaleza para conocer la forma como se manifiesta y modifica la capacidad contributiva.

Hernández Salcedo y Díaz Guzmán¹⁶⁴ exponen que es necesario realizar el análisis sobre la naturaleza de la contribución que causa el pago del Impuesto Adicional, debido a que éste actúa como sobre-tasa del impuesto principal, de esta manera se obtiene como resultado que no viola el principio de proporcionalidad, de lo contrario, sí se analizara como un impuesto, puro y simple, el resultado sería que no toma en cuenta el poder contributivo ya que su base es el monto de los impuestos o derechos estatales y no tomaría en cuenta los ingresos o ganancias, por lo cual, desde este punto de vista, no cumpliría con este principio.

Para determinar la naturaleza del Impuesto Adicional primero se debe establecer si éste es un impuesto, puro y simple, o una sobretasa.

Los impuestos de sobretasas son aquellos que se crean para incrementar el porcentaje de aportación de un impuesto primario sin aumentar, de manera directa, la tasa o tarifa de éste, esto con la finalidad de obtener un ingreso extra

¹⁶⁴ Hernández Salcedo, Ricardo y Gabriela Díaz Guzmán. «Indetec.» Noviembre-Diciembre de 2011. Noviembre de 2014, p. 115.

para poder cubrir ciertos gastos que el Estado realiza para el bienestar de los gobernados.

Analizando la Tesis Aislada (X Región) 1o.1 A (10a.) y la Tesis de jurisprudencia 126/2013, se deduce que una característica de los impuestos de sobretasa es que gravan en segundo plano un impuestos primario, en donde previamente se establece la carga contributiva sobre la manifestación de la riqueza, en otras palabras, este tipo de impuestos debe de tener como base exclusivamente a otro impuestos y no a varias contribuciones, como lo es el caso del Impuestos Adicional. A continuación se encuentran transcritas las mencionadas tesis:

IMPUESTO PARA EL FOMENTO DE LA EDUCACIÓN PÚBLICA EN EL ESTADO DE DURANGO. LOS ARTÍCULOS 13 A 18 BIS DE LA LEY DE HACIENDA DE LA ENTIDAD QUE LO PREVÉN, AL ESTABLECER QUE SU OBJETO ES GRAVAR EL CUMPLIMIENTO DE OTRAS OBLIGACIONES FISCALES, VIOLAN EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos prevé el principio de proporcionalidad tributaria, el cual consiste, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos o la manifestación de riqueza gravada, por lo que 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. Por otra parte, en el caso específico del impuesto para el fomento de la educación pública en el Estado de Durango, previsto en los artículos 13 a 18 Bis de la Ley de Hacienda de dicha entidad federativa, se advierte que tiene como elementos esenciales, los siguientes: 1) Sujeto: Las personas físicas y morales obligadas a contribuir en términos de la propia ley; 2) Objeto: Los créditos fiscales derivados del pago de otras contribuciones; 3) Base gravable: El monto total de los pagos

que se realicen de las contribuciones; y, 4) Tasa: Es del (40%) cuarenta por ciento sobre la mencionada base gravable; de lo que se advierte que dicho impuesto tiene por objeto gravar el cumplimiento de otras obligaciones fiscales, pues la base sobre la cual se calcula su monto se conforma con el importe de los pagos de otras contribuciones estatales, al que debe aplicarse la tasa indicada, lo que revela que no fue diseñado para gravar en un segundo nivel determinada manifestación de riqueza, que estuviera previamente sujeta a imposición a través de un impuesto primario, sino que fue estructurado para gravar globalmente todos los pagos que se hagan de otras contribuciones. Consecuentemente, el impuesto mencionado no participa de la misma naturaleza jurídica del tributo primigenio sobre el que se calcula su monto, pues no se origina de los ingresos, utilidades ni rendimientos del causante, ya que su objeto es la cantidad que se llegue a pagar por otra contribución y, por tanto, desnaturaliza la esencia misma del impuesto y sus finalidades, porque no atiende a la verdadera capacidad contributiva del sujeto pasivo; de ahí que los preceptos que lo prevén violan el principio de proporcionalidad tributaria.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DE CIRCUITO DEL CENTRO AUXILIAR DE LA DÉCIMA REGIÓN.

Amparo en revisión 291/2014 (cuaderno auxiliar 682/2014) del índice del Tribunal Colegiado del Vigésimo Quinto Circuito, con apoyo del Primer Tribunal Colegiado de Circuito del Centro Auxiliar de la Décima Región, con residencia en Saltillo, Coahuila de Zaragoza. Norma Angélica Valdez Suárez y otro. 29 de agosto de 2014. Unanimidad de votos. Ponente: Santiago Gallardo Lerma. Secretario: Isaac Segovia Barranca.

Amparo en revisión 285/2014 (cuaderno auxiliar 683/2014) del índice del Tribunal Colegiado del Vigésimo Quinto Circuito, con apoyo del Primer Tribunal Colegiado de Circuito del Centro Auxiliar de la Décima Región, con residencia en Saltillo, Coahuila de Zaragoza. Gas Campanita, S.A. de C.V. 5 de septiembre de 2014. Unanimidad de votos. Ponente: Yair Mendiola del Ángel, secretario de tribunal autorizado para desempeñar las funciones de Magistrado, en términos del artículo 81, fracción XXII, de la Ley Orgánica del Poder

*Judicial de la Federación, en relación con el diverso 42, fracción V, del Acuerdo General del Pleno del Consejo de la Judicatura Federal, que reglamenta la organización y funcionamiento del propio Consejo. Secretario: Romeo de Jesús Soberano Noroña.*¹⁶⁵

IMPUESTO ADICIONAL. LOS ARTÍCULOS 119 A 125 DE LA LEY GENERAL DE HACIENDA MUNICIPAL DEL ESTADO DE MORELOS QUE LO PREVEN, VIOLAN EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. Los preceptos citados, al establecer un impuesto adicional a cargo de las personas físicas o morales que realicen pagos por concepto de impuestos y derechos municipales en la mencionada entidad federativa, ya sea en su carácter de responsables directos o solidarios, violan el principio de proporcionalidad tributaria consagrado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues no existe congruencia entre el mecanismo impositivo que prevén y la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, ya que no fue diseñado para gravar en un segundo nivel determinada manifestación de riqueza previamente sujeta a imposición, a través de un impuesto primario, como operan las “sobretasas” u otras contribuciones adicionales -cuyo hecho imponible gira en torno a una misma actividad denotativa de capacidad económica-, sino que fue estructurado para gravar globalmente todos los pagos de contribuciones municipales efectuados por los causantes, por lo que su hecho imponible se materializa al momento de cumplir con esa obligación tributaria. Por consiguiente, el aludido gravamen adicional no participa de la misma naturaleza jurídica del impuesto primigenio, pues no se circunscribe a una sola contribución mediante el pago de un doble porcentaje, sino que tiene por objeto gravar todos los pagos por concepto de impuestos y derechos municipales previstos en la Ley de Ingresos del Municipio de que se trate del Estado de Morelos,

¹⁶⁵ Suprema Corte de Justicia de la Nación. *Tesis (X Región) 1o.1 A (10a) "Impuesto para el fomento de la educación pública en el estado de Durango. Los artículos 13 a 18 BIS de la Ley de Hacienda de la entidad que lo prevén, al establecer su objeto es gravar el cumplimiento de otras obligaciones fiscales, viola el principio de proporcionalidad tributario".* Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, México, 2014.

por lo que es inconcuso que dicho actuar no refleja la capacidad contributiva de los causantes.

Contradicción de tesis 114/2013. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Primero, Segundo y Tercero, todos del Décimo Octavo Circuito. 12 de junio de 2013. Cinco votos. Ponente: José Fernando Franco González Salas. Secretario: Gabriel Regis López.¹⁶⁶

Entonces, el Impuesto Adicional no es una sobretasa ya que su base es el monto de los pagos de impuestos y derechos estatales, por lo que está gravando un global de contribuciones y no una en específico.

Quedando establecido que el impuesto en estudio no es una sobretasa se analizará la naturaleza de éste, la cual no es la misma que las contribuciones a las que grava, sino que tiene por objeto el acto del pago de impuestos y derechos estatales, por lo que no atiende a la capacidad contributiva del sujeto pasivo, sino que se basa en el pago de otra contribución la cual ya está disminuyendo su utilidad, por lo que se entiende que este impuesto disminuye aún más sus ingresos y lo perjudica irracionalmente, violando así el principio de proporcionalidad.

4.3 CUMPLIMIENTO DEL PRINCIPIO DE EQUIDAD

El principio de equidad se refiere a que todos los mexicanos están sujetos a ser juzgados bajo las mismas leyes, sin tener el privilegio de tratos o convenios especiales que solo benefician o tengan acceso a estos un grupo selecto de la

¹⁶⁶ Suprema Corte de Justicia de la Nación. Tesis 2a/J. 126/2013 "Impuesto Adicional. Los artículos 119 a 125 de la Ley General de Hacienda Municipal del estado de Morelos que lo prevén, violan el principio de proporcionalidad tributaria". Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, México, 2013.

población; sin embargo, si las excepciones o tratados especiales están al alcance de todos, se puede hacer uso de ellos, siempre y cuando se cumpla con los requisitos establecidos por las normas para recibir los beneficios.

Para el análisis del cumplimiento del principio de equidad en el Impuesto Adicional se tomarán en cuenta los cuatro criterios que los legisladores deben de respetar de acuerdo a la jurisprudencia 31/2007, cabe mencionar que de acuerdo a dicha jurisprudencia los criterios son escalonados, esto es, que si alguno no se cumpliera no es necesario seguir analizando los demás y se determina la violación al principio de equidad (Ver Diagrama 1. Criterios para el principio de equidad), empero se analizarán todos los criterios.

Tabla 6. Matriz de criterios generales para el principio de equidad

CRITERIO	DESCRIPCIÓN	CUMPLE	NO CUMPLE
Diferencia de trato entre individuos o grupos en una situación comparable	Todas las personas que realicen pagos de impuestos y derechos estatales		X
Precisión legislativa, tenga una finalidad legítima	Es un impuesto estatal, se eliminan las exenciones para ampliar la base contributiva con la finalidad de impulsar y mejorar el nivel educativo en Veracruz	X	
La distinción constituya un medio apto y adecuado para alcanzar el objetivo	Se aumenta el 15% a los pagos que cualquier persona realice por concepto de impuestos y derechos estatales		X
Configuración legal de la norma sea proporcional	Grava impuestos y derechos estatales, no tomando en cuenta la capacidad contributiva de los individuos		X

Fuente: Elaboración propia con datos del CFEV

No existe una clasificación de contribuyentes como tal en la que se pueda realizar el análisis de una situación comparable ya que los sujetos son todas aquellas personas que efectúen pagos de impuestos y derechos estatales, la situación sería el pago de dichas contribuciones, pero como impuesto que grava otras contribuciones existen otras situaciones comparables al mismo tiempo donde se encasillan diferentes tipos de contribuyentes.

Por ejemplo, si se compara una persona que paga el Derecho de Control Vehicular y otra que paga el Impuesto sobre Hospedaje, en el aspecto global las dos se encuentran pagando una contribución estatal por la cual adicionalmente pagaran el 15% para el fomento de la educación, en cierta forma se encuentran en la misma situación, pagando contribuciones estatales, pero en lo particular cada una está pagando tributos diferentes entre los cuales no hay ninguna relación ya que en el primero es un pago anual y es una obligación generada por tener un vehículo, mientras que el segundo son pagos mensuales y se genera la obligación por una actividad empresarial, es decir, por generar ingresos, estas no son situaciones similares en las que se pueda decir que las dos personas se encuentran iguales y que por lo tanto se está tratando igual, sino al contrario, son dos personas en posiciones diferentes a las que se le está tratando igual, violando así el principio de equidad.

El Impuesto Adicional cuenta con la precisión legislativa porque obedece a una finalidad legítima por varias razones. En primer lugar, siendo una contribución estatal la promulga el H. Congreso del estado de Veracruz el cual tiene el derecho de promulgar leyes y recibir aportaciones para el gasto público de acuerdo los artículos 71, fracción III, y 31, fracción IV, de la CPEUM, respectivamente. Además, la finalidad de ampliar la base contributiva es la de impulsar y mejorar el nivel educativo en Veracruz, lo cual es una necesidad social y por lo tanto es gasto público, cumpliendo así con lo establecido en la Constitución de aportar para dicho gasto.

No habiendo una clasificación clara y objetiva entre los contribuyentes del impuesto en estudio, tampoco hay distinción que constituya un medio apto y adecuado para alcanzar el objetivo, puesto que se aumenta el 15% a los pagos que cualquier persona realice por concepto de impuestos y derechos estatales. Si se comparan dos personas, estudiantes de una escuela pública del estado de Veracruz, una es una persona de nivel económico medio y la otra de nivel económico alto, ambas realizan su pago a dicha institución por concepto de inscripción para estudiar en dicho plantel educativo, este pago es un derecho estatal al cual se le incrementa el 15% adicional para el fomento de la educación, las dos pagan exactamente la misma cantidad, siendo que cada una tiene diferente nivel de ingresos y les perjudica en su economía en diferente proporción, por lo tanto no existe una medida clasificatoria para este impuesto.

Aunado a lo expuesto en el párrafo anterior, la configuración legal de la norma no es proporcional puesto que grava impuestos y derechos estatales, no tomando en cuenta la capacidad contributiva de los individuos, tal como se señala en el ejemplo anterior, estas dos personas con nivel económico diferente y pagando lo mismo.

El Impuesto Adicional no cumple con el principio de equidad al no hacer distinción alguna entre los contribuyentes pues grava a todos aquellos que realicen pago de impuestos y derechos estatales, por lo que tampoco existe una medida clasificatoria para alcanzar el objetivo del impuesto, ni su configuración legal es proporcional por no tomar en cuenta la capacidad contributiva de los individuos.

4.4 CUMPLIMIENTO DEL PRINCIPIO DE DESTINO AL GASTO PÚBLICO

Para que se cumpla este principio se deben de tomar en cuenta dos aspectos. El primero, debe estar estipulado en Ley la finalidad que tiene el recaudar la contribución de que se trate, en otras palabras, plasmar para que se utilizarán los recursos recaudados; y el segundo, dicha finalidad debe ser para satisfacer las necesidades colectivas o sociales, o para otorgar los servicios públicos, pero nunca para la satisfacción individual de las autoridades.

En el mismo nombre del Impuesto Adicional tiene implícito a que gasto va dirigido, el cual es para fomentar la educación, pero no está de más referir el fundamento legal que es el último párrafo del artículo 135 del CFEV en donde se encuentra establecido éste y que alcance dice “El ingreso que se perciba se aplicará íntegramente al fomento de la educación.”

Con lo anterior se da cumplimiento al primer aspecto, y siguiendo el análisis para el segundo punto, se determina que el fomento de la educación es una necesidad social porque es preciso impulsar hacia una mejora del sistema educativo, puesto que en el estado de Veracruz el 25% de la sociedad económicamente activa no cuenta con la educación básica concluida.

Pero, ¿efectivamente este ingreso del estado de Veracruz se está utilizando para lo cual fue creado? Es una pregunta que no se contestará en este trabajo puesto que de cierta manera la tesis aislada 1a. CXLIX/2011, donde se establece el criterio de que los legisladores sólo tienen la obligación de mencionar en las leyes para que se ocupará la contribución que imponen, dejando fuera de este principio el análisis de la aplicación real de dicho ingreso, en lo cual se está de acuerdo ya que la verificación de la correcta aplicación de los recursos financieros corresponde a otra rama de la administración del gobierno, que es el control del

cumplimiento en sus obligaciones de cada una de las dependencias que tienen acceso al manejo de dichos recursos y que finca responsabilidad directa a cada persona o entidad que hizo mal uso de estos, y esta revisión se realiza por medio de la auditoría.

De esta manera, se llega a la conclusión de que el Impuesto Adicional si cumple con el principio de destino al gasto público ya que en el último párrafo del artículo 135 del CFEV establece que los recursos recolectados por dicho impuesto se ocuparan para el fomento a la educación, el cual es en beneficio de la sociedad y no de solo un individuo.

4.5 CUMPLIMIENTO DEL PRINCIPIO DE GENERALIDAD

El principio de generalidad es aquel que señala que todos los mexicanos están obligados a contribuir al gasto público y que de acuerdo a la tesis aislada No. 1a. IX/2009 otorga el permiso a los legisladores para que busquen todas las fuentes de riqueza que puedan gravar para hacerse llegar de los recursos que el gobierno necesita para su funcionamiento.

El Impuesto Adicional lo pagan todas aquellas personas que realizan pagos de impuestos y derechos estatales, entonces si la generalidad es que todos los mexicanos están obligados al pago de tributos, éste impuesto cumple con dicho principio puesto que contempla a todo aquel que pueda realizar una erogación a beneficio del Estado.

4.6 DETERMINACIÓN DE LA CONSTITUCIONALIDAD O INCONSTITUCIONALIDAD DEL IMPUESTO ADICIONAL

Para determinar si el Impuesto Adicional es o no es constitucional se debe de tomar en cuenta el cumplimiento todos los principios constitucionales establecidos en el artículo 31, fracción IV, de la CPEUM, ya que si no cuenta o viola alguno de estos no se está considerando o fundamentando su creación en base a la Ley Suprema.

El análisis realizado con anterioridad del cumplimiento de cada uno de los principios constituciones de las contribuciones se resume en la siguiente matriz:

Tabla 7. Matriz de cumplimiento de los principios tributarios constitucionales

PRINCIPIO CONSTITUCIONAL	CUMPLE	NO CUMPLE
Legalidad	X	
Proporcionalidad		X
Equidad		X
Destino al gasto público	X	
Generalidad	X	

Fuente: Elaboración propia.

Derivado de lo expuesto en este apartado, se determina que el Impuesto Adicional para el Fomento de la Educación en el estado de Veracruz no cumple con los principios de proporcionalidad y equidad por lo tanto es inconstitucional porque no considera los principios constitucionales establecidos en el artículo 31, fracción IV, de la CPEUM.

En este capítulo se analizó la aplicación de cada uno de los principios constituciones de las contribuciones al Impuesto Adicional obteniendo como resultado lo siguiente:

El principio de legalidad si se cumple empero de que los artículos 134 y 135 del CFEV solo contienen la información básica para determinar los elementos de este impuesto.

El Impuesto Adicional no es una sobretasa por lo que la naturaleza de éste no es la misma que las contribuciones a las que grava, sino que tiene por objeto el acto del pago de impuestos y derechos estatales, por lo que no atiende a la capacidad contributiva del sujeto pasivo, sino que se basa en el pago de otra contribución la cual ya está disminuyendo su utilidad, por lo que se entiende que este impuesto disminuye aún más sus ingresos y lo perjudica irracionalmente, violando así el principio de proporcionalidad.

El impuesto en estudio no cumple con el principio de equidad al no hacer distinción alguna entre los contribuyentes pues grava a todos aquellos que realicen pago de impuestos y derechos estatales, por lo tanto, tampoco existe una medida clasificatoria para alcanzar el objetivo del impuesto, ni su configuración legal es proporcional por no tomar en cuenta la capacidad contributiva de los individuos.

No se analiza la aplicación de ingreso para el fomento a la educación porque los legisladores sólo tienen la obligación de mencionar en las leyes para que se ocupará la contribución que imponen, dejando fuera del principio de destino al gasto público el análisis de la aplicación real de los ingresos. Por lo tanto, el Impuesto Adicional si cumple con el principio de destino al gasto público ya que en el último párrafo del artículo 135 del CFEV se establece que los recursos recolectados por dicho impuesto se ocuparan para el fomento a la educación, el cual es en beneficio de la sociedad y no de solo un individuo.

El principio de generalidad es que todos los mexicanos están obligados al pago de tributos y el Impuesto Adicional lo pagan todas aquellas personas que

efectúan pagos de impuestos y derechos estatales, entonces éste impuesto cumple con dicho principio.

Finalmente se concluye que el Impuesto Adicional para el Fomento de la Educación en el estado de Veracruz no cumple el principio de proporcionalidad por no tomar en cuenta la capacidad contributiva de las personas obligadas al pago de este impuesto ya que éste grava otros impuestos y derechos estatales. Tampoco cumple con el principio de equidad por no hacer distinción alguna entre los contribuyentes pues grava a todos aquellos que realicen los pagos mencionados anteriormente, por lo tanto no existe una medida clasificatoria para alcanzar el objetivo del impuesto, ni su configuración legal es proporcional por no tomar en cuenta la capacidad contributiva de los individuos. Entonces, el Impuesto Adicional establecido en los artículos 134 y 135 del CFEV es inconstitucional por no considera los principios de proporcionalidad y equidad establecidos en el artículo 31, fracción IV, de la CPEUM.

CAPÍTULO V.- MEDIOS DE DEFENSA CONTRA LEYES INCONSTITUCIONALES EN MÉXICO

En este Capítulo se desarrollan los tres medios de defensa contra leyes inconstitucionales establecidos en la CPEUM, los cuales fueron abordados en el Capítulo II, con respecto a la constitucionalidad del Impuesto Adicional para el Fomento de la Educación en el estado de Veracruz para prescribir cuál es el más conveniente en defensa de los contribuyentes a los que agravia dicho impuesto y se desarrollará el proceso que se tiene que llevar a cabo para implementar el medio de defensa propuesto.

A continuación se describirán cada uno de los medios de defensa (tabla 8) que la propia Constitución establece para protegerse de las leyes inconstitucionales. Posteriormente, se analizará cada elemento de estos (función, personas que lo pueden utilizar, plazo para presentar la demanda y la finalidad) con respecto al Impuesto Adicional (tabla 9), para así poder determinar cuál de los tres es el más conveniente para los contribuyentes agraviados y puedan aplicarlo.

Tabla 8. Medios de defensa de la Constitución en México

MEDIO DE DEFENSA	OBJETIVO	QUIENES LO UTILIZAN
Juicio de Amparo	Salvaguardar las garantías o derechos fundamentales establecidas en la Constitución	Todos los individuos afectados por una ley
Controversia Constitucional	Resolver un conflicto sobre invasión de competencias entre los distintos ámbitos federales o los distintos poderes de cada uno de aquéllos	Diferentes formas de gobierno: Federación, Entidades Federativas y Municipios.
Acción de Inconstitucionalidad	Se determina si una ley o norma se ajusta o no a la Constitución	Minorías parlamentarias (una tercera parte de los integrantes)

Fuente: Elaboración propia con datos de Andrade Sánchez¹⁶⁷ y Garza García¹⁶⁸.

¹⁶⁷ Andrade Sánchez, *óp. cit.*, pp. 382, 392 y 393.

Para poder elegir el medio de defensa que más conviene entablar en contra de la inconstitucionalidad del Impuesto Adicional se deben de considerar los siguientes aspectos:

- ✓ El Impuesto Adicional afecta a todos los individuos que efectúan pagos al estado de Veracruz por concepto de impuestos y derechos estatales.
- ✓ La última reforma del Impuesto Adicional fue aprobada el 27 de diciembre de 2010 y entro en vigor el 1ro de enero del 2011.
- ✓ La reforma a este impuesto fue aprobada por la LXII Legislatura del estado de Veracruz con 43 votos a favor, 6 en contra y una abstención, en esa asamblea hubo el 100% de asistencia.¹⁶⁹

Con los datos recopilados a lo largo de este trabajo se elaboró la siguiente matriz de análisis de los medios de defensa contra de la inconstitucionalidad del Impuesto Adicional.

En primer lugar, en relación a la controversia constitucional, toda vez que el problema en cuestión versa sobre un impuesto que viola algunos principios constitucionales establecidos en el artículo 31, fracción IV, de la CPEUM y afecta a los gobernados, y que la controversia constitucional solamente se emplea para resolver conflictos de competencia entre los diferentes niveles de gobierno y sus poderes, se descarta este método de solución del problema al ser improcedente por el hecho de que no resuelve el problema planteado.

¹⁶⁸ García Garza, *óp. cit.* p. 179.

¹⁶⁹ H. Congreso del Estado Libre y soberano de Veracruz de Ignacio de la Llave, *Versión estenográfica de la Décima Sesión Ordinaria, LXII Legislatura*, recuperado de www.legisver.gob.mx, el 19 de mayo de 2015.

Tabla 9. Análisis de los medios de defensa contra la inconstitucionalidad del Impuesto Adicional

Elementos	Juicio de amparo indirecto		Acción de inconstitucionalidad		Controversia constitucional	
	Descripción		Descripción		Descripción	
Función	Salvaguarda las garantías individuales	✓	Determinar si una ley o norma es inconstitucional	✓	Resolver conflictos de intereses entre los poderes y diferentes organismos de gobierno	✗
Quien lo utiliza	Personas afectadas directa o indirectamente en sus garantías individuales	✓	Los poderes y diferentes formas de gobierno	✗	Minoría parlamentaria (33% del H. Congreso del estado de Veracruz)	✗
Plazo para presentarlo	30 días siguientes de la entrada en vigor de la ley o 15 días siguientes a la realización del primer acto de autoaplicación	✓	30 días naturales después de la publicación	✗	30 días siguientes a la publicación en la Gaceta Oficial del estado de Veracruz	✗
Finalidad	Restituir al agraviado el pleno goce de la garantía violada	✓	Impugnar la ley si efectivamente es inconstitucional	✓	Declarar la nulidad del acto reclamado	✗

Fuente: elaboración propia.

La acción de inconstitucionalidad es un medio de defensa por el cual se determina si una ley o norma se ajusta o no a la Constitución, y de acuerdo a lo establecido en el artículo 105, fracción II, constitucional se promueve ante la SCJN

dentro de los treinta días naturales contados a partir del día siguiente a su publicación.

Tomando en cuenta que la norma que dicta el pago del Impuesto Adicional es el CFEV, siendo de ámbito estatal, y que el H. Congreso del estado de Veracruz es quien analiza y aprueba las reformas a éste, de acuerdo al inciso g, fracción II del artículo 105 Constitucional, para poder promover la acción de inconstitucionalidad tienen que estar en contra de ésta el 33% de los Legisladores que conforman el H. Congreso; tomando en cuenta que esta reforma fue aprobada por 43 votos a favor, 6 en contra y una abstención, y teniendo como resultado solamente el 12% de los diputados en contra de dicha reforma, es por lo que no se puede emplear la acción de inconstitucionalidad como medio de defensa en contra del Impuesto Adicional.

Además, están los tiempos para ejercitar la acción de inconstitucionalidad, que son treinta días naturales después de la publicación del CFEV, la cual fue el 27 de diciembre del 2010, han transcurrido ya cuatro años desde su publicación, lo que indica que está muy por afuera del plazo establecido para llevar a cabo la defensa por medio de la acción de inconstitucionalidad.

El juicio de amparo indirecto se encarga de salvaguardar las garantías o derechos de las personas, físicas o morales, cuando éstas son agraviadas por leyes o normas que dictan los legisladores y que ejecutan las autoridades correspondientes. Siendo el Impuesto Adicional regulado por el CFEV y este se aplica a los contribuyentes de impuestos y derechos estatales, estas personas se pueden defender mediante un amparo indirecto, siempre y cuando cumplan con los tiempos para ejercer la demanda de dicho amparo, esto es treinta días hábiles después de la entrada de vigor de la ley o quince días hábiles después de realizar el primer pago del impuesto.

Por todo lo anteriormente expuesto, y toda vez que el único medio de defensa de los tres propuestos en el que se cumplen con los elementos para ser utilizados como medio de defensa en contra del Impuesto Adicional señalados en la Tabla 9, se concluye que es el Juicio de Amparo el medio de defensa idóneo para la resolución del problema que nos aqueja.

Como se explicó en el Capítulo II, el juicio de amparo indirecto se interpone contra actos u omisiones de autoridad que violen garantías o derechos fundamentales. El problema planteado versa sobre la inconstitucionalidad del Impuesto Adicional, y toda vez que el cobro del impuesto se considera un acto de autoridad que transgrede las garantías establecidas en el artículo 31, fracción IV, de la CPEUM, se debe de promover el amparo indirecto, ya sea a los 30 días siguientes a la entrada en vigor de la Ley de ingresos del Estado de Veracruz, o a los 15 días siguientes después de la notificación o del acto autoaplicativo.

Así mismo, la Ley de Amparo en su artículo 107, fracción I, inciso d), establece que el juicio de amparo indirecto procede contra normas generales que por su sola entrada en vigor o con motivo del primer acto de su aplicación causen perjuicio al individuo, entendiéndose como normas generales, entre otras, las leyes de los Estados.

5.1 IMPLEMENTACIÓN DEL JUICIO DE AMPARO INDIRECTO

Quedando establecido que se propone el juicio de amparo indirecto en contra de la inconstitucionalidad del Impuesto Adicional por tratarse de un acto de autoridad que transgrede las garantías establecidas en el artículo 31, fracción IV, de la CPEUM y además el artículo 107, fracción I, inciso d), de la Ley de Amparo establece que el juicio de amparo indirecto se promueve contra normas generales que por su sola entrada en vigor o con motivo del primer acto de su aplicación

causen perjuicio al individuo, entendiéndose como normas generales, entre otras, las leyes de los Estados, se procede a describir el proceso de dicho juicio.

El proceso del juicio de amparo indirecto de acuerdo a la Ley de Amparo es el siguiente:

1.- **Demanda.** Se presenta por escrito o por medios electrónicos dentro de los 30 días hábiles siguientes de la entrada en vigor de la ley autoaplicativa o 15 días hábiles siguientes a la realización del primer acto autoaplicativo y debe contener de acuerdo al artículo 108 de la Ley de Amparo:

- a) El nombre y domicilio del quejoso y del que promueve en su nombre.
- b) El nombre y domicilio del tercero interesado, y si no los conoce, manifestarlo así bajo protesta de decir verdad.
- c) La autoridad o autoridades responsables, señalando a los titulares de los órganos de Estado a los que la ley encomiende su promulgación.
- d) La norma general, acto u omisión que de cada autoridad se reclame
- e) Bajo protesta de decir verdad, los hechos o abstenciones que constituyan los antecedentes del acto reclamado o que sirvan de fundamento a los conceptos de violación
- f) Los preceptos que contengan los derechos humanos y las garantías cuya violación se reclame
- g) Los conceptos de violación

La demanda se debe presentar ante los juzgados de distrito.

2.- **Auto admisorio, desechatorio o aclaratorio.** Presentada la demanda, la autoridad tiene un plazo de 24 horas para resolver si ésta es aceptada, desechada o solicitar al promovente que subsane las omisiones e incongruencias

en el escrito inicial de demanda dentro del plazo de cinco días, en caso de no hacerlo se entenderá por no presentada.

Aceptada la demanda se fija la fecha de la audiencia constitucional dentro de los treinta días hábiles siguientes.

3.- Informe justificado. Fijada la fecha para la audiencia constitucional se solicita a las autoridades responsables el informe con justificación, el cual se entrega por escrito o en medios magnéticos dentro de los 15 días hábiles siguientes, el órgano jurisdiccional puede ampliar éste plazo por otros 10 días más dependiendo de las características del caso.

En este informe contendrá las razones y fundamentos que demuestren la improcedencia del juicio y la constitucionalidad del acto reclamado.

4.- Anuncio de las pruebas testimoniales, pericial y/o inspección judicial. Para el juicio de amparo indirecto se aceptan toda clase de pruebas, excepto la confesional por posición. Las pruebas se presentarán en la audiencia constitucional, pero las testimoniales, periciales e inspeccionales deben ser presentadas a más tardar cinco días hábiles antes de la audiencia.

5.- Audiencia constitucional. Esta audiencia será pública y en ella se presentarán las pruebas pendientes, se analizarán y después se dictará el fallo.

6.- Ejecución de la sentencia. La sentencia debe de contener, de acuerdo al artículo 74 de la Ley de Amparo:

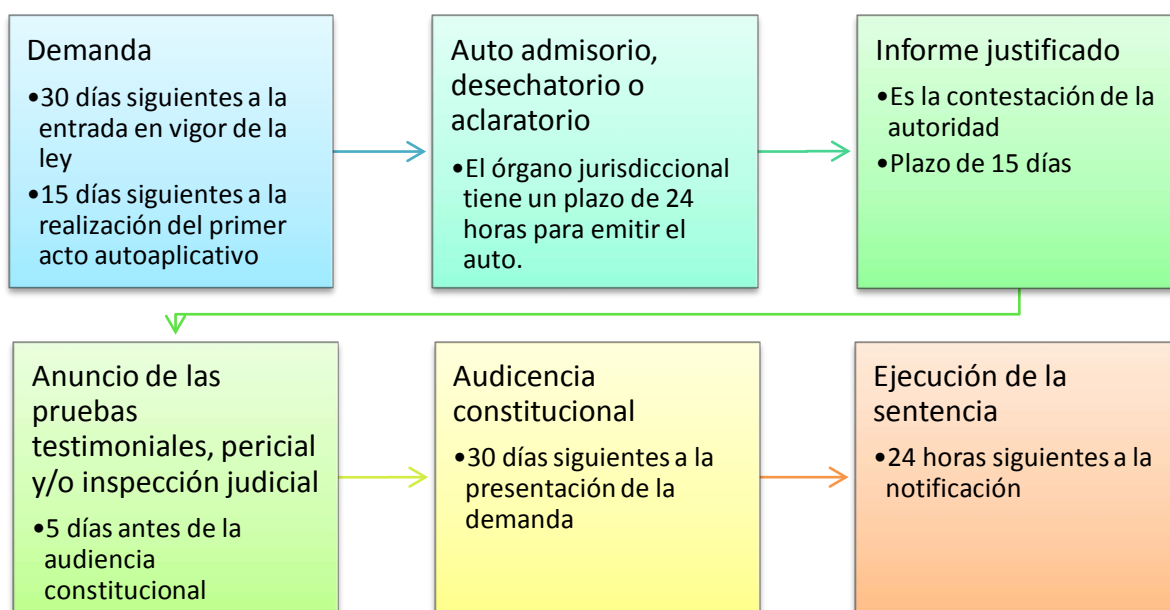
- a) *“El acto reclamado.*
- b) *El análisis de los conceptos de violación o agravios.*
- c) *La valoración de las pruebas admitidas y desahogadas en el juicio.*

- d) Las consideraciones y fundamentos legales en que se apoye para conceder, negar o sobreseer.
- e) Los efectos o medidas en que se traduce la concesión del amparo.
- f) Los puntos resolutivos en los que se exprese el acto, norma u omisión por el que se conceda, niegue o sobresea el amparo y, cuando sea el caso, los efectos de la concesión en congruencia con la parte considerativa.”¹⁷⁰

Las ejecutorias de amparo deben ser cumplidas puntualmente dentro del plazo de tres días.

A continuación se muestra en el diagrama 3, gráficamente, el procedimiento del juicio de amparo indirecto:

Diagrama 3. Procedimiento del juicio de amparo indirecto



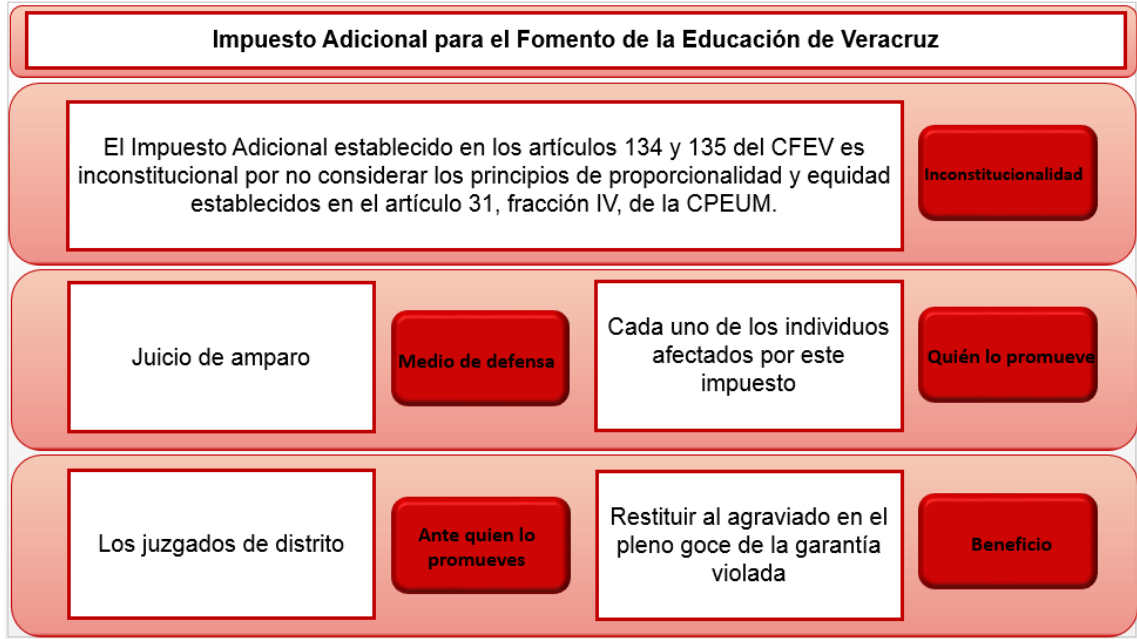
Fuente: elaboración propia con datos de Garza García¹⁷¹ y la Ley de Amparo¹⁷²

¹⁷⁰ Honorable Congreso de la Unión. *Ley de Amparo, reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*. Diario Oficial de la Federación, 2013.

¹⁷¹ Garza García, *óp. cit.*, pp. 199-201.

En la tabla 10 se muestra un esquema resumiendo la inconstitucionalidad del Impuesto Adicional y el medio de defensa que se puede aplicar en contra de éste.

Tabla 10. Esquema del medio de defensa contra la inconstitucionalidad del Impuesto Adicional



Fuente: elaboración propia.

En este capítulo se desarrollaron los medios de defensa que la CPEUM establece para proteger a los ciudadanos de las leyes inconstitucionales, los cuales son el juicio de amparo indirecto, la controversia constitucional y la acción de inconstitucionalidad, de acuerdo al problema planteado sobre la constitucionalidad del Impuesto Adicional, obteniendo como resultado del análisis de estas tres opciones que el medio de defensa para aplicar contra la inconstitucionalidad del Impuesto Adicional es el juicio de amparo por tratarse de

¹⁷² Honorable Congreso de la Unión. *Ley de Amparo, reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*. óp. cit.

un acto de autoridad que transgrede las garantías establecidas en el artículo 31, fracción IV, de la CPEUM y además el artículo 107, fracción I, inciso d), de la Ley de Amparo establece que el juicio de amparo indirecto se promueve contra normas generales que por su sola entrada en vigor o con motivo del primer acto de su aplicación causen perjuicio al individuo, entendiéndose como normas generales, entre otras, las leyes de los Estados.

El amparo indirecto se debe de promover a los 30 días siguientes a la entrada en vigor de la Ley de ingresos del Estado de Veracruz o a los 15 días siguientes después de la notificación o del acto autoaplicativo, con la finalidad de restituir al agraviado el pleno goce de la garantía violada. El proceso del juicio se encuentra establecido en la Ley de Amparo y es el siguiente:

1. Demanda
2. Auto admisorio, desechatorio o aclaratorio
3. Informe justificado
4. Anuncio de las pruebas testimoniales, pericial y/o inspección judicial
5. Audiencia constitucional
6. Ejecución de la sentencia

El juicio de amparo indirecto se interpone contra actos u omisiones de autoridad que violen garantías o derechos fundamentales. El problema planteado versa sobre la inconstitucionalidad del Impuesto Adicional, y toda vez que el cobro del impuesto se considera un acto de autoridad que transgrede las garantías establecidas en el artículo 31, fracción IV, de la CPEUM, se debe de promover el amparo indirecto, ya sea a los 30 días siguientes a la entrada en vigor de la Ley de ingresos del Estado de Veracruz, o a los 15 días siguientes después de la notificación o del acto autoaplicativo.

CONCLUSIÓN

El objetivo de esta tesis es el determinar si el Impuesto Adicional, contenido en el artículo 134 del CFEV, es constitucional, partiendo de los principios de las contribuciones establecidos en la fracción IV del artículo 31 de la CPEUM mediante el análisis de cada uno de dichos principios y del impuesto mismo que se desarrolló en los cinco capítulos, que integran este trabajo, concluyendo de la siguiente manera.

En el Capítulo I se redactó la historia de los impuestos en México, los cuales existían desde antes de la colonización, es decir, desde el gobierno de los aztecas y en ese tiempo el destino de los tributos era para satisfacer las necesidades de los gobernantes y del pueblo dominante. El pago de los tributos se realizaba en periodos determinados, al igual que en la actualidad, y podían ser en especie o servicio.

Cuando los españoles conquistaron México combinaron el sistema tributario mexicano con el español. Varios de los impuestos cobrados en esa época se pueden asemejar y considerar como base de los que se cobran en la actualidad, por ejemplo: La *alcabala* que gravaba al comercio es un antecedente del IVA, el *Peaje* que es un impuesto al tránsito en las carreteras nacionales, y el *Impuesto por la comercialización de vinos, aguardiente, vinagres, pulques y la sisa sobre el vino* es un antecedente del IEPS, el cual actualmente grava muchos más productos que su antecesor.

Al consumarse la independencia, en 1821, México sufre una reorganización de los poderes, y los principales cambios en materia fiscal fue la disminución considerable de los porcentajes de ciertos impuestos y la abolición de muchos otros, lo que reduce considerablemente la entrada de dinero a las arcas del

gobierno. Y En el siglo XX se aprueban las leyes que crean el ISR, el IVA y el IEPS.

Como se puede observar la verdadera regulación para las autoridades fiscales se fraguó y constituyó a partir de la época de independencia de la Corona Española.

Actualmente el artículo 31, fracción IV, Constitucional es el que origina la obligación de pagar impuestos y demás contribuciones para el desarrollo de la administración pública. El mencionado artículo nace en el Acta del ayuntamiento de México en 1808, y de ahí empieza a desarrollarse con el paso de los años por diferentes leyes y reglamentos que se promulgan para la regularización de la hacienda pública, hasta llegar a la Constitución Política de 1857 donde empieza a contemplar la descripción actual, pero la fracción que establecía la obligación de contribuir al gasto público era la II, posteriormente, en 1917, pasa a la nueva Constitución con el cambio de fracción a la IV, la cual pasa por 3 reformas para quedar tal y como la establece la Constitución vigente hoy en día, donde se consideran los siguientes aspectos:

1. Implanta el principio tributario de generalidad al crear la obligación de contribuir al gasto público para todos los mexicanos.
2. Señala quienes pueden constituir contribuciones: la Federación, el Distrito Federal, los Estados y los Municipios.
3. Establece el principio tributario de legalidad al referirse a las contribuciones que dispongan las leyes
4. Funda el principio tributario de destino al gasto público al decir que se debe de contribuir para el dicho concepto.
5. Señala los principios tributarios de equidad y proporcionalidad.

Por otro lado, el Estado se debe dar a la tarea de buscar los recursos financieros para cumplir con sus funciones y de establecer las leyes y normas que establezcan y regulen sus ingresos, es decir, debe establecer un sistema

tributario, el cual de acuerdo al CFF y la LIF está constituido por: contribuciones, aprovechamientos, productos y financiamiento.

Las contribuciones son la principal fuente de ingreso y de acuerdo al artículo 2 del CFF, éstas se clasifican en: impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos.

Las entidades federativas tienen el mismo sistema tributario que la Federación pero con la diferencia de que solo tienen autoridad de cobrar contribuciones dentro del territorio estatal y de que reciben participaciones por parte de la Federación de los ingresos recaudados por esta última. Entonces, una entidad federativa tiene tanto ingresos que provienen de la Federación como ingresos que recauda directamente.

Con esta conclusión se logró el primer objetivo que es “desarrollar los antecedentes de las contribuciones en México y en los estados” con el respaldo documental necesario.

En el Capítulo II se explicó que el derecho constitucional es el principio y el final de todo el orden jurídico porque determina los elementos primordiales para constituir el Estado de Derecho y es la materia que estudia dicho orden, mientras que la Constitución es el documento físico donde se encuentran plasmadas todas las normas y reglas que rigen y guían a la Nación para su buen funcionamiento.

Sin embargo, existen otras leyes y normas que auxilian para el buen funcionamiento de la sociedad, y para evitar contrariedades entre ellas está la jerarquía de leyes, de la cual la Constitución es la ley suprema, la cabeza de todas y ninguna ley o norma puede estar por encima de ésta, con excepción de los tratados internacionales sobre garantías individuales. Este poder o mandato que tiene la Constitución sobre las demás leyes provienen de los cuatro principios

jurídicos que ella misma se otorga, los cuales son: supremacía, primacía, legalidad e inviolabilidad.

De esos principios el de supremacía y primacía son los límites y la base, respectivamente, para las demás leyes, puesto que el primero le otorga la mayor autoridad a la Constitución y el segundo la funda como principio para que de ahí emanen las demás leyes, y si alguna ley o norma no obedece a estos se considera inconstitucional o anticonstitucional.

Estos dos términos, inconstitucional y anticonstitucional, gramaticalmente hablando, son sinónimos, así lo determina la Real Academia de la Lengua Española, pero en materia de Derecho pueden tener una ligera diferencia. Cuando se habla de que una ley es inconstitucionalidad se hace referencia a que no toma como base a la Constitución pudiendo ir en contra de las disposiciones de ésta o simplemente no tomarlas en cuenta, mientras que cuando una ley es anticonstitucional se refiere a que va en contra de la Ley Suprema.

También se puntualizan los medios de defensa de la Constitución en México, los cuales actúan en contra de las leyes o normas inconstitucionales, están a cargo de la PJP y son el juicio de amparo, la controversia constitucional y la acción de inconstitucionalidad. El amparo tiene por objeto salvaguardar las garantías individuales establecidas en la Constitución y su protección se extiende a la verificación de todo acto o norma que resulte inconstitucional. La controversia constitucional es el juicio que permite resolver un conflicto sobre invasión de competencias entre los distintos ámbitos federales o los distintos poderes de cada uno de aquéllos. Y por último, la acción de inconstitucionalidad determina si una ley o norma se ajusta o no a la Constitución.

Con lo anterior se determina que las leyes secundarias emanan de la CPEUM, y por lo tanto deben cumplir con los principios o aspectos establecidos en

ésta. Ahora se establecerán los principios que deben seguir las leyes tributarias, los cuales son de dos tipos: los teóricos, que son los que imponen o establecen los estudiosos de la economía y finanzas públicas, y los constitucionales, que son los que establece la Constitución y los más importantes para determinar si el Impuesto Adicional es o no es inconstitucional.

Los principios teóricos son: de justicia, de certeza o certidumbre, economía, capacidad contributiva. Y los principios constitucionales son: de constitucionalidad, de legalidad, proporcionalidad, equidad, destino al gasto público, generalidad y audiencia.

El principio de constitucionalidad se refiere a que las leyes tributarias deben de obedecer una ley suprema, en el caso de México la CPEUM. Y el principio de legalidad viene a complementar al primero pues los tributos deben estar establecidos por leyes aprobadas por los organismos correspondientes y establecer claramente todos los aspectos que tienen que ver con estos.

El principio de proporcionalidad se relaciona con la capacidad contributiva de las personas, es decir, que los contribuyentes deben de aportar al Estado una parte de sus ingresos o utilidades, sin que esta cantidad dañe o deteriore el patrimonio de los individuos.

El principio de equidad consiste en que todos los contribuyentes que tengan características similares tendrán que recibir el mismo trato bajo las leyes y normas fiscales, y éstas deben de tratar de una manera igual a todos aquellos que tengan la misma situación de hecho y de manera desigual a los que tengan una situación diferente.

El principio de destino al gasto público radica en que debe estar estipulado en la ley la finalidad de los tributos, la cual debe ser para satisfacer las

necesidades colectivas o sociales, o para otorgar los servicios públicos, pero nunca a la satisfacción individual de las autoridades.

El principio de generalidad se refiere a que todos los ciudadanos mexicanos, siempre que se encuentren en el hecho o acto generador de la contribución, están obligados a realizar la aportación para el gasto público.

El principio de audiencia otorga a todos los individuos el derecho de ser escuchados por las autoridades para defenderse y proporcionar pruebas para desmentir los hechos de los cuales se les acuse o defenderse de actos que violen sus garantías individuales.

De estos principios solo el primero y el último no se encuentran considerados en el artículo 31, fracción IV, de la CPEUM, por lo que no se analizarán en el Capítulo IV, donde se determina la constitucionalidad del impuesto en estudio.

Con la conclusión del Capítulo II se da cumplimiento al segundo objetivo específico “analizar el concepto de constitucionalidad e inconstitucionalidad, las garantías de las contribuciones y los principios establecidos en el artículo 31, fracción IV, de la CPEUM” el cual se desarrolló en dicho capítulo con el respaldo documental necesario.

En el Capítulo III se describió como se encuentra México en el sector de educación pública respecto a otros países de América Latina, el Caribe y otros países de primer mundo. De acuerdo a la OCDE, México ha aumentado el número de alumnos que han terminado la primaria y la secundaria,

Además se estableció que para mejorar la educación no es necesario invertir mucho dinero, al contrario, la clave es saberlo invertir en un plan que de

buenos resultados. Tan solo la CEPAL señala que la eficiencia media del gasto en educación y salud de América Latina es del 80%, esto es que los sistemas educativos y de salud podrían mejorar un 20% más gastando lo mismo o podrían seguir con la misma calidad disminuyendo los costos en un 20%. En otras palabras, se está desperdiciando el 20% de los recursos destinados al servicio público en los sectores de salud y educación.

Aunado a esto, Argentina y México son los países latinoamericanos con menor eficiencia del gasto en educación y de la calidad de la misma.

También se señala que la política fiscal de Chile y México tiene el objetivo de ayudar a las personas con menor ingreso por medio de transferencias en especie, es decir, con servicios de educación y salud, en sí, tratan que tomar recursos del que tiene más para darle servicios gratuitos al que menos tiene. Para que esto se pueda lograr, dicha política fiscal debe fortalecer la recaudación de impuestos directos, ya que estos son los que toman en cuenta la capacidad contributiva de cada contribuyente, como el ISR.

Por su parte, el estado de Veracruz maneja la política educativa con el propósito de reducir la desigualdad e incrementar la efectividad del sistema educativo.

La matrícula de alumnos en Veracruz del ciclo 2008-2009 al 2011-2012 aumento considerablemente de 2'297,927 a 2'363,315; en esos mismos periodos la plantilla de docentes también incremento de 125,445 a 139,139; mientras que los planteles educativos en servicio tuvo un movimiento extraño, del periodo 2008-2009 al 2009-2010 aumento 867 planteles y de este último al 2011-2012 disminuyeron 111 planteles.

Además, se determinó que el Impuesto Adicional, establecido por el CFEV en sus artículos 134 y 135, es un impuesto porque se trata de una prestación económica obligatoria derivada de un hecho dado por las leyes tributarias a cargo de una persona, como tal se considera ingresos propios del estado, es creado como una fuente de ingresos extra del gobierno de Veracruz para poder cubrir los gastos al fomento de la educación de éste, y sus elementos son:

- Objeto: el acto del pago de impuestos y derechos estatales.
- Sujeto activo: el Gobierno del estado de Veracruz.
- Sujeto pasivo: aquellos que estén obligados al pago de los impuestos y derechos estatales.
- Base: el monto del impuesto o derecho estatal a pagar.
- Tasa: fija del 15% sobre la base de éste.
- Época de pago: en el mismo momento que se enteren las contribuciones que lo causan, formando parte de ellas.

Por último, la fórmula para calcular el Impuesto Adicional es el siguiente:

$$\begin{array}{r} \text{Base (Impuestos o contribuciones estatales)} \\ \times \text{ Tasa (15\%)} \\ \hline = \text{ Impuesto Adicional para el Fomento de la Educación} \end{array}$$

Con esta conclusión se logró el tercer objetivo específico “analizar el sistema tributario del estado de Veracruz, así como el Impuesto Adicional, el cual se desarrolló en el capítulo tres con el soporte documental necesario.

En el Capítulo IV se analizó la aplicación de cada uno de los principios constituciones de las contribuciones al Impuesto Adicional obteniendo como resultado lo siguiente:

El principio de legalidad si se cumple empero de que los artículos 134 y 135 del CFEV solo contienen la información básica para determinar los elementos de este impuesto.

El Impuesto Adicional no es una sobretasa por lo que la naturaleza de éste no es la misma que las contribuciones a las que grava, sino que tiene por objeto el acto del pago de impuestos y derechos estatales, por lo que no atiende a la capacidad contributiva del sujeto pasivo, sino que se basa en el pago de otra contribución la cual ya está disminuyendo su utilidad, por lo que se entiende que este impuesto disminuye aún más sus ingresos y lo perjudica irracionalmente, violando así el principio de proporcionalidad.

El impuesto en estudio no cumple con el principio de equidad al no hacer distinción alguna entre los contribuyentes pues grava a todos aquellos que realicen pago de impuestos y derechos estatales, por lo tanto, tampoco existe una medida clasificatoria para alcanzar el objetivo del impuesto, ni su configuración legal es proporcional por no tomar en cuenta la capacidad contributiva de los individuos.

No se analiza la aplicación de ingreso para el fomento a la educación porque los legisladores sólo tienen la obligación de mencionar en las leyes para que se ocupará la contribución que imponen, dejando fuera del principio de destino al gasto público el análisis de la aplicación real de los ingresos. Por lo tanto, el Impuesto Adicional si cumple con el principio de destino al gasto público ya que en el último párrafo del artículo 135 del CFEV se establece que los recursos recolectados por dicho impuesto se ocuparan para el fomento a la educación, el cual es en beneficio de la sociedad y no de solo un individuo.

El principio de generalidad es que todos los mexicanos están obligados al pago de tributos y el Impuesto Adicional lo pagan todas aquellas personas que

efectúan pagos de impuestos y derechos estatales, entonces éste impuesto cumple con dicho principio.

Finalmente se concluye que el Impuesto Adicional para el Fomento de la Educación en el estado de Veracruz no cumple el principio de proporcionalidad por no tomar en cuenta la capacidad contributiva de las personas obligadas al pago de este impuesto ya que éste grava otros impuestos y derechos estatales. Tampoco cumple con el principio de equidad por no hacer distinción alguna entre los contribuyentes pues grava a todos aquellos que realicen los pagos mencionados anteriormente, por lo tanto no existe una medida clasificatoria para alcanzar el objetivo del impuesto, ni su configuración legal es proporcional por no tomar en cuenta la capacidad contributiva de los individuos. Entonces, el Impuesto Adicional establecido en los artículos 134 y 135 del CFEV es inconstitucional por no considerar los principios de proporcionalidad y equidad establecidos en el artículo 31, fracción IV, de la CPEUM.

En este capítulo se da cumplimiento al cuarto objetivo específico “determinar la inconstitucionalidad del Impuesto Adicional”, el cual se desarrolló en el capítulo cuatro con el soporte documental necesario.

En el Capítulo V se desarrollaron los medios de defensa que la CPEUM establece para proteger a los ciudadanos de las leyes inconstitucionales, los cuales son el juicio de amparo indirecto, la controversia constitucional y la acción de inconstitucionalidad, de acuerdo al problema planteado sobre la constitucionalidad del Impuesto Adicional, obteniendo como resultado del análisis de estas tres opciones que el medio de defensa para aplicar contra la inconstitucionalidad del Impuesto Adicional es el juicio de amparo por tratarse de un acto de autoridad que transgrede las garantías establecidas en el artículo 31, fracción IV, de la CPEUM y además el artículo 107, fracción I, inciso d), de la Ley de Amparo establece que el juicio de amparo indirecto se promueve contra

normas generales que por su sola entrada en vigor o con motivo del primer acto de su aplicación causen perjuicio al individuo, entendiéndose como normas generales, entre otras, las leyes de los Estados.

El amparo indirecto se debe de promover a los 30 días siguientes a la entrada en vigor de la Ley de ingresos del Estado de Veracruz o a los 15 días siguientes después de la notificación o del acto autoaplicativo, con la finalidad de restituir al agraviado el pleno goce de la garantía violada. El proceso del juicio se encuentra establecido en la Ley de Amparo y es el siguiente:

1. Demanda
2. Auto admisorio, desechatorio o aclaratorio
3. Informe justificado
4. Anuncio de las pruebas testimoniales, pericial y/o inspección judicial
5. Audiencia constitucional
6. Ejecución de la sentencia

El juicio de amparo indirecto se interpone contra actos u omisiones de autoridad que violen garantías o derechos fundamentales. El problema planteado versa sobre la inconstitucionalidad del Impuesto Adicional, y toda vez que el cobro del impuesto se considera un acto de autoridad que transgrede las garantías establecidas en el artículo 31, fracción IV, de la CPEUM, se debe de promover el amparo indirecto, ya sea a los 30 días siguientes a la entrada en vigor de la Ley de ingresos del Estado de Veracruz, o a los 15 días siguientes después de la notificación o del acto autoaplicativo.

Con esta conclusión se logró el quinto objetivo específico “detallar los medios de impugnación procedentes para combatir, en su caso, la inconstitucionalidad del Impuesto Adicional” el cual se desarrolla con el soporte documental necesario.

Por lo anterior expuesto se acepta la hipótesis “Si el Impuesto Adicional para el Fomento a la Educación que se aplica en el estado de Veracruz quebranta los principios de las contribuciones señalados en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, entonces es inconstitucional, y se propondrán los medios de defensa más convenientes para este caso.”

BIBLIOGRAFÍA

- Andrade Sánchez, I. Eduardo. *Derecho Constitucional*. 3ra. México: Ox Ford, 2013.
- Ángel Sánchez, Mtro. Juan Manuel. «Principios Constitucionales de las Contribuciones.» *Praxis de la Justicia Fiscal y Administrativa* 6 (2011): 216-240.
- Arias Hernández, Rafael. «Al calor político.» 16 de 05 de 2012. 22 de 10 de 2014. <<http://www.alcalorpolitico.com/informacion/sobre-la-educacion-en-veracruz-92950.html>>.
- Arriola Vizcaíno, Adolfo. *Derecho Fiscal*. 21ª. México: THEMIS, 2012.
- Arteaga Nava, Elisur. *Derecho Constitucional*. México: Oxford, 2006.
- Burgoa O., Ignacio. *Derecho Constitucional Mexicano*. 16ª. México: Porrúa, 2003.
- Cárdenas Rodríguez, Oscar J. y Francisco Javier Luna López. «El gasto educativo: una propuesta de financiamiento a la educación básica.» *Gestión y Política Pública* (2007): 261-279.
- Carrasco Iriarte, Hugo. *Derecho Fiscal Constitucional*. 5ta. México: Oxford, 2010.
- . *Derecho Fiscal I*. IURE Editores, 2001.
- CEPAL. «Panorama fiscal de América Latina y el Caribe 2014.» *Panorama fiscal de América Latina y el Caribe 2014* (2014).
- CEPAL, IEF. septiembre de 2014. 20 de Febrero de 2015. <www.eurosocial-ii.eu>.
- Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL). «Panorama fiscal de América Latina y el Caribe 2014.» *Panorama fiscal de América Latina y el Caribe 2014* (2014).
- Comisión Económica para América Latina y el Caribe, Instituto de Estudios Fiscales. septiembre de 2014. 20 de Febrero de 2015. <www.eurosocial-ii.eu>.
- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*. México, 2013.
- Córdova, Arnoldo. *La Jornada*. 08 de Noviembre de 2009. 09 de Febrero de 2015. <<http://www.jornada.unam.mx/2009/11/08/opinion/006a1po1>>.

- Covarrubias Dueñas, José de Jesús. *Historia de la Constitución Política de México*. México: Porrúa, 2004.
- De Pina Vara, Rafael y Rafael De Pina. *Diccionario de Derecho*. 37°. México: Porrúa, 2010.
- Dino Jarach. *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Buenos Aires: Abeledur Perrot, s.f.
- EQUIDAD TRIBUTARIA, SUS ELEMENTOS. N° P./J. 41/97 Jurisprudencia 198403. Semanario, Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo V. Junio de 1997.
- Fernandez Martinez, Refugio de Jesus. *Derecho Fiscal*. Mc Graw-Hill, 2000.
- Gallegos Flores, Joaquín. «Club Ensayos.» 28 de Mayo de 2012. 15 de Noviembre de 2014. <<http://clubensayos.com/Temas-Variados/Derecho/199267.html>>.
- Garza García, Cesar Carlos. *Derecho Constitucional Mexicano*. México: Mc Graw-Hill, 1997.
- Garzón Galindo, Armando. *Gran Diccionario Enciclopedia Visual*. Colombia: Carvajal, 1992.
- Gobierno del Estado de Veracruz de Ignacio de la Llave. *Cuenta Pública Consolidada 2010*. México: Gobierno del Estado de Veracruz, 2011. <www.veracruz.gob.mx>.
- . *Cuenta Pública Consolidada 2011*. Gobierno del Estado de Veracruz, 2012. <www.veracruz.gob.mx>.
- . *Cuenta Pública Consolidada 2012*. México: Gobierno del Estado de Veracruz, 2013. <www.veracruz.gob.mx>.
- . *Cuenta Pública Consolidada 2013*. Gobierno del Estado de Veracruz, 2014. <www.veracruz.gob.mx>.
- Gobierno del Estado de Veracruz. «Primer Informe de Gobierno.» 2011.
- . «Quinto Informe de Gobierno.» 2009.
- . «Segundo Informe de Gobierno.» 2012.
- «Google.» s.f. 2015 de 02 de 09. <<https://books.google.com.mx/books?id=smFsAwAAQBAJ&pg=PA77&lpg=PA77&dq=concepto+anticonstitucional+e+inconstitucional&source=bl&ots=xM2VocUE0u>>

&sig=tZm_rVzI52cG10F_XRId6IzquQ0&hl=es-419&sa=X&ei=-
IHZVPq5Adb_yQTq94CYAQ&ved=0CDsQ6AEwBTgK#v=onepage&q=concepto%2
>.

Hernández Salcedo, Ricardo y Gabriela Díaz Guzmán. «Indetec.» Noviembre-Diciembre de 2011. Noviembre de 2014.

Honorable Congreso de la Unión. *Código Fiscal de la Federación*. Ediciones fiscales ISEF, 2013.

—. *Constitucion Politica de los Estados Unidos Mexicanos*. Diario Oficial de la Federación, 1917. 13 de Septiembre de 2013. <www.diputados.gob.mx>.

—. *Ley de Amparo, reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*. Diario Oficial de la Federación, 2013.

Honorable Congreso del Estado Libre y Soberano de Veracruz de Ignacio de la Llave. *Código Financiero del Estado de Veracruz*. Gobierno del Estado de Veracruz, 2013. <www.veracruz.gob.mx>.

—. *Ley Número 592 de Ingresos del Gobierno del Estado de Veracruz, para el Ejercicio Fiscal 2013*. Veracruz: Gaceta Oficial, 2012.

IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD DE LOS. N° Tesis Aislada 335168. Segunda Sala, Semanario Judicial de la Federación Tomo XLV. s.f.

IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS. N° Jurisprudencia SCJN, Pag. 302. Pleno, Séptima Epoca. Apendice 2000. Tomo I. s.f.

Instituto Nacional de Administración Pública, A.C. *Diagnostico del Sistema de Contribución y Distribución de la Hacienda Pública Estatal y Municipal*. 1ra Edición. México, 1996.

Ley número 592 de Ingresos del Gobierno del Estado de Veracruz, para el Ejercicio Fiscal 2013. Veracruz, 2013.

Lopez Betancourt, Eduardo. *Derecho Constitucional*. 2° Edición. IURE editores, 2012.

Margáin Manautou, Emilio. *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*. 19 Edición. Ed. Porrúa, 2007.

- Medina Rodríguez, Julio César. *Derecho Constitucional Mexicano*. México: PACJ, 2012.
- Movimiento Nacional Anticorrupcion, A.C. *Movimiento Nacional Anticorrupcion*. s.f. 25 de Septiembre de 2013. <<http://www.mna.org.mx/historia.html>>.
- OCDE. «OCDE.» Enero de 2012. 08 de noviembre de 2014. <www.oecd.org/centrodemexico>.
- OEI. *Metas educativas 2021, la educación que queremos para la generación de los bicentenarios*. Madrid: Cudipal, 2010.
- Organización de Estados Iberoamericanos para la educación, la ciencia y la cultura (OEI). *Metas educativas 2021, la educación que queremos para la generación de los bicentenarios*. Madrid: Cudipal, 2010.
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. «OCDE.» Enero de 2012. 08 de noviembre de 2014. <www.oecd.org/centrodemexico>.
- Osorio Atondo, José Manuel. «eumed. net Encilopedia Virtual.» Marzo de 2013. 20 de Octubre de 2014. <<http://www.eumed.net/tesis-doctorales/2013/jmoa/impuesto-renta-antecedentes.html>>.
- Pacci Cardenas, Alberto Carlos. *Introducción al Derecho Tributario*. Lima, s.f.
- Pérez de León E., Enrique. *Notas de Derecho Constitucional y Administrativo*. México: Porrúa, 1994.
- Suprema Corte de Justicia de la Nación. *Jurisprudencia 255 "Impuestos, proporcionalidad y equidad de los"*. México: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, 2000.
- . *Jurisprudencia No. 6359 "Doble tributación. En si misma no es inconstitucional"*. México: Semanario Oficial, 1988.
- . *Jurisprudencia P. /J. 2/2009 "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"*. México: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, 2009.
- Suprema Corte de Justicia de la Nación. «La concepción actual de la equidad tributaria en México desde el ámbito doctrinal, histórico y de los criterios de la Suprema Corte de Justicia de la Nacion.» s.f.

Suprema Corte de Justicia de la Nación. «La concepción actual de la equidad tributaria en México desde el ámbito doctrinal, histórico y de los criterios de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.» *La equidad tributaria. Su correcta aplicación en México.* s.f.

—. SCJN. s.f. 20 de Mayo de 2015.
<<http://www2.scjn.gob.mx/alex/preguntasControversias.aspx>>.

—. Tesis (X Región) 1o.1 A (10a) "*Impuesto para el fomento de la educación pública en el estado de Durango. Los artículos 13 a 18 BIS de la Ley de Hacienda de la entidad que lo prevén, al establecer su objeto es gravar el cumplimiento de otras obligaciones fiscales, viola el principio de proporcionalidad tributario*". Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, 2014.

—. Tesis 1a. CXLIX/2011 " *Gasto público. Alcance del principio relativo*". Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, 2011.

—. Tesis 1a. IX/2009 "*Generalidad tributaria. Naturaleza jurídica y alcances de ese principio*". Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, 2009.

—. Tesis 2a IX/2005 "*Gasto Público*". Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, 2005.

—. Tesis 2a./J. 31/2007 "*Equidad tributaria. Criterios para determinar si el legislador respeta dicho principio constitucional*". México: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, 2007.

—. Tesis 2a/J. 126/2013 "*Impuesto Adicional. Los artículos 119 a 125 de la Ley General de Hacienda Municipal del estado de Morelos que lo prevén, violan el principio de proporcionalidad tributaria*". Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, 2013.

—. Tesis P. /J. 24/2000 "*Impuestos. Principio de equidad tributaria previsto por el artículo 31, fracción IV, Constitucional.*". México: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, 2000.

—. Tesis P. LXXVI/2010 "*Legalidad tributaria. El alcance de ese principio constitucional no tutela que la debida definición de los elementos esenciales de un tributo se haga*

bajo un entorno proporcional y equitativo". México: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, 2011.

- *Tesis P. XXXIII/2013 (10a) "Renta. El artículo 109, fracción III, de la Ley del impuesto relativo, al establecer una exención a determinado monto por la obtención de ingresos provenientes de jubilaciones, pensiones u otras formas de retiro, y gravar el excedente, no viola el principio de equidad tributaria (Legislación vigente hasta el 25 de mayo de 2012)". Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, 2013.*
- *Tesis P. XXXV/2010 "Proporcionalidad tributaria. Para que un tributo respete este principio constitucional se requiere que exista congruencia entre el gravamen y la capacidad contributiva de los sujetos, que éste encuentre relación directa con el objeto gravado y que el hecho imponible y la base gravable se relacionen estrechamente." México: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, 2010.*
- *Tesis P./J. 10/2003 "Proporcionalidad tributaria. Debe existir congruencia entre el tributo y la capacidad contributiva de los causantes." Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, 2003.*
- *Tesis P./J. 15/2009 "Gasto público. El principio de justicia fiscal relativo garantiza que la recaudación no se destine a satisfacer necesidades privadas o individuales". Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, 2009.*
- *Tesis P./J. 41/97 "Equidad tributaria, sus elementos." Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, 1997.*
- *Tesis XXI.2o.P.A A (10a) 2 "Impuestos adicionales de fomento educativo y asistencia social, a la corriente turística y de la recuperación ecológica y forestal. Los artículos 43,45 y 46 de la Ley de Hacienda del estado de Guerrero que, respectivamente, los prevén, aun cuando no establecen todos los elementos de dichas contribuciones, no violan el principio de legalidad tributaria." Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, 2012.*

Tena Ramirez, Felipe. *Derecho Constitucional Mexicano*. 39°. México: Editoria Porrúa, 2007.

Uresti Robledo, Horacio. *Los Impuestos en México*. 2ª. México: TAX editores, 2007.

Yacolca Estares, Daniel. «DANIEL YACOLCA ESTARES.» 01 de Octubre de 2010. 20 de Octubre de 2014. <<http://blog.pucp.edu.pe/item/112346/historia-de-las-contribuciones-en-mexico>>.

—. «DANIEL YACOLCA ESTARES.» 01 de Octubre de 2010. 20 de Octubre de 2014. <<http://blog.pucp.edu.pe/item/112346/historia-de-las-contribuciones-en-mexico>>.

GLOSARIO

CEPAL: Comisión Económica para América Latina y el Caribe

CFEV: Código Financiero para el Estado de Veracruz de Ignacio de la Llave

CFF: Código Fiscal de la Federación

CPEUM: Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

IEF: Instituto de Estudios Fiscales

IEPS: Impuesto especial sobre productos y servicios

IMSS: Instituto Mexicano del Seguro Social

INEGI: Instituto Nacional de Estadística, Geografía e Informática

ISR: Impuesto sobre la renta

IVA: Impuesto al valor agregado

LIF: Ley de Ingresos de la Federación

OCDE: Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos

OEI: Organización de Estados Iberoamericanos para la educación, la ciencia y la cultura

PJF: Poder Judicial Federal

PISA: Programa para la evaluación internacional de alumnos

SCJN: Suprema Corte de Justicia de la Nación

SEP: Secretaría de Educación Pública

SEV: Secretaría de Educación de Veracruz