

**CONTRADICCIÓN DE TESIS 214/2005-SS.
SUSCITADA ENTRE LOS TRIBUNALES
COLEGIADOS PRIMERO, SEGUNDO,
TERCERO Y QUINTO TODOS DEL DÉCIMO
SEXTO CIRCUITO.**

**PONENTE: MINISTRO GUILLERMO I. ORTIZ MAYAGOITIA.
SECRETARIA: MARÍA DOLORES OMAÑA RAMÍREZ.**

Vo.Bo.

México, Distrito Federal. Acuerdo de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación correspondiente al día **treinta y uno de marzo de dos mil seis.**

**VISTOS; Y,
RESULTANDO:**

Cotejó:

PRIMERO. Mediante oficio recibido en la Oficina de Certificación Judicial y Correspondencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el primero de diciembre de dos mil cinco, el Magistrado Integrante del Tercer Tribunal Colegiado del Décimo Sexto Circuito, con residencia en Guanajuato, Guanajuato, hizo del conocimiento del Presidente de la Segunda Sala de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, la probable existencia de criterios contradictorios entre el órgano denunciante y el Primer y Segundo Tribunales Colegiados del Décimo Sexto Circuito.

SEGUNDO. Por acuerdo de siete de diciembre del año dos mil cinco, el Presidente de esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ordenó formar y registrar el expediente relativo con el número 214/2005-SS y solicitar a los Presidentes de los Tribunales Colegiados Primero y Segundo ambos del Décimo Sexto Circuito, copia certificada de las resoluciones que dieron origen a la probable contradicción de criterios.

Por oficio número 134 de fecha cuatro de enero de dos mil seis, suscrito por el Presidente del Primer Tribunal Colegiado del Décimo Sexto Circuito, se remitieron copias certificadas de las resoluciones dictadas en los amparos en revisión números 165/2005 y 281/2005, dando con ello cumplimiento al referido acuerdo.

Con fecha seis de enero del presente año, el Magistrado Presidente del Segundo Tribunal Colegiado del Décimo Sexto Circuito, mediante oficio número 172, remitió copia certificada de la ejecutoria dictada en el juicio de amparo en revisión número 286/2005.

TERCERO.- Una vez integrado el expediente, mediante acuerdo de dieciocho de enero de dos mil seis, la Presidenta de esta Segunda Sala, determinó conocer de la posible contradicción de tesis, ordenando dar vista al Procurador General de la República, para que por sí o por conducto del Agente del Ministerio Público que designara, expusiera su parecer dentro del

plazo de treinta días y, cumplido que fuera, se enviara al Ministro que conforme al turno correspondiera.

Mediante proveído presidencial de veinticinco de enero de dos mil seis, por encontrarse el asunto en estado de resolución, se turnó el expediente respectivo al señor Ministro Guillermo I. Ortiz Mayagoitia, para la elaboración del proyecto respectivo.

Por escrito presentado el veintisiete de enero de dos mil seis, el Secretario de Finanzas y Administración del Gobierno del Estado de Guanajuato, se apersonó para denunciar la posible contradicción de tesis entre los criterios emitidos por los tribunales contendientes en el presente asunto y el entonces Quinto Tribunal Colegiado del Décimo Sexto Circuito, ahora Segundo Tribunal Colegiado en Materias Administrativa y de Trabajo del Décimo Sexto Circuito.

Por proveído dictado en fecha dos de febrero de dos mil seis, se amplió la denuncia de posible contradicción de tesis por lo que se refiere al Quinto Tribunal Colegiado del Décimo Sexto Circuito, ahora Segundo Tribunal Colegiado en Materias Administrativa y de Trabajo del Décimo Sexto Circuito, con residencia en Guanajuato, por lo que se solicitó al Presidente de dicho órgano jurisdiccional copia certificada de la resolución dictada en el amparo en revisión número 207/2005.

Por oficio número 3180, de fecha trece de febrero de dos mil seis, el Presidente del Segundo Tribunal Colegiado en Materias Administrativa y del Trabajo del Décimo Sexto Circuito, remitió

copia certificada de la sentencia dictada en el amparo en revisión número 207/2005.

El Agente del Ministerio Público de la Federación Adscrito, formuló el pedimento número DGC/DCC/210/2006, de fecha dieciséis de febrero de dos mil seis, en el que solicita se declare existente la contradicción de criterios y que prevalezca el criterio consistente en la inconstitucionalidad del impuesto cedular.

C O N S I D E R A N D O:

PRIMERO.- Esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, es competente para conocer de la presente denuncia de contradicción de tesis, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 107, fracción XIII, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; 197-A de la Ley de Amparo; 21, fracción VIII, de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, en relación con el punto segundo del Acuerdo 5/2001, del Tribunal Pleno, relativo a la determinación de la competencia por materia de las Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, toda vez que la materia que involucra la referida denuncia es competencia de este órgano colegiado.

SEGUNDO. La denuncia de contradicción de criterios fue hecha por parte legítima en términos de lo que establece el primer párrafo del artículo 197-A, Ley de Amparo, en atención a que fue formulada por uno de los Magistrados Integrantes del Tercer Tribunal Colegiado del Décimo Sexto Circuito.

TERCERO. Las consideraciones que sirvieron de sustento, en relación con la materia de esta contradicción, al **Tercer Tribunal Colegiado del Décimo Sexto Circuito**, al resolver los amparos en revisión números 239/2005 y 299/2005, de las cuales solo se transcriben las correspondientes al asunto citado en primer término, por ser idénticas en ambos, son las siguientes:

“QUINTO.- Son inoperantes en parte e infundados en otra los agravios.

En ellos se aduce que el Juez de Distrito violó, entre otros, los artículos 13, 14, 16 y 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en virtud de que, en opinión de la parte recurrente, el impuesto impugnado es inconstitucional.

Son inoperantes tales argumentos.

Ello, en atención de que cuando un Juez Federal actúa como órgano de control constitucional, técnicamente no puede analizarse, a través del recurso de revisión, si su actuación es o no, violatoria de algún precepto constitucional, ya que si así se hiciera, se le trataría como una autoridad responsable, que no es, y se atentaría contra la naturaleza del juicio de amparo al pretenderse establecer, por medio del citado recurso, un control constitucional sobre otro control constitucional.

En apoyo de lo anterior, se cita la jurisprudencia P./J. 2/97, del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada bajo el número 35, en las

páginas 28 y 29, Tomo VI, Materia Común del Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-2000, que dice: “AGRAVIOS INOPERANTES. LO SON LOS QUE SOSTIENEN QUE LOS JUZGADORES DE AMPARO VIOLAN GARANTÍAS INDIVIDUALES, SOLAMENTE EN ESE ASPECTO.- (Se transcribe su texto)”.

En otro orden de ideas, son inoperantes los agravios en la medida que no se encuentran en relación con las consideraciones por las que el Juez de Distrito negó el amparo solicitado, en relación con las autoridades y actos que examinó en los considerandos tercero y séptimo de la sentencia recurrida.

Ello es así, porque para arribar a tal determinación, analizó los argumentos que se contienen en los conceptos de violación que en la demanda de amparo se hicieron valer, para lo cual, con base en el contenido de los preceptos que regulan el impuesto que se tildó de inconstitucional, los razonamientos, fundamentos y tesis que estimó aplicables, concluyó que los motivos de disenso eran infundados, pues dicho tributo, manifestó el Juzgador Federal de primer grado:

a).- Atiende a los principios de legalidad y de equidad tributaria, en virtud de que el poder tributario de una entidad federal se encuentra delimitado. Que en el caso, la limitación derivaba del Convenio de Adhesión al Sistema Nacional de

Coordinación Fiscal y los artículos 41 y 43 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Que además gravaba a todas las personas físicas que realizaban el hecho imponible, por lo que en esa categoría no daba un trato desigual a los iguales.

b).- Que el impuesto cedular (que en la especie se impugnó en cuanto a la hipótesis de gravar las actividades empresariales de las personas físicas), es equitativo en cuanto a su tasa, ya que ésta es objetiva, y toma en cuenta la capacidad contributiva de cada obligado, dado que quien gana más, más tributa; que no se requiere que se haya establecido una tasa progresiva porque se trata de una contribución real u objetiva que grava una manifestación aislada de su riqueza.

Esto es, que puede ser una tasa única porque no es necesario que se atienda a aspectos subjetivos de cada contribuyente sino a la porción de riqueza elegida por el Estado para ser gravada.

c).- Que la doble tributación no es inconstitucional; de ahí que si se grava por la federación y por los Estados una misma fuente de riqueza o un mismo hecho, no resulte violatorio del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

d).- Que el impuesto cedular no implica un incumplimiento al Convenio de Adhesión al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal.

e).- Que el Estado de Guanajuato cuenta con facultades legales, derivadas de la Constitución Federal en sus artículos 124 y 73, fracción XXIX-A, para imponer tributos al ingreso de las personas físicas.

f).- Que el artículo 43 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado no viola los principios de legalidad y de certidumbre jurídica, porque tanto la Federación como las entidades federativas pueden gravar los ingresos de las personas físicas; que se está ante una facultad concurrente (derivada de los artículos 73, fracción XXIX-A y 124 constitucionales). Que además el Estado se verá beneficiado con las participaciones que derivan del Convenio de Adhesión al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal.

En contra de esos razonamientos torales, la parte recurrente se limita a señalar que se violan preceptos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y de la Ley de Amparo; ello, porque, en opinión del inconforme, el tributo impugnado es una ley privativa; que es desproporcional e inequitativo porque es genérico, sin hacer distinción al ingreso de las personas; que es cierto en ningún momento se cuestionó (en la demanda de amparo) que la doble tributación estuviera prohibida por el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna; que lo que alegó fue en relación con la tasa fija, “y porque los impuestos cedulares no

tiene cabida en el Sistema de Coordinación Nacional Mexicano, por más que el artículo 43 de la Ley del Impuesto al valor Agregado lo permita”; y que no se examinaron los argumentos que expuso en sus conceptos de violación (en especial en el cuarto de ellos, respecto del cual cita parte de sus argumentos), los que solicita se tengan por reproducidos, como si se insertaren a la letra.

De la confrontación de lo que fue estimado por el Juez de Distrito (en la sentencia que se revisa) y lo expresado como agravios, se advierte que éstos no controvierten de manera legal los razonamientos de aquél, puesto que no guardan relación con la apreciación que el citado Juzgador Federal de primer grado, realizó respecto de las normas impugnadas, pues se citan más argumentos que los que se expresaron en los conceptos de violación, al señalarse que el impuesto impugnado es violatorio del artículo 13 constitucional, por ser privativo; se sostiene, además, que la doble tributación no se cuestionó, sino se dijo que no estaba permitida porque el Estado suscribió el Convenio de Adhesión al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal; que la tasa fija no es equitativa ni proporcional; y que no se examinaron sus conceptos de violación, los que solicita se tengan por reproducidos.

Si bien la parte recurrente, de manera reiterativa afirma que el impuesto cedular impugnado es

inconstitucional, no indica, en relación con lo que sí fue materia de la litis constitucional y lo que estimó el a quo, por qué es que es inexacta la apreciación de este último; esto es, no controvierte los motivos y fundamentos que expresó el a quo.

Luego, no existe, como ya se dijo, una relación entre los agravios y la sentencia, pues éstos soslayan impugnar, conforme a derecho, las consideraciones que sustentan esa resolución.

De ahí la inoperancia de tales agravios, sin que de ellos se pueda advertir alguna causa de pedir que ponga de manifiesto la lesión jurídica que ocasiona la sentencia sujeta a revisión, por lo que se refiere a la totalidad de sus consideraciones que por sí, sustentan la decisión que en ella se contiene.

Ello es así, porque respecto de la tasa única el Juez de Distrito señaló que era proporcional y equitativa, dado que gravaría más a quienes tuvieran más ingresos y que no es necesario que se atienda a aspectos subjetivos de cada contribuyente sino a la porción de riqueza elegida por el Estado para ser gravada; además respecto del Convenio de Adhesión al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, citó porciones importantes, a efecto de poner de manifiesto el poder tributario del Estado y su delimitación, la que, señaló, no era inconstitucional; igualmente citó tesis respecto de la equidad y proporcionalidad, principios que estimó no se vulneraban dado que se trataba igual

a los sujetos obligados en función de su capacidad contributiva.

En contra de estos torales razonamientos del a quo, no se expresan argumentos que pongan de manifiesto una causa de pedir y la lesión jurídica que ocasiona la decisión recurrida, de allí la inoperancia.

Orienta la anterior decisión, la jurisprudencia del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que, bajo el número 28, aparece publicada en la página 24, Tomo VI, Materia Común, del Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-2000, que dice: “AGRAVIOS EN LA REVISIÓN. DEBEN ESTAR EN RELACIÓN DIRECTA CON LOS FUNDAMENTOS Y CONSIDERACIONES DE LA SENTENCIA”. (Se transcribe su texto).

Así como la tesis 1a. XXXIII/2002, de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, consultable en la página 40, Tomo XV, Mayo de 2002, Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, que expresa: “CONCEPTOS DE VIOLACIÓN O AGRAVIOS. AUN CUANDO PARA LA PROCEDENCIA DE SU ESTUDIO BASTA CON EXPRESAR LA CAUSA DE PEDIR, ELLO NO IMPLICA QUE LOS QUEJOSOS O RECURRENTES SE LIMITEN A REALIZAR MERAS AFIRMACIONES SIN FUNDAMENTO”. (Se transcribe su texto).

De igual forma, la jurisprudencia compartida del Segundo tribunal Colegiado del Décimo Noveno Circuito, impresa bajo el número 595, en la página 395, Tomo VI, Materia Común, del Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1995, que dice: "AGRAVIOS INOPERANTES. EN EL RECURSO DE REVISIÓN. (Se transcribe su texto)".-

Así pues, al no exponerse propiamente argumentos que puedan calificarse que controvierten de manera directa los razonamientos del a quo, es que se califican de inoperantes los argumentos en estudio, pues como ya se expuso, de ellos no deriva una causa de pedir que los controvierta.

En este sentido, conviene señalar que el Tribunal Pleno ha establecido que esa causa de pedir debe derivar de los agravios, los que deben combatir las consideraciones que por sí sustentan la sentencia recurrida.

Al efecto, se cita la jurisprudencia P./J. 69/2000, de ese Alto Órgano, que aparece en la página 5, Tomo XII, Agosto de 2000, Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, que a continuación se transcribe, haciendo énfasis en la parte relativa: "AGRAVIOS EN RECURSOS INTERPUESTOS DENTRO DEL JUICIO DE AMPARO. PARA QUE SE ESTUDIEN BASTA CON EXPRESAR EN EL ESCRITO RELATIVO, RESPECTO DE LAS CONSIDERACIONES QUE SE CONTROVIERTEN DE

LA RESOLUCIÓN IMPUGNADA, LA CAUSA DE PEDIR”.

Tomando en cuenta lo dispuesto en la tesis jurisprudencial 2a./J. 63/98, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo VIII, septiembre de 1998, página 323, cuyo rubro es "CONCEPTOS DE VIOLACIÓN. PARA QUE SE ESTUDIEN, BASTA CON EXPRESAR CLARAMENTE EN LA DEMANDA DE GARANTÍAS LA CAUSA DE PEDIR. (Se transcribe su texto)".

Resta señalar en relación con este tema, que las manifestaciones que sin fundamento hace la parte recurrente, no bastan para desvirtuar la presunción de la constitucionalidad de una norma.

En apoyo de lo anterior, se cita la tesis 1a. I/2005, de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, impresa en la página 309, Tomo XXI, Febrero de 2005, Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, que expresa: “LEYES. LA EXPRESIÓN DE LA CAUSA DE PEDIR NO BASTA PARA DESVIRTUAR LA PRESUNCIÓN DE SU CONSTITUCIONALIDAD.- (Se transcribe su texto)”.

Luego, la parte recurrente estaba obligada a combatir la respuesta que se le dio a los conceptos de violación y no solicitar que se le tuviera por reiterados, pues con ello no se ocupó de impugnar la respuesta que se dio en la sentencia recurrida.

La reiteración, transcripción o petición de que se tengan por reproducidos los conceptos de violación no puede estimarse como una causa de pedir contra la sentencia recurrida, así deriva de la jurisprudencia 1a./J. 6/2003, de la Primera Sala del Más Alto Tribunal del País, que aparece en la página 43, Tomo XVII, Febrero de 2003, Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, que prescribe: “AGRAVIOS INOPERANTES EN LA REVISIÓN. SON AQUELLOS QUE REPRODUCEN CONCEPTOS DE VIOLACIÓN, SIN COMBATIR LAS CONSIDERACIONES DE LA SENTENCIA RECURRIDA”. (Se transcribe su texto).

En otro orden de ideas, se señala que el impuesto cedular impugnado viola el artículo 13 constitucional, porque es una ley privativa.

En principio, en suplencia del error, con apoyo en el artículo 79 de la Ley de Amparo, se precisa que atendiendo a la cuestión verdaderamente planteada, la garantía que se dice fue violada no es la que invoca la parte quejosa, sino la prevista en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Esta suplencia del error (que no de los conceptos de violación), se realiza con fundamento en el citado numeral de la Ley de Amparo, así como en las siguientes tesis del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

La primera, es la P. XLVIII/98, aparece en la página 69, Tomo VII, Mayo de 1998, Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; la segunda, aparece impresa bajo el número 31, en la página 26, Tomo VI, Materia Común, del Apéndice editado en el año 2000, que por su orden, a continuación se transcriben:

“ERRORES NUMÉRICOS O CUALQUIER OTRO DE POCA IMPORTANCIA. DEBEN SER CORREGIDOS POR LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA, LOS TRIBUNALES COLEGIADOS DE CIRCUITO Y LOS JUECES DE DISTRITO, APLICANDO ANALÓGICAMENTE EL ARTÍCULO 79 DE LA LEY DE AMPARO”. (Se transcribe su texto).

“AGRAVIOS EN LA REVISIÓN. LA FALTA DE CITA DE LOS PRECEPTOS CONSTITUCIONALES O LEGALES VIOLADOS, NO ES SUFICIENTE PARA DESESTIMARLOS” (Se transcribe su texto).

El quejoso reitera, en sus agravios que el impuesto cedular no cumple con el principio de equidad tributaria, porque sólo grava a las personas físicas. Son infundados sus argumentos.

Ahora bien, no le asiste la razón al peticionario de la protección federal, en cuanto argumenta, que, el impuesto cedular de que se trata conculca el aludido principio de equidad tributaria.

Para arribar a lo antes dicho, se requiere definir, de entrada, qué es el poder tributario.

El poder tributario o soberanía tributaria se refiere a la facultad del Estado para crear tributos.

Es una facultad del Estado, por virtud de la cual puede imponer, a los particulares, la obligación de aportar parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que le están encomendadas.

El Estado precisa de ingresos para cumplir con sus funciones.

Una de las formas de allegarse de recursos es a través de las contribuciones.

Por ello la Carta Magna, en su artículo 31, fracción IV, señala como obligación de los mexicanos, el contribuir para los gastos públicos.

Ese precepto constitucional emplea el verbo contribuir, en atención a que pretende expresar, dicha obligación, de manera colectiva, entre los gobernados que se ubiquen en los supuestos legales aplicables, a fin de que se consiga, mediante su asignación al gasto público, el bienestar común.

Además, porque los mexicanos contribuimos no sólo a través de los impuestos, sino también por medio de otras formas que contempla el artículo 2º del Código Fiscal de la Federación, el cual establece, que las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos.

Es con base en la potestad tributaria en comentario, como el órgano titular de la misma

(normalmente el Poder Legislativo) establece la contribución y todos sus elementos.

Por otro lado, esa potestad existe en los siguientes niveles de gobierno: Federación y Estados.

Y aunque los Municipios están facultados para recaudar impuestos a la propiedad raíz, ello no implica que puedan imponer tributos a la misma; ya que, el artículo 115 Constitucional les limita, mas no les confiere aquella potestad tributaria.

Los Ayuntamientos están impedidos, legalmente, para establecer contribuciones, así como algún elemento esencial de las mismas.

Podrán proponer, sí, a las Legislaturas Locales, valores unitarios, tasas, tarifas o cuotas, en términos del artículo 115, fracción IV, de la Constitución Federal; pero serán las propias Legislaturas las que gravarán o legislarán.

Asimismo, el poder tributario puede ser originario o delegado.

Es originario cuando nace originalmente de la Constitución y, por ende, no se recibe de ninguna otra entidad. Como es caso de la Federación y de los Estados: quienes tienen un poder tributario originario.

Es delegado cuando la entidad política lo posee, porque le ha sido transmitido por otra entidad que tiene poder originario.

Esta clasificación la contempla Sergio Francisco de la Garza, en su obra “Derecho Financiero

Mexicano” (décimo quinta edición, Editorial Porrúa, México, 1988, página 209).

A mayor abundamiento; el poder tributario se distribuye, dentro de nuestro País, en la Federación y en los Estados.

Para ello, se atiende, en primer término, a lo que establece la Constitución General de la República.

Es así, que, su artículo 73, en las fracciones VII, X, XXIX, establece ese poder tributario concedido a la Federación.

Respecto del poder tributario de las Entidades Federativas, el mismo tiene limitaciones, por así derivar de los artículos 73, fracciones X, XXIX, 117, fracciones IV, V, VI, VII, IX, 118, fracción I, y 131 de la Carta Magna.

A continuación se transcriben esos numerales:

“Art. 73.- (Se transcribe su texto)”.

“Art. 117.- (Se transcribe su texto)”.

“Art. 118.- (Se transcribe su texto)”.

“Art. 131.- (Se transcribe su texto)”.

Se destaca la importancia de la fracción XXIX del artículo 73 Constitucional, por cuanto que se refiere al poder tributario, en las materias reservadas a la Federación.

Los artículos 117, en sus fracciones IV, V, VI, VII y IX, y 131, ambos de la Constitución Federal, limitan el poder tributario de los Estados, ya que, sobre los supuestos ahí contemplados no podrán imponer contribución alguna.

Mientras que el artículo 118, fracción I, de la propia Carta Magna, establece una prohibición relativa, debido a que puede existir la autorización del Congreso de la Unión, para que una Entidad Federativa grave los supuestos que en esa fracción se señalan, mismos que se refieren al comercio exterior.

Igualmente, para establecer el poder tributario conferido por la Constitución Federal, a los Estados, debe analizarse el artículo 124 de la misma.

“Art. 124.- (Se transcribe su texto)”.

En ese orden de ideas, queda claro que los Estados están facultados para ejercer su poder tributario, cuando la materia sobre la que se gravará no esté contenida en la fracción XXIX del artículo 73 Constitucional, en las fracciones IV, V, VI, VII y IX del artículo 117, o en el 131 del mismo ordenamiento; asimismo, requerirán autorización, respecto de las materias a que alude el artículo 118, fracción I, de la propia Carta Magna; y en cuanto a las demás materias y supuestos podrán legislar, en cuyo caso, existirá facultad concurrente (en tanto que, la Federación también puede hacerlo, al no estarle prohibido por algún precepto).

Norman el criterio, en lo conducente, y de manera particular, por cuanto ve a la facultad concurrente, las Tesis Aisladas números P. XV/2003 y P.XXXI/99, visible, la primera, en la página 33 del Tomo XVIII,

Septiembre de 2003; y la segunda, en la página 14 del Tomo IX, Mayo de 1999; ambos Tomos del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Pleno, Novena Época; y que, por su orden, dicen:

“JUEGOS CON APUESTAS Y SORTEOS. LA FACULTAD PARA IMPONER CONTRIBUCIONES EN ESTA MATERIA CORRESPONDE TANTO A LA FEDERACIÓN COMO A LAS ENTIDADES FEDERATIVAS POR SER DE NATURALEZA CONCURRENTE”. (Se transcribe su texto).

“HOSPEDAJE. EL ARTÍCULO 41, FRACCIÓN I, DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO NO AFECTA EL INTERÉS JURÍDICO DE LOS PRESTADORES DE ESE SERVICIO EN EL DISTRITO FEDERAL, EN RELACIÓN CON LA OBLIGACIÓN DE PAGAR EL IMPUESTO LOCAL PREVISTO RESPECTO DE ESA PRESTACIÓN”. (Se transcribe su texto).

Y son aplicables, también en lo conducente, las jurisprudencias números P./J.15/98 y P./J.14/98, publicadas, respectivamente, con los números 138 y 232, en las páginas 174 y 278 del Tomo I del Apéndice al Semanario Judicial de la Federación, 1917-2000, Materia Constitucional; las cuales, por su orden, rezan:

“COMERCIO. LA POTESTAD TRIBUTARIA EN TAL MATERIA ES CONCURRENTE CUANDO RECAE SOBRE COMERCIO EN GENERAL, Y CORRESPONDE EN FORMA EXCLUSIVA A LA

FEDERACIÓN CUANDO TIENE POR OBJETO EL COMERCIO EXTERIOR, POR LO QUE LAS CONTRIBUCIONES LOCALES QUE RECAIGAN SOBRE AQUÉL NO IMPLICAN UNA INVASIÓN DE ESFERAS” (Se transcribe su texto).

“HOSPEDAJE. LAS LEYES LOCALES QUE ESTABLECEN IMPUESTOS CUYO HECHO IMPONIBLE CONSISTE EN LA PRESTACIÓN DE TAL ACTIVIDAD, NO IMPLICAN UNA INVASIÓN A LA POTESTAD TRIBUTARIA EXCLUSIVA DE LA FEDERACIÓN” (Se transcribe su texto).

En suma, este Tribunal Colegiado estima, que, la facultad para gravar el ingreso de las personas físicas corresponde, tanto a la Federación, como a los Estados; es decir, se trata de una facultad concurrente, puesto que no constituye una potestad conferida, en exclusiva, a la Federación, de conformidad con los preceptos acabados de transcribir y comentar.

Luego, deviene incuestionable que la Legislatura Local estuvo en posibilidad legal de establecer el tributo reclamado, esto es, el impuesto cedular por la prestación de servicios profesionales.

Es oportuno resaltar, que, la facultad expresa del Congreso del Estado de Guanajuato, para imponer contribuciones, deriva del artículo 63, fracción XIII, de la Constitución Política para dicha Entidad Federativa, en cuanto previene, que es facultad del Congreso Local, examinar, discutir y aprobar,

anualmente, el Presupuesto de Egresos del Estado presentado por el Gobernador, previa aprobación de la Ley de Ingresos respectiva.

Y es que al facultarse, expresamente, al mencionado Congreso, para aprobar, tanto el Presupuesto de Egresos, como la Ley de Ingresos relativa, es inconcuso, que también se le faculta para imponer contribuciones, sobretudo, cuando estas -contribuciones- son el contenido de esa ley.

En complemento de lo predicho, cabe hacer hincapié, que, el régimen de facultades expresas que prevalece en el orden jurídico mexicano, no puede llevarse al extremo de exigir que en un solo precepto o con determinadas palabras se establezcan las atribuciones de la autoridad, pues, ello haría prevalecer un sistema de interpretación literal que no es idóneo para la aplicación del derecho.

Como apoyo de lo anterior, se reproduce, a continuación, parte del considerando quinto de la ejecutoria que resolvió el amparo en revisión 1051/95, en Sesión Plenaria celebrada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en fecha nueve de noviembre de mil novecientos noventa y cinco, que es del tenor siguiente:

“(Se transcribe su texto)”.

Evidenciada la facultad originaria de la Legislatura Local para imponer contribuciones, como el impuesto cedular por la prestación de servicios

profesionales; gravamen que se estableció, entre otros, en los numerales 9º, fracción I, 13 y 14 de la Ley de Hacienda, y 4º, inciso b), punto 1, de la Ley de Ingresos, para el Ejercicio Fiscal 2005, ambos ordenamientos para el Estado de Guanajuato; este Tribunal Colegiado procede, en líneas subsecuentes, a verter los razonamientos por las cuales considera, que el aludido impuesto no resulta violatorio del principio de equidad tributaria, a que se contrae el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal.

De entrada, a fin de comprender el señalado principio, es conveniente transcribir las jurisprudencias números P./J.41/97, P./J.42/97 y P./J.24/2000, sustentadas por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visibles, respectivamente, con los números 198, 197 y 251, en las páginas 240, 239 y 296 del Tomo I del Apéndice al Semanario Judicial de la Federación, 1917-2000, Materia Constitucional; y que, por su orden, a la letra indican:

“EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS”. (Se transcribe su texto).

“EQUIDAD TRIBUTARIA. IMPLICA QUE LAS NORMAS NO DEN UN TRATO DIVERSO A SITUACIONES ANÁLOGAS O UNO IGUAL A PERSONAS QUE ESTÁN EN SITUACIONES DISPARES”. (Se transcribe su texto).

“IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL”. (Se transcribe su texto).

De las jurisprudencias antes transcritas, se infiere, que, el principio de equidad tributaria 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 su 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 situación diversa.

En otras palabras, el precitado principio no implica la necesidad de que los sujetos se encuentren, en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad, sino que, sin perjuicio del deber de los Poderes Públicos de procurar la igualdad real, dicho principio se refiere a la igualdad jurídica, es decir, al derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho, porque, la igualdad a que se refiere el artículo 31, fracción IV, Constitucional, lo es ante la ley y ante la aplicación de la ley.

De donde deriva -como un elemento objetivo que permite delimitar el repetido principio-, que, no toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al invocado artículo 31, fracción IV, sino

que dicha violación se configura, únicamente si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable.

Y es que, el valor superior perseguido por el comentado principio de equidad, consiste en evitar que existan normas que, llamadas a proyectarse sobre situaciones de igualdad de hecho, produzcan como efecto de su aplicación la ruptura de esa igualdad al generar un trato discriminatorio entre situaciones análogas, o bien, propiciar efectos semejantes sobre personas que se encuentran en situaciones dispares, lo que se traduce en desigualdad jurídica.

En el caso concreto, es cierto como lo aduce el quejoso, que al establecer el impuesto cedular por la prestación de servicios profesionales, el Legislador Local sólo consideró, como sujetos pasivos del gravamen, a las personas físicas, con exclusión de las personas morales.

Se corrobora lo anterior, con el texto de los preceptos 9º, fracción I, y 13 de la invocada Ley de Hacienda, que dice, en lo que interesa:

“Artículo 9º. (Se transcribe su texto)”.

“Artículo 13. (Se transcribe su texto)”.

Empero, este Tribunal Colegiado estima, que, el impuesto en cuestión no deviene inequitativo, por gravar únicamente los ingresos -en efectivo, en

bienes, en crédito, en servicios o en cualquier otro tipo- derivados de la prestación de servicios profesionales, percibidos por las personas físicas y no los percibidos por las personas morales -en el territorio del Estado de Guanajuato-; habida cuenta de que, como se explicará más adelante, el Legislador Local tenía una justificación objetiva y razonable para excluir -del supuesto de causación- a las personas morales, dado que éstas no se encuentran en igualdad de circunstancias, para efectos tributarios, que las personas físicas.

Un primer aspecto que impedía ubicar, a las personas físicas y a las personas morales, para efectos fiscales, en un plano de igualdad; deriva de la situación específica que guardan como contribuyentes.

Considérese, en principio, que para el ejercicio del poder tributario es relevante la riqueza material y humana de determinada actividad.

Bajo esa perspectiva, es obvio que una persona física y una persona moral (ente jurídico colectivo) no están en un plano de igualdad.

La persona física obtiene ingresos de su solo esfuerzo; en tanto que, la persona moral, los obtiene del apoyo de varias personas, que pueden ser físicas y morales.

Es cierto que una persona física puede ser auxiliada, en la obtención de ingresos, por otra persona; pero ello dará lugar a que la riqueza no se

acumule, es decir, que los ingresos de quienes auxilian no pasan a ser patrimonio del que las contrató.

Cosa distinta acontece, entratándose de un ente colectivo, el cual se forma con el fin de obtener mayores ingresos (e incluso ganancias) que las de una sola persona física.

Asimismo, y por cuanto ve a las respectivas obligaciones, la persona física responde con su patrimonio; mientras que la persona moral lo hace con el capital constituido, pero no con el patrimonio de sus socios.

De conformidad con la Ley del Impuesto sobre la Renta, son distintas las deducciones que pueden realizarse por una persona física y por una persona moral, según se colige de los preceptos 29 a 37, 42 y 172 a 176; es diferente el ajuste por inflación al cierre del ejercicio, para una y otra de tales personas, como se desprende de los dispositivos 8 y 46; hasta antes del dos mil cinco, la persona física gozaba de un subsidio y la persona moral no, según se deduce del ordinal 178; y la tarifa que se aplica para el cálculo del impuesto de mérito -sobre la renta-, es única para la persona moral, en tanto que, para la persona física, depende de sus ingresos, como se obtiene de los numerales 10 y 177 -todos de la Ley en comentario-.

Finalmente, para que una persona física comience a realizar actividades, las cuales le generarán

ingresos lícitos, requiere de menos trámites que los exigidos a una persona moral; y, además, esta última tiene mayores obligaciones fiscales, pues, a diferencia de la persona física, debe repartir utilidades, amén de que, en algunos casos, habrá que dictaminar sus estados financieros.

Otro aspecto de mayor relevancia, que impedía, al Legislador Local, ubicar a las personas morales y a las personas físicas, para efectos fiscales, en un plano de igualdad; lo es la imposibilidad legal de gravar los ingresos de las personas morales - percibidos por la prestación de un servicio profesional-, resultante del Convenio de Adhesión al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, suscrito por el Gobierno del Estado de Guanajuato, mismo que se publicó, en el Diario Oficial de la Federación, en fecha veintiocho de diciembre de mil novecientos setenta y nueve.

Para poder apreciar las consecuencias, que, respecto de la potestad tributaria que corresponde ejercer al Congreso Local, derivaron de la adhesión, por parte del Gobierno del Estado de Guanajuato, al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, se precisa transcribir, a continuación, los preceptos 41 y 43 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, vigentes antes del uno de enero de dos mil cinco -esto es, antes del establecimiento del impuesto cedular por la prestación de servicios profesionales, preceptos esos, el 41 y 43, que

prevén, justamente, el citado sistema de coordinación tributaria-; el considerando quinto del convenio signado; el Anexo 1 al propio convenio; así como el numeral 2º, fracción I, de la Ley de Coordinación Fiscal, y el artículo cuarto transitorio de ésta.

Ley del Impuesto al Valor Agregado.

“Artículo 41.- (Se transcribe su texto)”.

“Artículo 43. (Se transcribe su texto)”.

Convenio de Adhesión al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, suscrito por el Gobierno del Estado de Guanajuato.

“(Se transcribe su texto)”.

El Sistema Nacional de Coordinación Fiscal tiene por objeto, por un lado, armonizar el ejercicio de la potestad tributaria entre los órganos legislativos de la Federación y las Entidades Federativas, con el fin de evitar la doble o múltiple tributación, ya que los Estados que celebran los respectivos convenios de adhesión, deben renunciar a establecer contribuciones que graven hechos o actos jurídicos gravados por la Federación o a suspender la vigencia de los mismos; y por el otro, otorgar a los propios Estados, al Distrito Federal y a los Municipios, con base en un fondo general y fondos específicos, participación en la recaudación de los gravámenes de carácter federal, ya sea en forma global o condicionada, pues, en algunos casos, la respectiva participación debe destinarse

al financiamiento de determinadas actividades estatales o municipales.

Norma el criterio, en lo conducente, la Tesis Aislada número 2ª.CLXIX/2000, visible en la página 432 del Tomo XII del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Diciembre de 2000, Segunda Sala, Novena Época, Materias Constitucional y Administrativa, que apunta:

“COORDINACIÓN FISCAL ENTRE LA FEDERACIÓN Y LOS ESTADOS. EVOLUCIÓN DE LA REGULACIÓN DE LOS CONVENIOS QUE PARA TAL FIN SE HAN CELEBRADO A PARTIR DEL MARCO CONSTITUCIONAL VIGENTE” (Se transcribe su texto).

Ahora bien, la firma del Convenio de Adhesión al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, por parte del Gobierno del Estado de Guanajuato -publicado en el Diario Oficial de la Federación de fecha veintiocho de diciembre de mil novecientos setenta y nueve-, acarreó diversas consecuencias; por una parte, en cuanto a las disposiciones legales vigentes con anterioridad, que establecían tributos cuyo objeto se encuentra gravado por los impuestos federales, debe entenderse que su aplicación queda suspendida, por lo que los contribuyentes, en su caso, no deberán autodeterminar los respectivos créditos fiscales, ni las autoridades administrativas ejercerán las correspondientes facultades de determinación; por otra parte, en relación con la potestad tributaria

local y su posible ejercicio con posterioridad a la entrada en vigor del referido convenio de adhesión, debe estimarse que tal atribución, en cuanto a imponer contribuciones a los hechos o actos jurídicos que sean gravados por la Federación, se ejerció en el citado acuerdo institucional, si bien no en su aspecto más acabado, el establecimiento de tributos, sí en uno diverso, de omisión, que se traduce en no establecer determinados gravámenes a cambio de recibir diversas participaciones de ingresos provenientes de la recaudación de los respectivos impuestos federales.

Al adherirse, pues, el Gobierno del Estado de Guanajuato, al repetido sistema de coordinación tributaria, convino -a cambio de recibir porcentajes fijos de lo que se recaude a través de todos los impuestos federales-, en no mantener en vigor impuestos estatales o municipales, que contraríen las limitaciones señaladas en la Ley del Impuesto al Valor Agregado -cuyos preceptos 41 y 43, se insiste, prevén, justamente, dicho sistema- y en las leyes sobre impuestos especiales que sólo puede establecer la Federación, de acuerdo con la Constitución Federal; estipulación que conllevó, implícitamente, el que a partir de la entrada en vigor de la correspondiente convención, se haya desincorporado de la esfera competencial del Congreso Local -de la prenombrada Entidad Federativa-, su atribución para crear contribuciones

que recaigan sobre los hechos imponible gravados por los referidos impuestos federales, en virtud de que, de lo contrario, no podría cumplirse con uno de los objetivos fundamentales del sistema en mención, consistente en evitar la doble o múltiple tributación.

Norma el criterio, en lo conducente, la Tesis Aislada número 2ª.CLXVIII/2000, visible en la página 429 del Tomo XII del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Diciembre de 2000, Segunda Sala, Novena Época, Materias Constitucional y Administrativa, que dice:

“COORDINACIÓN FISCAL ENTRE LA FEDERACIÓN Y EL ESTADO DE GUERRERO. EN EL CONVENIO DE ADHESIÓN AL SISTEMA NACIONAL RELATIVO, CELEBRADO EL 19 DE OCTUBRE DE 1979, LA REFERIDA ENTIDAD SE OBLIGÓ A NO MANTENER EN VIGOR, NI CREAR IMPUESTOS ESTATALES O MUNICIPALES QUE CONTRARÍEN LOS LÍMITES SEÑALADOS EN DIVERSAS LEYES FEDERALES”.
(Se transcribe su texto).

Es oportuno resaltar que, entre los actos o actividades por los cuales debe pagarse el impuesto al valor agregado, están los relativos a la prestación de servicios profesionales.

Lo que puede constatar, de lo prevenido por los artículos 1º, fracción II, 14, y 17 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, mismos que a continuación se transcriben.

“Artículo 1º.- (Se transcribe su texto)”.

“Artículo 14.- (Se transcribe su texto)”.

“Artículo 17.- (Se transcribe su texto)”.

Es también conveniente destacar, que si bien con motivo del convenio de adhesión firmado, por el Gobierno del Estado de Guanajuato, y en términos del artículo 41 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado -reproducido supralíneas-, el Congreso Local de la propia Entidad Federativa se obligó, a no establecer contribuciones que gravaran la prestación de servicios profesionales, en tanto que dicha actividad está gravada, a su vez, por la invocada ley -del IVA-; lo cierto es que, el diverso numeral 43 -igualmente reproducido líneas arriba- de la repetida ley -del IVA-, abrió la posibilidad legal para que, el prenombrado Congreso, pudiera establecer un impuesto sobre los ingresos percibidos por las personas físicas, pero no así sobre los percibidos por las personas morales.

Debido a su utilidad práctica, se transcriben, de nueva cuenta, los invocados dispositivos 41 y 43 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en su texto anterior a la reforma vigente a partir del uno de enero de dos mil cinco.

“Artículo 41.- (Se transcribe su texto)”.

“Artículo 43.- (Se transcribe su texto)”.

Luego, si por virtud del pluricitado convenio, la facultad tributaria perteneciente a la Legislatura del Estado de Guanajuato, estaba limitada, en relación

con los ingresos derivados de la prestación de servicios profesionales, para gravar los percibidos por las personas morales; resulta que, tales entes colectivos están en una situación de hecho desigual, a la que se encuentran las personas físicas que también perciben esos ingresos.

De ahí que, ante la desigualdad de circunstancias, para efectos fiscales, derivada, tanto de la situación específica que guardan como contribuyentes, como de la imposibilidad legal para gravarlas en el mismo supuesto de causación; es por lo que, el Legislador Local -se reitera-, tenía una justificación objetiva y razonable para considerar, como sujetos pasivos del impuesto cedular reclamado, solamente a las personas físicas, con exclusión de las personas morales; y en esas condiciones -como se anunció supralíneas-, el impuesto cedular por la prestación de servicios profesionales -establecido, entre otros, por los numerales 9º, fracción I, 13 y 14 de la Ley de Hacienda, y 4º, inciso b), punto 1, de la Ley de Ingresos, para el Ejercicio Fiscal 2005, ambos ordenamientos para el Estado de Guanajuato-, no deviene violatorio del principio de equidad tributaria a que se contrae el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal; por todo ello -y al resultar infundado el concepto de violación estudiado-, es que se impone reiterar la negativa del amparo impetrado.

Es aplicable, en lo conducente y por analogía, la Jurisprudencia número 2a./J. 174/2004, sustentada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en la página 542 del Tomo XX del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, que reza:

“RENTA. LOS ARTÍCULOS 17, PRIMER PÁRRAFO, 46, FRACCIÓN II, PRIMER PÁRRAFO Y 47, PRIMER PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE EN 2002, QUE OBLIGAN ÚNICAMENTE A LAS PERSONAS MORALES A CALCULAR EL AJUSTE ANUAL POR INFLACIÓN ACUMULABLE, NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA”
(Se transcribe su texto).

Y norma el criterio, también en lo conducente, la Tesis Aislada número 2a. LI/2001, sustentada por la Segunda Sala del más Alto Tribunal del País, publicada en la página 450, Tomo XIII del invocado Semanario, Mayo de 2001, Novena Época, que señala:

“HONORARIOS POR SERVICIOS MÉDICOS PROFESIONALES. LOS ARTÍCULOS 26 AL 31 DE LA LEY DE HACIENDA DEL ESTADO DE GUANAJUATO VIGENTE EN EL 2000, QUE ESTABLECEN EL IMPUESTO QUE LOS GRAVA, NO SON VIOLATORIOS DEL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA”. ***(Se transcribe su texto).***

En apoyo de lo antes razonado, se reproduce otra parte de la ejecutoria que resolvió el amparo en

revisión 943/2000, aprobada en Sesión Plenaria celebrada por la Segunda Sala del más Alto Tribunal en el País, en fecha veintitrés de febrero de dos mil uno, misma que, en lo que interesa, dice: “(Se transcribe su texto)”.

Por otro lado, ese Tribunal Colegiado considera que el Juez de Distrito en forma correcta resolvió que el impuesto cedular reclamado cumple con el requisito de proporcionalidad tributaria; habida cuenta de que, si el objeto de tal impuesto lo constituyen los ingresos que perciben las personas físicas -en territorio del Estado de Guanajuato- por la prestación de servicios profesionales, es inconcuso, entonces, que dicho impuesto no grava el ingreso global de los sujetos pasivos, sino que sólo recae sobre el percibido por la prestación de esos servicios; consecuentemente, como la capacidad contributiva -en el repetido gravamen- se mide únicamente en relación con los ingresos percibidos por la prestación de servicios profesionales, puede convenirse, que al establecerse la tasa fija del 2% sobre el total de esos ingresos percibidos, una vez hechas, en su caso, las deducciones de ley -en los términos prevenidos por los numerales 16 y 17 de la invocada Ley de Hacienda-, el impuesto cedular impugnado deviene proporcional, ya que, está gravando el aspecto o proporción de riqueza o capacidad contributiva que se revela a través de los

ingresos tantas veces señalados; de suerte que, como lo determinó el prenombrado Juez, el contribuyente del impuesto combatido que preste más servicios profesionales tendrá que pagar más, en relación con otro causante que preste menos servicios de esa naturaleza, del mismo modo, pagarán igual cantidad quienes presten similares servicios. Y es que, precisamente de esa congruencia entre el objeto y la base imponible, debe inferirse la capacidad contributiva en el impuesto de mérito, pues, la capacidad económica gravable o capacidad tributaria no es total, genérica o absoluta, sino relativa y referida al objeto del gravamen específico.

A mayor abundamiento, es cierto que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido, que, el principio de proporcionalidad consiste en que cada causante contribuya a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, aportando una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos; agregando -la propia Corte-, que ese objetivo se cumple mediante las tasas progresivas.

Sin embargo, el mencionado Alto Tribunal en el País también ha establecido, que, los criterios consistentes, en que los causantes deben aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos para contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva

capacidad contributiva, y en que la fijación de las tasas progresivas cumple con ese objetivo; son valederos respecto del impuesto específico cuya constitucionalidad fue motivo de examen en las ejecutorias relativas (impuesto sobre la renta); y aclara -el propio Alto Tribunal-, que en tratándose de gravámenes cuya naturaleza y características especiales sean diversas -como el impuesto cedular impugnado, en el que la capacidad contributiva se mide sólo en relación con los ingresos percibidos por la prestación de servicios profesionales, sin considerar la capacidad económica gravable o capacidad tributaria total, genérica o absoluta, como acontece con el impuesto sobre la renta-, no pueden regir tales criterios; por lo cual, asegura el Alto Tribunal, la proporcionalidad debe determinarse analizando en particular el gravamen, atendiendo a su naturaleza propia y a sus características especiales -como se hizo líneas arriba-.

Es oportuno destacar, que la Suprema Corte de Justicia de la Nación sustenta el criterio de que, el artículo 31, fracción IV, del Código Fundamental, en relación con la forma de tributar, no prohíbe al Legislador la instauración de tasas fijas y, menos aún consigna, que sólo mediante el establecimiento de tasas progresivas se satisface el principio de proporcionalidad; de donde deriva que, el pago de tributos en proporción a la riqueza gravada, se

puede conseguir mediante la utilización de tasas progresivas, pero también con tasas fijas que atiendan a la capacidad contributiva de los sujetos en función del objeto gravado.

En suma, si el impuesto cedular reclamado grava los ingresos percibidos por la prestación de servicios profesionales, con una tasa fija del 2%; debe concluirse que dicho gravamen no resulta violatorio del principio de proporcionalidad tributaria, dado que, el contribuyente que obtenga mayores ingresos pagará más impuesto, precisamente, porque la tasa de ese impuesto se fija mediante un porcentaje, con lo que se atiende a tal principio, pues, se consigue que el pago de ese gravamen sea proporcional a los ingresos obtenidos.

En apoyo de lo antes anotado; enseguida se reproduce parte de la ejecutoria que resolvió el amparo en revisión 943/2000, aprobada en Sesión Plenaria celebrada por la Segunda Sala del más Alto Tribunal en el País, en fecha veintitrés de febrero de dos mil uno, misma que, en lo que interesa, dice: “(Se transcribe su texto)”.

En otro aspecto, la recurrente cae en contradicción, pues manifiesta que no alegó (en su demanda de amparo) que estuviera prohibida la doble tributación, sino que ésta no tenía cabida en el Sistema de Coordinación Fiscal Mexicano.

El a quo examinó la doble tributación y el Convenio de Adhesión respecto de este tema y concluyó que el impuesto cedular no implicaba un incumplimiento a dicho convenio, porque éste no contenía tal prohibición, así, concluyó, derivaba del Considerando Quinto de ese pacto, de su Anexo 4 Considerandos Segundo, Cuarto y Punto 2o., los cuales transcribió y señaló que, en relación con lo dispuesto por el artículo 43 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, no se desprendía la prohibición que invocó la parte quejosa.

En contra de este contenido del citado convenio, de lo que derivó el Juez de Distrito y de las tesis que, de manera específica invocó como sustento a su decisión, entre las que se encuentra la 2a. LI/2001, de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que aparece en la página 450, Tomo XIII, Mayo de 2001, Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, del rubro: “HONORARIOS POR SERVICIOS MÉDICOS PROFESIONALES. LOS ARTÍCULOS 26 AL 31 DE LA LEY DE HACIENDA DEL ESTADO DE GUANAJUATO VIGENTE EN EL 2000, QUE ESTABLECEN EL IMPUESTO QUE LOS GRAVA, NO SON VIOLATORIOS DEL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA”., transcrita en párrafos que preceden. Finalmente, son infundados los argumentos por los que se aduce que el Juez de Distrito no dio respuesta a los conceptos de violación.

Ello es así, porque basta su lectura así como la de la sentencia recurrida para concluir que se citaron los cuatro conceptos de violación, que se atendieron a su causa de pedir y que fueron reiterativos, por lo que la respuesta se encuentra a lo largo de dicha resolución.

Así encontramos que se examinaron las impugnaciones que se hicieron al impuesto cedular en cuanto a los temas de legalidad, proporcionalidad, equidad, seguridad, fundamentación (derivada del Convenio de Adhesión al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal), a la tasa fija, al poder tributario de la entidad federativa y a que la doble tributación no está prohibida.

Luego, contrario a lo que de modo reiterativo alega la parte inconforme, sí se dio respuesta a sus argumentos; de ahí lo infundado de la afirmación que en contrario se contiene en los agravios.

En este orden de ideas, ante la ineficacia de los agravios, y no actualizarse, conforme al artículo 76 bis de la Ley de Amparo, supuesto alguno para que sean suplidos en su deficiencia, debe confirmarse la sentencia sujeta a revisión.

Por último, en cumplimiento a lo dispuesto en el Acuerdo General 15/2005 del Pleno del Consejo de la Judicatura Federal, que ordena que se capturen en el Sistema Integral de Seguimiento de Expedientes (SISE), aquellos asuntos en los que se

impugne la constitucionalidad de una ley, reglamento o disposición de carácter general, lo cual ocurre en la especie, pues en el juicio de garantías de origen se reclama la inconstitucionalidad de los artículos de la Ley de Hacienda del Estado de Guanajuato, específicamente en lo relativo a la instauración del Impuesto Cedular sobre los Ingresos de Personas Físicas en su especie de Actividades Empresariales, se ordena dicha captura”.

CUARTO. Las consideraciones que sirvieron de sustento al **Primer Tribunal Colegiado del Décimo Sexto Circuito**, al resolver los amparos en revisión números 165, 208, 281 y 403, todos del año dos mil cinco, de las cuales sólo se transcriben las correspondientes al asunto mencionado en primer término, por ser idénticas en todos ellos, son las siguientes:

“SÉPTIMO. Por otra parte, de la sentencia impugnada se observa que el juez Segundo de Distrito, examinó la constitucionalidad del impuesto cedular por la prestación de servicios profesionales, contenido en los artículos 9, párrafo primero, fracción I, 13 y 14 de la Ley de Hacienda para el Estado de Guanajuato, así como la tasa del dos por ciento fijada en el artículo 4, inciso b), punto 1, de la Ley de Ingresos para el Estado de Guanajuato, y concluyó que no es violatorio del artículo 31, fracción IV, constitucional.

Para ello se sustentó en las siguientes consideraciones jurídicas:

a) que el establecimiento de una tasa fija y no progresiva para la determinación del impuesto cedular por la prestación de servicios profesionales no viola los principios de proporcionalidad y equidad consagrados en la fracción IV del artículo 31 constitucional, puesto que el legislador ha tomado en cuenta el monto de los ingresos por dicha actividad, ya que los sujetos deben de tributar en proporción directa a su propia capacidad, es decir, a los ingresos obtenidos.

b) que la tasa del dos por ciento del impuesto cedular cumple con el requisito de proporcionalidad tributaria, ya que al gravar el ingreso, expuso el resolutor federal, atiende a la capacidad contributiva tomando en cuenta directamente la riqueza de los contribuyentes, pues se fija en función de los ingresos económicos de las personas que realicen la prestación de servicios profesionales, de tal manera que el causante que obtenga mayores impuestos, tendrá que pagar más, en relación con quien tenga menores ingresos, así como pagarán igual cantidad quienes tengan los mismos ingresos.

c) que el tributo reclamado no resulta inequitativo al implementarse por la prestación de servicios profesionales de las personas físicas y no de las personas morales, puesto que, argumentó el juez

de Distrito, de conformidad con el artículo 43 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, el legislador federal “facultó” a las entidades federativas al establecimiento de un impuesto cedular sobre los ingresos que obtengan las personas físicas que presten servicios profesionales; que por ese motivo, la legislación local no es susceptible de analizarse bajo el principio de la equidad “externa”, puesto que la voluntad de gravar únicamente a las personas físicas no atañe al Congreso Local sino al Congreso de la Unión, al “facultar” a los Estados a imponer la contribución a las personas físicas. Añadió el resolutor federal que para examinar el tributo bajo el principio de equidad, debieron impugnarse no únicamente los preceptos locales sino también el ordenamiento federal que “facultó” a las entidades federativas a establecer el tributo cedular a las personas físicas, pues son los que en su caso, transgredirían dicho principio y no la ley local, la cual se expidió con base en los lineamientos del Congreso de la Unión.

Frente a esos razonamientos, el recurrente expone, en síntesis, los siguientes argumentos:

- 1. que contrario a lo expuesto por el resolutor federal, el impuesto impugnado no cumple con los principios constitucionales de proporcionalidad y equidad, puesto que la doctrina y la jurisprudencia han sostenido que para que ello ocurra debe hacerse mediante la fijación de tarifas progresivas,*

dado que es la manera más adecuada de gravar la capacidad económica del contribuyente, ya que las tasas fijas propician inequidad y desproporcionalidad en la carga fiscal de los contribuyentes afectados.

2. que debe tenerse en cuenta que la proporcionalidad significa que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de sus respectivas capacidades económicas, aportando a la hacienda pública una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, pero nunca una cantidad tal que su contribución represente el total de los ingresos netos que hayan percibido, pues en ese caso se estaría utilizando a los tributos como un medio para que el Estado confisque los bienes de los ciudadanos.

3. que la tasa fija del impuesto cedular por la prestación de servicios profesionales viola el principio de proporcionalidad, por las siguientes razones:

a) porque trata igual a los desiguales, pues no todos los contribuyentes que realizan las actividades por las que se causa el impuesto ganan el mismo dinero por el desempeño de su trabajo; agrega que el hecho de ser profesionistas no significa obtener la misma cantidad de ingresos y menos que su capacidad como grupo de personas que realizan una misma actividad económica sea

idéntica, por lo que una tasa fija los impacta de manera distinta.

b) porque la base impositiva de la carga tributaria se fija atendiendo a la obtención de ingresos por cualquiera de las actividades gravadas, lo cual constituye el objeto del gravamen sin atender a la capacidad contributiva real de cada sujeto.

4. En el tercero de los agravios, particularmente en la primera parte, expone el disidente que la norma impugnada da un trato inequitativo, dado que no se grava a las personas morales que tienen la misma actividad que el quejoso, que es el otorgamiento del uso y goce temporal de bienes.

5. que contrario a lo expuesto por el juez de Distrito, las facultades para crear el impuesto cedular no derivan de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, sino de la Constitución Política Federal y de las Constituciones Locales.

6. que el artículo 43 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, al disponer que las “autoridades fiscales” podrán establecer impuestos sobre los ingresos obtenidos por personas físicas, es contrario a lo previsto en los artículos 1, fracción I, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta; y, 1, fracción II, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, dado que el impuesto que grava los ingresos es el Impuesto Sobre la Renta, específicamente en los artículos 106 y 120, fracción II, de la ley correspondiente a ese tributo.

- 7. que al momento de crearse el impuesto cedular en la entidad, debió el Congreso del Estado solicitarle al Gobierno del propio Estado, la modificación o terminación del Convenio de Coordinación Fiscal, lo que no ocurrió, por lo que el nacimiento de las disposiciones que regulan el aludido tributo deviene inconstitucional al no reunir los requisitos que el mismo convenio previene, con lo que se violenta la garantía de legalidad tributaria.**
- 8. que al no haberlo apreciado así el juez de Distrito, viola en perjuicio del quejoso el artículo 76 bis, fracción VI, de la Ley de Amparo, al existir una violación manifiesta de la ley que lo dejó sin defensa, por violación al principio de legalidad en materia tributaria, por lo que procedía suplir la queja deficiente.**
- 9. que el tributo estatal está dirigido únicamente a las personas físicas y no a las morales, por lo que se viola la garantía de igualdad prevista en el artículo 13 constitucional al estar en presencia de una ley privativa.**
- 10. que la norma impugnada no cumple con la garantía de igualdad, dado que no se aplica en forma general a todos los contribuyentes que se encuentran en la misma situación, pues se excluye de la obligación de pago y no grava de la misma forma a las personas morales, sin existir justificación ni fundamento para tal efecto.**

El agravio identificado con el número 4 resulta inoperante, en virtud de que la norma impugnada no versa sobre el impuesto cedular por el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes inmuebles, sino por la prestación de servicios profesionales; de ahí que lo propuesto no guarde correspondencia con la litis constitucional examinada en el juicio de amparo subyacente.

También son inoperantes las disidencias que se identifican con los números 6 y 7, al no haber formado parte de la litis constitucional en el juicio de amparo subyacente.

En efecto, el tema acerca de que el artículo 43 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, al permitir el establecimiento de impuestos obtenidos por personas físicas es contrario a lo previsto en los artículos 1, fracción I, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta; y, 1, fracción II, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, no fue materia de la litis constitucional ante el juez de Distrito, puesto que lo único que se sometió a su potestad fue la constitucionalidad del impuesto cedular por la prestación de servicios profesionales, previsto en la Ley de Hacienda para el Estado de Guanajuato, no así el contenido del artículo 43 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Igual consideración merece el argumento en el que el impugnante aduce que el aludido impuesto estatal resulta inconstitucional por no ajustarse a

los términos del Convenio de Coordinación Fiscal, ya que al momento de crearse el tributo, dice, el Congreso del Estado debió solicitarle al Gobierno del propio Estado, la modificación o terminación de dicho convenio, puesto que dicho argumento tampoco formó parte de los conceptos de violación, los cuales se dirigieron a discutir que el impuesto cedular por la prestación de servicios profesionales no cumple con el principio de proporcionalidad tributaria previsto en la fracción IV del artículo 31 constitucional.

Lo anterior de manera alguna significa que el resolutor federal haya estado obligado a suplir la deficiencia de la queja en términos de la fracción VI del artículo 76 bis de la Ley de Amparo, puesto que, contrario a lo expuesto por el impugnante, no debe perderse de vista que el caso en estudio se trata de materia administrativa, y por lo tanto, preponderantemente de estricto derecho, sin que se desprenda que haya habido una violación manifiesta que lo haya dejado sin defensa, en virtud de que los temas sobre los que pretende dicha suplencia, en cuanto que el artículo 43 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado contraviene disposiciones de ese propio ordenamiento y de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, así como el concerniente a que el Congreso Local no solicitó al Gobierno del Estado la modificación o terminación del Convenio de Coordinación Fiscal, no

constituyen la "violación manifiesta" que dicho precepto exige, en virtud de que no son susceptibles de advertirse de manera clara y patente, ni resulta obvia, innegable e indiscutible, sino que para decidir al respecto es indispensable realizar una serie de investigaciones, razonamientos y planteamientos que pueden ser cuestionables.

Apoya lo anterior la tesis de jurisprudencia número 1a./J. 17/2000 de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en la página 189 del Tomo XII, Octubre de 2000, Novena Época del Semanario Judicial de la Federación, intitulada: "SUPLENCIA DE LA QUEJA DEFICIENTE EN MATERIA ADMINISTRATIVA. PROCEDENCIA". (Se transcribe su texto).

Los agravios que se han identificado con los numerales 1, 2 y 3, en los que se discute que el impuesto impugnado viola el principio de proporcionalidad tributaria, al establecer una tasa fija y no progresiva, son infundados, cuyo estudio se realizará de manera conjunta por su íntima relación.

Tal como lo argumentó el resolutor federal, el impuesto cedular por la prestación de servicios profesionales contenido en la Ley de Hacienda para el Estado de Guanajuato, respeta el principio constitucional de proporcionalidad tributaria, por lo

que no viola las garantías individuales del impetrante del juicio de amparo.

Para sustentar ese aserto, resulta oportuno mencionar que el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establece lo siguiente:

“Artículo 31. (Se transcribe su texto)”.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que el principio de proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público 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.

De conformidad con ese principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, esto es, en función de su potencialidad real para contribuir a los gastos públicos, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos.

Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes para que en cada caso el impacto sea distinto no sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio reflejado cualitativamente en la disminución

patrimonial que proceda y que debe encontrarse en proporción a los ingresos, utilidades, rendimientos o la manifestación de riqueza gravada.

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

De acuerdo con lo anterior, la potestad tributaria implica para el Estado, a través de las autoridades legislativas competentes, la facultad de determinar el objeto de los tributos, involucrando cualquier actividad de los gobernados que sea reflejo de capacidad contributiva; de ahí que uno de los principios que legitima la imposición de las contribuciones es, precisamente, el de la identificación de la capacidad para contribuir a los gastos públicos por parte de los gobernados.

La capacidad contributiva se vincula con la persona que tiene que soportar la carga del tributo, o sea, aquella que finalmente, según las diversas características de cada contribución, ve disminuido

su patrimonio al pagar una cantidad específica por concepto de esos gravámenes, sea en su calidad de sujeto pasivo o como destinatario de las mismas, por traslación que deba hacerse por disposición legal o por las características propias del tributo de que se trate.

Entonces, la garantía de proporcionalidad tributaria se respeta en la medida en que se atiende a la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, pues debe pagar más quien tiene una mayor capacidad contributiva y menos el que la tiene en menor proporción.

A manera de glosa, la capacidad contributiva es la facultad para afrontar la carga tributaria, medida ya sea en función de la riqueza, de los ingresos, o de los gastos, con independencia de los beneficios directos que se deriven para el contribuyente de los gastos públicos; principio aceptado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, y que se puede enunciar de la siguiente manera: a mayor riqueza, mayor ingreso y mayor gasto, corresponderá mayor gravamen.

Argumentos que se sustentan en las tesis de jurisprudencia números P./J. 10/2003 y P./J. 109/99, del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicadas, respectivamente, en las páginas 144 y 22, Tomos XVII, Mayo de 2003, y X, Noviembre de 1999, Novena Época del Semanario Judicial de la Federación, intituladas:

*“PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES”.
(Se transcribe su texto).*

“CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS”. (Se transcribe su texto).

De esta manera, la capacidad contributiva se erige como la regla básica en el reparto o distribución de la carga tributaria; a grado tal, que ese principio es el sustrato de los principios de proporcionalidad, equidad e igualdad, considerando que la capacidad contributiva es el instrumento de dichos criterios de justicia del sistema tributario.

Conforme al anterior contexto, contrariamente a lo expuesto por el recurrente, la tasa fija del dos por ciento del impuesto cedular por la prestación de servicios profesionales es constitucional.

En efecto, existen diversas vías para establecer la tasa de un impuesto, citando entre las que ordinariamente prevén las legislaciones fiscales la denominada doctrinalmente como de “cuota fija”, que consiste en el establecimiento de un porcentaje específico sobre el importe global del hecho generador de la obligación tributaria; la que se conoce como de “cuota progresiva” cuyo objeto estriba en establecer tasas diferenciales cuyo impacto económico se va acrecentando en la medida en que el monto del hecho generador es

mayor, decreciendo por el contrario, cuando dicho monto es menor y, finalmente, la denominada “cantidad fija”, que se actualiza cuando la tasa se determina aplicando al hecho generador del tributo una cantidad exacta e invariable expresada en moneda de curso legal y no como sucede en las cuotas fijas o en las tarifas progresivas que se expresan en porcentajes.

*Ahora bien, es veraz, como lo precisa el impugnante, que la jurisprudencia ha establecido que una manera de gravar la capacidad económica del contribuyente es a partir de tarifas progresivas, criterio que fue considerado por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la tesis de jurisprudencia invocada en el pliego de agravios, intitulada: “IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS”; en el que se sostuvo que el cumplimiento de dicho principio constitucional se realiza a través de tarifas progresivas, ya que mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos y uno inferior los de menores ingresos, estableciéndose, además, una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos. Empero, el propio Máximo Tribunal al resolver el amparo en revisión 1516/94, promovido por ***** , sociedad anónima de capital variable, hizo referencia al diverso amparo en revisión 2810/89,*

*promovido por *****¹, sociedad anónima, y consideró que el pago de los tributos en proporción a la riqueza gravada, se puede conseguir mediante la utilización de tasas progresivas, pero precisó que esa finalidad también se logra con tasas proporcionales, ya que el precepto constitucional en estudio no prohíbe la instauración de ese tipo de tasas, y menos aún consigna que sólo mediante el establecimiento de tasas progresivas se satisfagan los principios tributarios contenidos en el mismo.*

La parte conducente de esa ejecutoria es del tenor siguiente:

“Es cierto que este Tribunal en Pleno sustentó la tesis de jurisprudencia publicada a fojas trescientos setenta y uno y trescientos setenta y dos del informe de labores de este alto tribunal, correspondiente al año de mil novecientos ochenta y cinco, con el rubro: 'IMPUESTOS. SU PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD.', así como que en dicha jurisprudencia se asienta que conforme al principio de proporcionalidad que establece el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de los sujetos pasivos, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados, tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos, para luego concluir que el cumplimiento de ese

principio se realiza a través de tarifas progresivas, ya que mediante ellas se consigue que cubran un impuesto superior los contribuyentes de más elevados recursos y uno inferior los de menores ingresos, estableciéndose, así, una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos."

Por otro lado, este Tribunal en Pleno, al analizar la constitucionalidad de otros impuestos y atendiendo igualmente a las características propias de cada tributo, así como a la mecánica de su causación, ha considerado que son constitucionales aun cuando establecen tarifas proporcionales o fijas, porque se estimó, precisamente, que este tipo de tarifas no necesariamente generan desproporción en la tributación, sino que también atienden proporcionalmente a la capacidad contributiva o económica de los causantes. Ejemplo de estos criterios lo es la tesis de jurisprudencia de dicho Tribunal Pleno número 20/90, visible en las páginas de la treinta y dos a la treinta y cuatro de la Gaceta número 35 del Semanario Judicial de la Federación, que dice: "ACTIVO DE LAS EMPRESAS, IMPUESTO AL. EL ARTÍCULO 2o. DE LA LEY QUE ESTABLECE LA TASA FIJA DEL 2% NO VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. El artículo 2o. de la ley que establece dicho tributo, publicada en el Diario Oficial de la Federación de treinta y uno de diciembre de mil novecientos ochenta y ocho, que

determina la tasa fija del dos por ciento para el cálculo del monto del impuesto al activo de las empresas cumple con el requisito de proporcionalidad tributaria, toda vez que la capacidad contributiva de los causantes está en relación directa con sus activos. Al establecer este tributo, el legislador no tomó en cuenta la capacidad contributiva total, como acontece en el impuesto sobre la renta, sino el limitado objeto consistente en los activos del contribuyente, en mérito de lo cual, la fijación de una tasa única no viola el principio de proporcionalidad, ya que cada sujeto tributará en proporción directa a su propia capacidad."

Los criterios jurisprudenciales antes referidos conducen a concluir que para juzgar la constitucionalidad de un tributo, a la luz de los principios de proporcionalidad y equidad que consagra la fracción IV, del artículo 31, constitucional, debe atenderse a la naturaleza y mecánica de causación de cada impuesto, debiendo agregarse que, en determinados casos, debe también atenderse a la finalidad de cada tributo y a las características del contribuyente, para estar en posibilidad de determinar si la carga fiscal atiende a la capacidad contributiva de los causantes.

Estimar lo contrario, o sea, sostener criterios generales, rígidos e inflexibles en cuanto a la

constitucionalidad de los sistemas, de cuotas, tasas o tarifas que deben utilizarse en la imposición, conduciría a una injusticia tributaria, contraviniendo la finalidad perseguida por el Constituyente que no es otra sino la de que en el reparto de las cargas tributarias, cada quien aporte parte de su patrimonio de manera proporcional a las circunstancias económicas en que se encuentre, precisamente porque cada tributo tiene sus características propias y pesa sobre distintos grupos sociales o económicos.

Consecuentemente, no por el hecho de que en la primera de las tesis de jurisprudencia citada se haya sostenido que la tarifa progresiva satisface el principio de proporcionalidad, deba considerarse que tal tarifa, en tratándose de personas morales, sea la única que se apega a ese principio de proporcionalidad consignado por el Constituyente en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal y que, por el contrario, la cuota del 35% contenida en el artículo 10 que se examina, sea contraria al texto del artículo 31, fracción IV, constitucional, pues bien pueden ambas en su instrumentación satisfacer los requisitos de proporcionalidad y equidad exigidos por el citado precepto constitucional.

...

Según se ha dicho, si bien la fracción IV del artículo 31 constitucional, impone la obligación a los

mexicanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos "de la manera" proporcional y equitativa que dispongan las leyes, resulta claro, sea cual fuere el criterio interpretativo que se maneje, que en la expresión "de la manera" tienen perfecta cabida no sólo la tasa progresiva sino también la proporcional, esto es, el precepto constitucional en cita no prohíbe la instauración de las tasas proporcionales, y menos aún consigna que sólo mediante el establecimiento de tasas progresivas se satisfagan los principios de legalidad tributaria contenidos en el mismo.

En efecto, pagar tributos en proporción a la riqueza gravada, se puede conseguir mediante la utilización de tasas progresivas, pero también con tasas proporcionales, como sucede en el caso del impuesto sobre la renta a cargo de las sociedades mercantiles, y ello porque, simplemente, en la composición legal de la base gravable se tienen en cuenta, como ocurre en el impuesto que se trata, la distinta aptitud contributiva de la riqueza delimitada por medio de los componentes que determinan el contenido económico del hecho imponible”.

La parte considerativa de dicha ejecutoria proporciona un criterio útil para verificar si un tributo cumple con los principios de proporcionalidad y equidad consagrados en la fracción IV del artículo 31 constitucional, cual es atender a las características del impuesto y del

contribuyente; naturaleza y mecánica de causación; y, la finalidad del tributo, para estar en posibilidad de determinar si la carga fiscal atiende a la capacidad contributiva de los causantes.

Con base en ese parámetro, se examinará el tributo tildado de inconstitucional, cuyos elementos se contienen en los artículos 9, fracción I, y 13 de la Ley de Hacienda, así como el 4 de la Ley de Ingresos, ambos para el Estado de Guanajuato, los cuales establecen lo siguiente:

“Artículo 9.- (Se transcribe su texto)”.

“Artículo 13.- (Se transcribe su texto)”.

“Artículo 4.- (Se transcribe su texto)”.

De los preceptos antes transcritos se desprenden como elementos los siguientes:

a) Sujetos: las personas físicas que obtengan ingresos por la prestación de servicios profesionales en el Estado de Guanajuato.

b) Objeto: gravar los servicios profesionales.

c) Base: los ingresos obtenidos por la prestación de un servicio profesional.

d) Tasa: 2%.

Para resolver si tal tributo, particularmente la tasa fija y no progresiva, cumple con el principio constitucional de proporcionalidad, debe atenderse al criterio arriba anotado, es decir, a la naturaleza y mecánica de causación del impuesto, así como a su finalidad y a las características del contribuyente.

El gravamen en estudio se encuentra dirigido a las personas físicas que en el Estado de Guanajuato, obtengan ingresos en efectivo, en bienes, en servicios o en cualquier otro tipo, por realizar, entre otras actividades, la prestación de servicios profesionales, el cual se causará a una tasa del dos por ciento.

De esta guisa, al implementar en esta entidad federativa el impuesto cedular por la obtención de ingresos derivados de la prestación de servicios profesionales a una tasa del dos por ciento, se observa que el legislador tomó en cuenta el principio de proporcionalidad, habida cuenta que gravó sólo una parte de la riqueza del contribuyente, a saber, los ingresos por la prestación de servicios profesionales, de manera que su causación será conforme se actualice el hecho imponible.

Esto es, no se tomó en cuenta el patrimonio global de los contribuyentes, como sucede con el impuesto sobre la renta, en la que no se grava la totalidad de los ingresos obtenidos, sino sólo una manifestación aislada de su riqueza, como es el ingreso por la prestación de servicios profesionales, por lo que el establecimiento de una tasa fija o única no viola el principio de proporcionalidad consagrado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, ya que todos los sujetos deben de tributar en proporción

directa a su propia capacidad en relación a la operación que se señala como objeto del tributo.

Por tanto, contrariamente a lo expuesto por el recurrente, cada causante contribuirá a la hacienda estatal dependiendo del ingreso que perciba por el servicio profesional prestado, sin que importe la actividad que realice, puesto que la capacidad contributiva real de cada sujeto estará en relación directa con el ingreso derivado de la actividad desempeñada aportando parte de su patrimonio de manera proporcional, ya que la contribución se incrementará en la medida que se obtengan elevados recursos y será inferior para aquellos sujetos que perciban menores ingresos, lo que permite concluir que a mayores ingresos se incrementará la contribución y a menor percepción, desde luego, será inferior el gravamen, de lo que se sigue que cada sujeto pasivo participa en proporción directa a su propia capacidad.

Por otra parte, como lo argumenta el disidente, es veraz que no todos los contribuyentes que realizan actividades profesionales obtienen el mismo ingreso por el desempeño de su trabajo; empero lo que trasciende es que el sacrificio fiscal dependerá de la percepción que obtengan conforme actualicen el hecho imponible, estableciéndose así una diferencia congruente entre los diferentes niveles de ingresos.

Esto es, la potencialidad que tenga cada sujeto pasivo para sufragar el gasto público dependerá de la porción de riqueza que obtenga por la prestación del servicio profesional, que es la que el legislador pretende gravar, dado que es lo que evidencia de manera directa la capacidad de los particulares para contribuir en la medida de sus posibilidades.

Apoyan lo anterior las tesis de jurisprudencia sustentadas por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, números P./J. 20/90, consultable en la página 43 del Tomo VI, Primera Parte, Octava Época, y P./J. 31/97, visible en la página 59, del Tomo V, Mayo de 1997, Novena Época, del Semanario Judicial de la Federación, que fueron invocadas por el juez de Distrito en la sentencia recurrida, con el rubro: "ACTIVO DE LAS EMPRESAS, IMPUESTO AL. EL ARTÍCULO 2o. DE LA LEY QUE ESTABLECE LA TASA FIJA DEL 2% NO VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA", y "RENTA. LA TASA FIJA DEL 35% QUE ESTABLECE EL ARTÍCULO 10 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, NO ES VIOLATORIA DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA".

En otro aspecto, no tiene razón jurídica el recurrente al exponer que el tributo recae sobre la totalidad de los ingresos netos, sino que la afectación es respecto de la utilidad gravable, como se desprende del segundo párrafo del

artículo 13 del ordenamiento en consulta, además de que se toman en cuenta factores como la deducción, tanto para efectuar los pagos provisionales como para calcular el impuesto del ejercicio, lo que se corrobora con el contenido de los artículos 15 y 16 de dicho ordenamiento, en donde el primero de los citados dispone que lo relativo a los ingresos y las deducciones se atenderán, adicionalmente, las prescripciones de las Disposiciones Generales y los Capítulos II, Sección I y X, del Título IV y Título VII, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

De esta manera se concluye que fue acertada la postura del juez de Distrito, al considerar que la tasa fija del dos por ciento del impuesto cedular por la prestación de servicios profesionales, respeta el principio constitucional de proporcionalidad tributaria, sin que tal consideración genere agravio alguno al impugnante.

Por otra parte, el disentimiento que se identificó con el número 5 en el que el impugnante expone que las facultades para crear el impuesto cedular no derivan de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, sino de la Constitución Política Federal y de las Constituciones Locales, es fundado.

Para sustentar esa aserción, debe tenerse presente lo previsto en los artículos 73, fracciones VII, X y XXIX, 117, 118 y, especialmente, el numeral 124 de

la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; y, 63, fracciones II y XXXIV, de la Constitución Política del Estado de Guanajuato, que disponen, en su orden, lo siguiente:

“Artículo 73.- (Se transcribe su texto)”.

“Artículo 117.- (Se transcribe su texto)”.

“Artículo 118.- (Se transcribe su texto)”.

“Artículo 124.- (Se transcribe su texto)”.

Del examen de las anteriores disposiciones constitucionales se desprende que la aptitud para legislar en materia impositiva no siempre es exclusiva de la Federación, sino que en ocasiones concurre con los Estados quienes estarán en condiciones de imponer tributos, pero limitados ante las facultades reservadas concretamente a la Federación (artículo 73, fracción XXIX), y de las restricciones expresas a la potestad tributaria de los Estados (artículos 117, fracciones IV, V, VI y VII y 118).

Cabe agregar que lo anterior no representa la única limitación a la potestad tributaria de las entidades federativas, sino también existe la derivada del Convenio de Adhesión al Sistema Nacional de Colaboración Fiscal, cuya suscripción genera las siguientes consecuencias:

1. son asimilables a un tratado internacional, en tanto que a través de ellos quedan vinculados dos niveles de gobierno autónomos y se prevén disposiciones de observancia general de las que

derivan derechos y obligaciones para las partes contratantes, así como respecto de los gobernados que están sujetos al cumplimiento de los deberes tributarios objeto de la coordinación.

2. se traduce en la abstención de imponer contribuciones a los hechos o actos jurídicos sobre los cuales la Federación ha establecido un impuesto, lo que provocará la recepción de ingresos, vía participaciones, provenientes de los impuestos federales que graven aquellos hechos o actos. Es decir, al adherirse la respectiva entidad federativa al señalado Sistema de Coordinación Fiscal, el órgano legislativo local renunció a imponer las contribuciones que concurran con los impuestos federales participables, ello conlleva, incluso a la desincorporación temporal de su ámbito competencial de la potestad relativa, por lo que si aquél crea contribuciones de esa especie, estará expidiendo disposiciones de observancia general que carecen del requisito de fundamentación previsto en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en tanto que serán emitidas sin la competencia para ello.

Dan apoyo a lo anterior la tesis 2a. CLXXII/2000 y la jurisprudencia número 2a./J. 17/2001, de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, consultables, respectivamente, en las páginas 436 del Tomo XII, Diciembre de 2000, y 293

del Tomo XIII, Mayo de 2001, Novena Época del Semanario Judicial de la Federación, intituladas:

“COORDINACIÓN FISCAL ENTRE LA FEDERACIÓN Y LOS ESTADOS. LOS CONVENIOS CELEBRADOS POR ÉSTOS CON AQUÉLLA PARA ADHERIRSE AL SISTEMA NACIONAL RELATIVO, TIENEN EFECTOS ANÁLOGOS A LOS DE UN TRATADO INTERNACIONAL”. (Se transcribe su texto).

“COORDINACIÓN FISCAL ENTRE LA FEDERACIÓN Y LOS ESTADOS. EFECTOS DE LA CELEBRACIÓN DE LOS CONVENIOS DE ADHESIÓN AL SISTEMA NACIONAL RELATIVO RESPECTO DE LA POTESTAD TRIBUTARIA LOCAL”. (Se transcribe su texto).

Luego, como la limitación constitucional a la potestad tributaria de las entidades federativas no es absoluta, sino sólo cuando se trate de facultades reservadas a la Federación, al imponer gravámenes, el legislador local tiene el deber de observar los principios constitucionales previstos en la fracción IV del artículo 31 constitucional.

Lo mismo acontece cuando el legislador federal precisa que la imposición de determinado gravamen por las entidades federativas no implica incumplimiento de los convenios de colaboración fiscal, porque al reasumir esa potestad tributaria las legislaturas locales deben acatar los principios en materia de justicia fiscal contenidos en el citado precepto legal.

No obstante lo anterior y de que el resolutor federal haya expuesto que el artículo 43 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, “facultó” a los Estados para implementar el impuesto cedular a las personas físicas, mismo que no fue impugnado por el peticionario de garantías, no se está en el caso de declarar inconstitucional el tributo impugnado con el argumento de que viola el principio de equidad, atento a las siguientes consideraciones.

Del fallo impugnado se observa que el juez de Distrito declaró inoperante el tercero de los conceptos de violación en el que se discutió la inequidad del tributo impugnado por estar dirigido a las personas físicas y no a las morales, razón por la cual expuso lo siguiente:

a) que de acuerdo con el artículo 43 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, el legislador federal facultó a las entidades federativas al establecimiento de un impuesto cedular sobre los ingresos que obtengan las personas físicas que presten servicios profesionales, es decir, que la voluntad de gravar a dichas personas provino del Congreso de la Unión y no del Congreso Local.

b) que para estar en condiciones de examinar el impuesto estatal bajo el principio de equidad “externa” conforme al planteamiento planteado (sic) por el quejoso, debió impugnar no solamente las disposiciones locales sino también el aludido ordenamiento federal expedido por el Congreso de

la Unión, que fue el que facultó al Congreso Local para imponer el tributo cedular por la prestación de servicios profesionales.

Las anteriores consideraciones no son discutidas por el recurrente, puesto que sobre este aspecto tan solo se limita a insistir que la norma impugnada no se aplica en forma general a todos los contribuyentes que se encuentran en la misma situación, pues se excluye de la obligación de pago y no grava de la misma forma a las personas morales; empero no discute el razonamiento del juez de Distrito acerca de que el peticionario de garantías no sólo debió impugnar los preceptos locales que regulan el tributo tildado de inconstitucional, sino también el ordenamiento federal (artículo 43 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado), que fue el que trazó el lineamiento establecido por el Congreso Federal para que las entidades federativas regularan el tributo cedular.

De ahí que al no haber causa de pedir este cuerpo colegiado no puede realizar libremente el examen de la resolución recurrida, pues ese estudio debe hacerse necesariamente a partir de los agravios planteados por el impugnante, ya que toda ley goza de la presunción de constitucionalidad que es preciso desvirtuar, en razón de la legitimidad de los órganos que la emiten. Por el principio rector que contiene, se cita la tesis de jurisprudencia número 1a./J.121/2005, de la Primera Sala de la Suprema

Corte de Justicia de la Nación, aprobada en sesión de diecisiete de agosto de dos mil cinco, pendiente de publicación en el medio oficial de difusión, intitulada:

“LEYES. LA EXPRESIÓN DE LA CAUSA DE PEDIR NO BASTA PARA DESVIRTUAR LA PRESUNCIÓN DE CONSTITUCIONALIDAD”. (Se transcribe su texto).

Con independencia de lo anterior, los argumentos expresados por el recurrente identificados en esta ejecutoria con los numerales 9 y 10, en los que se expone, en esencia, que el tributo estatal está dirigido únicamente a las personas físicas y no a las morales, por lo que se viola la garantía de igualdad prevista en el artículo 13 constitucional al estar en presencia de una ley privativa, y que la norma impugnada no cumple con la garantía de igualdad, dado que no se aplica en forma general a todos los contribuyentes que se encuentran en la misma situación, pues se excluye de la obligación de pago y no grava de la misma forma a las personas morales, sin existir justificación ni fundamento para tal efecto, son insuficientes para declarar la inconstitucionalidad del tributo.

Preliminarmente se expondrán las razones por las cuales el ordenamiento que contiene el impuesto cedular no es una ley privativa, para luego sustentar el motivo por el que los argumentos del quejoso son insuficientes para declarar la inconstitucionalidad de dicho tributo.

El artículo 13 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establece lo siguiente:

“Artículo 13.- (Se transcribe su texto)”.

Tal precepto, en lo que interesa, establece que nadie puede ser juzgado por leyes privativas ni por tribunales especiales. Sobre el tema, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha establecido que una ley es privativa cuando carece de los requisitos de generalidad, abstracción e impersonalidad que toda norma legal debe contener, esto es, aquellas cuyas disposiciones sólo regulan una situación concreta respecto a una persona o personas nominalmente determinadas de antemano atendiendo a criterios subjetivos y una vez que se han aplicado al caso específico para el cual fueron creadas pierden su vigencia; así, para que una ley no sea privativa, es necesario que se aplique sin distinción de persona a todos los supuestos que previene y debe subsistir aun después de aplicarse a un caso determinado.

El caso de la Ley de Hacienda para el Estado de Guanajuato, que contiene, entre otros tributos, el impuesto cedular por la prestación de servicios profesionales, no se trata de una ley privativa en los términos que han sido precisados, en virtud de que la citada normatividad goza de los atributos de generalidad, abstracción y permanencia, pues fue estructurada para ser aplicada a un grupo indeterminado de contribuyentes relacionados con

actividades específicas (personas físicas que presten servicios profesionales), sin contraerse a una sola persona o a una actividad determinada, y su vigencia no fenece una vez que ha sido aplicada la norma impositiva, en virtud de que perdurará cada vez que se actualice el hecho imponible; de ahí que no se viola el citado precepto constitucional.

Por el principio rector que contiene se cita la tesis de jurisprudencia número P./J. 18/98, del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en la página 7 del Tomo VII, Marzo de 1998, Novena Época del Semanario Judicial de la Federación, intitulada:

“LEYES PRIVATIVAS. SU DIFERENCIA CON LAS LEYES ESPECIALES”. (Se transcribe su texto).

Por otra parte, el argumento en cuanto a que el impuesto cedular al estar orientado únicamente a las personas físicas y no a las morales viola el principio de equidad tributaria es insuficiente para declarar su inconstitucionalidad.

Como premisa, debe tenerse en cuenta que el principio de equidad tributaria, radica en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un trato fiscal igual y, consecuentemente, los que se encuentran en situaciones jurídicas desiguales deben recibir un tratamiento distinto que refleje dichas

desigualdades. De tal forma que los sujetos pasivos de un mismo tributo a falta de diferencias que resulten relevantes desde el punto de vista fiscal deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, entre otros aspectos, debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado.

Así, a través de dicho principio, se busca alcanzar una igualdad material entre las distintas clases de contribuyentes.

En ese sentido se ha pronunciado el máximo Tribunal del país en la tesis de jurisprudencia número 197 del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en la página 239 del Tomo I, Constitucional, del Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-2000, del siguiente rubro y texto:

“EQUIDAD TRIBUTARIA. IMPLICA QUE LAS NORMAS NO DEN UN TRATO DIVERSO A SITUACIONES ANÁLOGAS O UNO IGUAL A PERSONAS QUE ESTÁN EN SITUACIONES DISPARES”. (Se transcribe su texto).

Desde otra perspectiva, el principio de equidad implica el deber del Estado de procurar la igualdad jurídica, es decir, al derecho de todos los

gobernados de recibir el mismo trato ante la ley y ante su aplicación, de lo que derivan los siguientes elementos objetivos:

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

Lo anterior encuentra sustento en la tesis de jurisprudencia número P./J.41/97, consultable en la página 43, del Tomo V, Junio de 1997, Novena

Época del Semanario Judicial de la Federación, intitulada:

“EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS”. (Se transcribe su texto).

La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula. Con base en las consideraciones anteriores, se procede a relacionar dicho principio con el caso concreto.

Los artículos 9, fracción I, y 13 de la Ley de Hacienda, para el Estado de Guanajuato, establecen lo siguiente:

“Artículo 9.- (Se transcribe su texto)”.

“Artículo 13.- (Se transcribe su texto)”.

Tales normas impositivas están dirigidas a las personas físicas que en el Estado de Guanajuato, perciban ingresos derivados de la prestación de servicios profesionales; empero la circunstancia de que la obligación tributaria no se haya orientado a las personas morales no significa que se vulnere el principio de equidad, como lo indica el impugnante. Por principio de cuentas, porque de haberlo hecho implicaría que la entidad incumpliera con el Convenio al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal al que se encuentra adherido, dado que en éste se acordó no mantener en vigor impuestos locales o municipales sobre los actos o actividades

por los que deba pagarse el impuesto al valor agregado.

De ahí que sea una primera razón válida para justificar el motivo por el cual el tributo impugnado no se orientó a las personas morales, pues son causantes del impuesto al valor agregado, en tanto que el legislador federal consideró que su imposición a las personas físicas no implicaba incumplimiento a dicho pacto.

Desde otra perspectiva, desde el diecinueve de octubre de mil novecientos setenta y nueve, el Estado de Guanajuato se encuentra adherido al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal en los términos de la Ley de Coordinación Fiscal, publicado en el Diario Oficial de la Federación, el veintiocho de diciembre de la mencionada anualidad.

En el considerando quinto de dicho pacto, se estableció lo siguiente:

“(Se transcribe su texto)”.

Del anterior punto considerativo se observa que las entidades federativas, en el caso, el Estado de Guanajuato, recibirán porcentajes fijos de lo que se recaude a través de los impuestos federales, a cambio de lo cual éstas se obligan a no mantener en vigor impuestos estatales o municipales que contraríen las limitaciones señaladas en la Ley del Impuesto al Valor Agregado y en las leyes sobre

impuestos especiales que sólo puede establecer la Federación.

Lo anterior se corrobora con lo establecido en el artículo 41 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, que dispone lo siguiente:

“Artículo 41.- (Se transcribe su texto) “.

Lo anterior indudablemente conlleva la desincorporación temporal de su ámbito competencial, de la potestad para establecer contribuciones que graven determinados hechos imponible sobre los que recaen los impuestos federales participables, de tal modo que si el Congreso Local crea contribuciones de esa especie, estará expidiendo disposiciones de observancia general que carecen del requisito de fundamentación previsto en el artículo 16 constitucional, en tanto que serán emitidas sin la competencia necesaria para ello.

Por tanto, a partir de la entrada en vigor de la referida convención se desincorporó de la esfera competencial del Congreso Local de esa entidad federativa, su atribución para crear contribuciones que recaigan sobre los hechos imponible gravados por los referidos impuestos federales, pues de lo contrario no podría cumplirse con uno de los objetivos fundamentales del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, evitar la doble o múltiple tributación, sin que ello implique una renuncia temporal a la potestad que

constitucionalmente le asiste, sino el desarrollo de ésta a través de su expresión omisiva, con el fin de obtener recursos vía participaciones de la recaudación obtenida de los impuestos federales.

Por tanto, teniendo en cuenta que las personas morales son causantes del impuesto al valor agregado de conformidad con el artículo 1 de la Ley que lo regula, se explica la razón por la cual no fueron gravados dichos sujetos del tributo impugnado.

Es veraz que conforme a dicho precepto legal también las personas físicas son sujetos pasivos del impuesto al valor agregado; empero lo que trasciende es que el legislador federal al reformar el artículo 43 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, para el ejercicio fiscal de dos mil cinco, trazó las directrices para permitir que las entidades federativas impusieran el gravamen cédular por la prestación de servicios profesionales y especificó en ese precepto que el aludido gravamen a cargo de las personas físicas no constituía incumplimiento a los convenios celebrados con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (entre los que se encuentra el Convenio de Adhesión al Sistema de Colaboración Fiscal), lo que se desprende de la siguiente transcripción.

“Artículo 43. (Se transcribe su texto)”.

Entonces, teniendo en cuenta que el gravamen se orientó únicamente a las personas físicas con la

salvedad de que su imposición se considere un incumplimiento de los convenios celebrados con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público ni del artículo 41 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se entiende que la entidad federativa mantiene una limitación en la potestad tributaria para imponer el gravamen a las personas morales, sin que pueda examinarse si ese proceder se encuentra ajustado a derecho o no en virtud de que dicho acuerdo de voluntades no es parte de la litis constitucional.

Otra razón a esgrimir contra lo expuesto por el impugnante al considerar que las personas físicas y las morales se encuentran en un plano de igualdad, deriva de la circunstancia de que conforme los preceptos reclamados el impuesto cedular por la prestación de servicios profesionales es deducible del impuesto sobre la renta federal, cuyo efecto fiscal es atemperar en forma notoria la carga tributaria de las personas físicas, beneficio que no acontece con las personas morales.

La anterior conclusión se obtiene de la lectura del artículo 15 de la ley impugnada, que establece que lo relativo a los ingresos y a las deducciones, se atenderá adicionalmente a lo establecido en el apartado correspondiente a las Deducciones Generales y a los Capítulos II, Sección I y X, ambos del Título IV y al Título VII, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta; en tanto que el artículo 123,

fracción VII, de este último ordenamiento, dispone que las personas físicas que obtengan ingresos por actividades empresariales o servicios profesionales, podrán deducir los pagos efectuados por el impuesto local sobre los ingresos que obtengan por dichas actividades; ordinales que, en el orden citado, son del tenor siguiente.

“Artículo 15.- (Se transcribe su texto)”.

“Artículo 123. (Se transcribe su texto)”.

Conforme a ese contexto, al estar las personas físicas ante la posibilidad de deducir el impuesto cedular frente al impuesto sobre la renta, no se les genera una situación inequitativa respecto de las personas morales, dado que mediante dicho beneficio fiscal están en condiciones de obtener un saldo a favor, respecto del cual pueden solicitar su devolución o compensarlo contra otros impuestos, lo que no acontece con las personas morales.

También debe tenerse en cuenta que la desigualdad entre las personas físicas y las morales además de reflejarse en cuanto a que estas últimas tienen respecto de las primeras una regulación económica, financiera y administrativa distinta, la imposición del tributo únicamente a personas físicas obedece a fines extrafiscales.

En efecto, si bien el propósito fundamental de las contribuciones es el recaudatorio para sufragar el gasto público de la Federación, Estados y Municipios, no puede desconocerse que la

imposición de contribuciones también se estructuran como instrumentos eficaces de política financiera, económica y social que el Estado tenga interés en impulsar, que son los denominados fines extrafiscales, como, por ejemplo, apoyo a determinadas actividades agrícolas, educativas, sociales, clases marginadas, etcétera, pero tendrá que ser el legislador, quien en este supuesto, refleje su voluntad en el proceso de creación de la contribución, en virtud de que en un problema de constitucionalidad de leyes, a lo que debe atenderse sustancialmente, es al producto de la voluntad del órgano encargado de crear la ley y no a las posibles ideas que haya pensado o posibles finalidades (objetivos) que se haya propuesto realizar.

Dicho de otra manera, tendrá que ser ineludiblemente el legislador quien establezca expresamente, en la exposición de motivos, dictámenes o en la misma ley, los fines extrafiscales que persiguen las contribuciones con su imposición, pues solamente de esa manera el órgano de control constitucional contará con otros elementos, cuyo análisis le permitirá llegar a la convicción y determinar si el precepto o preceptos reclamados se ajustan a los principios consagrados en la fracción IV del artículo 31 constitucional.

Lo antes considerado encuentra sustento en la tesis de jurisprudencia número 1a./J. 46/2005 de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, consultable en la página 157 del Tomo XXI, Mayo de 2005, Novena Época del Semanario Judicial de la Federación, que lleva por rubro y texto:

“FINES EXTRAFISCALES. CORRESPONDE AL ÓRGANO LEGISLATIVO JUSTIFICARLOS EXPRESAMENTE EN EL PROCESO DE CREACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES”. (Se transcribe su texto).

En el caso en estudio, se desprende del proceso de creación de la ley reclamada que la imposición del tributo a las personas físicas tuvo fines extrafiscales, entre los que se encuentran, el fortalecimiento de la hacienda pública estatal para disminuir su dependencia del presupuesto federal y estar en mejores condiciones de satisfacer las necesidades de la población.

Para sustentar lo anterior, resulta oportuno transcribir la exposición de motivos de la Ley de Hacienda para el Estado de Guanajuato, en vigor a partir del primero de enero de dos mil cinco, que establece, en lo conducente:

“(Se transcribe su texto)”.

En tanto que el dictamen realizado por las Comisiones Unidas de Hacienda y Fiscalización, y de Gobernación y Puntos Constitucionales del Congreso del Estado, es del tenor siguiente:

“(Se transcribe su texto)”.

De lo anterior se desprende que las razones principales para realizar la reforma fiscal derivaron de las sugerencias contenidas en la Convención Nacional de la Hacienda Pública, cuales son:

- 1. Fortalecer los ingresos estatales.*
- 2. Insuficiencia de recursos públicos para atender la demanda de la ciudadanía, tanto en el gobierno federal, como en las entidades federativas y los municipios.*
- 3. La dependencia que tienen la mayoría de las entidades federativas en los recursos federales.*
- 4. Aprovechamiento de la capacidad generadora de recursos fiscales de las entidades federativas y municipios, a fin de que mediante impuestos propios se contrarreste la dependencia de los recursos federales y recuperen mayor autonomía financiera.*

Esto es, el fin extrafiscal del tributo impugnado fue el fortalecimiento de la hacienda pública local y lograr mayor independencia frente a la Federación, cuyo propósito es congruente con la imposición del gravamen a las personas físicas por la sencillez que representa su recaudación y verificación de cumplimiento por las autoridades fiscales en contraposición a las personas morales, puesto que representan una regulación económica, administrativa y contable distinta, lo que tornaría más compleja la recaudación del tributo; tan es así

que, atendiendo a esos factores en la propia Ley del Impuesto Sobre la Renta se agrupan a las personas físicas y a las morales en títulos distintos (Título II para las personas morales y Título IV para las personas físicas), imponiéndoles diversas cargas tributarias y contables.

Así las cosas, atento a las razones vertidas en esta ejecutoria, los argumentos expuestos por el impugnante en torno a considerar que no se da un trato igual a las personas físicas y a las morales al no gravar a estas últimas con el impuesto cedular, son insuficientes para declarar inconstitucional los preceptos impugnados.

En las relatadas circunstancias, procede modificar la sentencia recurrida y negar el amparo solicitado contra los actos reclamados al Congreso, al Gobernador, al Secretario de Gobierno, incluyendo al Secretario de Finanzas y Administración, todos del Estado de Guanajuato, consistentes, respectivamente, en la aprobación, expedición, promulgación, refrendo, aplicación y ejecución del decreto número 113, que contiene la Ley de Hacienda para el Estado de Guanajuato, para el ejercicio fiscal de dos mil cinco, en particular, los artículos 9, párrafo primero, fracción I, 13 y 14; y, aprobación, expedición, promulgación, refrendo, aplicación y ejecución del decreto número 114, que contiene la Ley de Ingresos para el Estado de

Guanajuato, específicamente el artículo 4, inciso b, punto 1”.

QUINTO. Las consideraciones que sirvieron de sustento al **Segundo Tribunal Colegiado del Décimo Sexto Circuito**, al resolver el amparo en revisión número 286/2005, son las siguientes:

“CUARTO.- De los argumentos expuestos en el agravio transcrito, resulta fundado aquél en el que sostiene de manera toral, que no se respeta el principio de equidad tributaria al no considerarse a las personas morales como sujetos pasivos del impuesto cedular.

Refiere la recurrente, que en relación con la contestación del concepto de violación donde se sostiene que el Impuesto Cedular viola el principio de equidad tributaria porque no se incluyen a las personas morales es errónea, porque ante una situación de hecho similar entre la persona física y la moral, (prestación de servicios profesionales, actividad empresarial y otorgamiento temporal de uso o goce de inmuebles), se encuentra gravada para las personas físicas mientras que hay exención para las personas morales, sin razón jurídica que lo justifique.

Que el argumento expuesto por el Juez de Distrito de que el impuesto cedular es equitativo porque su cobro deriva de un artículo de la Ley del Impuesto

al Valor Agregado, viola los principios y normas bajo las cuales se ha de resolver un juicio de amparo, porque el principio de equidad lo supedita a la ley ordinaria, es decir, resuelve un problema de constitucionalidad basado en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, sin considerar que la imposición del impuesto cedular por los Estados debe establecerse al través de una ley, independiente de los artículos 41 y 43 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; que si bien es cierto el Legislativo de Guanajuato tiene que regular el impuesto cedular conforme a los lineamientos previstos en los artículos 41 y 43 de la Ley al Impuesto al Valor Agregado, también es cierto, que la regulación e imposición de ese impuesto es optativa para el Estado.

Que en tratándose de equidad, cuando se excluya a ciertos sujetos del pago de un impuesto deben existir razones objetivas que pueden obedecer a circunstancias económicas, de orden social o de orden público, razones que en todo momento deben darse a conocer, además de que deben ser suficientes para que ésta se realice, lo que en el caso no acontece; que al no haber una explicación de porqué entre personas que encontrándose bajo las mismas situaciones de hecho, a unas se les cobra al impuesto y a otras no, resulta arbitraria y por tanto violatoria de garantías individuales.

El Juez de Distrito consideró que se respetaba en este impuesto cedular el principio de equidad tributaria, considerando los siguientes aspectos:

1.- Que conforme al marco jurídico en materia tributaria entre la Federación y los Estados, se ha establecido un sistema que gira en torno a la Ley de Coordinación Fiscal publicada en el Diario Oficial de la Federación, el veintisiete de diciembre de mil novecientos setenta y ocho.

2.- Que el Sistema de Coordinación Fiscal, también tuvo como base la emisión de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

3.- Que el Estado de Guanajuato, en octubre de mil novecientos setenta y nueve, celebró con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el Convenio de Adhesión al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, publicado en el Diario Oficial de la Federación.

4.- Que con el fin de evitar una doble o múltiple tributación, al imponer la Federación, el Estado o el Municipio un impuesto con base en el mismo objeto, la entidad federativa al momento de entrar en vigor el convenio de adhesión, dejará en suspenso la aplicación de sus propias leyes para que sea la federación quien determine tales impuestos.

5.- Que desde la entrada en vigor del convenio de adhesión, se desincorporó de la esfera

competencial del Congreso del Estado de Guanajuato, su atribución para crear contribuciones que recaigan sobre los hechos imponible gravados por los impuestos federales.

6.- Que conforme al artículo 43, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, las Entidades Federativas podrán establecer impuestos cedulares sobre los ingresos que obtengan las personas físicas que perciban ingresos por la prestación de servicios profesionales, por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles, por enajenación de bienes inmuebles, o por actividades empresariales, sin que se considere un incumplimiento de los convenios celebrados con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público ni del artículo 41 de esta Ley, cuando dichos impuestos reúnan ciertas características.

Y, concluye en:

7.- Que la Legislatura del Estado de Guanajuato, no vulnera los compromisos adquiridos en el Convenio de Adhesión al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, ni al artículo 43 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, porque se le permite establecer impuestos a las personas físicas por prestación de servicios independientes, otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, entre otros.

8.- Que resulta justificado el impuesto cédular por actividades empresariales impuesto por el

Congreso Local, en virtud de que cuenta con tal facultad con base en la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Las conclusiones a las que arriba el Juez de Distrito resultan desacertadas, toda vez que realiza el estudio de inconstitucionalidad planteado, en relación con el Convenio de Adhesión al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal suscrito por el Estado de Guanajuato y la Federación, y el artículo 43 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y no con la Constitución de los Estados Unidos Mexicanos.

Se consideran equívocos los argumentos expresados por el Juez de Distrito porque pretende derivar su constitucionalidad de los preceptos reclamados del hecho de contravenir el citado Convenio y artículo 41, fracción I, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en virtud de que la constitucionalidad o inconstitucionalidad de una ley local, como lo es la Ley de Hacienda del Estado de Guanajuato, no depende de que se encuentre en armonía o no con lo dispuesto en un Convenio de Coordinación o en una ley federal, sino que debe confrontarse con el texto de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos para determinar si se ajusta o no a esta última.

Es aplicable la tesis visible en la página 119, tomo 193-198, Primera Parte, del Pleno de la Suprema

Corte de Justicia de la Nación, Séptima Época del Semanario Judicial de la Federación, cuyo texto es: “LEY, CONSTITUCIONALIDAD DE LA. REQUISITO PARA SU ANÁLISIS”. (Se transcribe su texto).

Asimismo, es aplicable la jurisprudencia del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en la página 108 del Tomo I, del Apéndice al Semanario Judicial de la Federación de 1917-1995, que establece:

“CONTRIBUCIONES. LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LA LEY QUE LAS ESTABLECE NO DEPENDE DE SU CONTRADICCIÓN CON ORDENAMIENTOS SECUNDARIOS O PACTOS ECONÓMICOS”. (Se transcribe su texto).

Además, los términos en que se expida una ley local no se encuentran sujetos a lo dispuesto en las leyes federales, pues el Tribunal Pleno estableció claramente que entre las legislaciones federal y local no existe relación jerárquica, sino competencia determinada por la Constitución General de la República. Este criterio está contenido en la tesis de jurisprudencia 186, visible en la página 185, Tomo I, Materia Constitucional, del Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1995, con el rubro y texto siguientes:

“LEGISLACIONES FEDERAL Y LOCAL. ENTRE ELLAS NO EXISTE RELACIÓN JERÁRQUICA, SINO

COMPETENCIA DETERMINADA POR LA CONSTITUCIÓN". (Se transcribe su texto).

En otro aspecto, en cuanto a la facultad del Congreso del Estado para imponer el impuesto cedular por actividades empresariales, ha de sostenerse que sí tiene esa facultad, pero derivada de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y no con base en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, como pretende el Juez de Distrito. Ante la existencia de diferentes ámbitos espaciales de aplicación de la ley en el Estado Mexicano, donde existen normas tanto de carácter federal, que valen para todo el territorio nacional, como de carácter local, al aplicarse en las entidades federativas, se hizo necesario que por encima de todas ellas, se creara otra que las delimitara, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, dando así origen a tres ámbitos normativos, el Constitucional, el federal y el local, de donde surge la necesaria jerarquía del primero sobre los dos restantes y la independencia entre los últimos, sin preeminencia de alguno de ellos sobre el otro.

Por lo que, la Federación no puede sin violar la soberanía de los Estados, prohibirles el establecimiento de determinados impuestos, siendo entonces la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos la que puede establecer tales limitaciones.

Es decir, aquellos campos que han quedado fuera de las prohibiciones constitucionales, los Estados pueden libremente establecer los impuestos que estimen necesarios, —en el caso el impuesto cedular— sin que la ley federal o un convenio de colaboración puedan establecer limitación alguna.

Es cierto, que el Estado de Guanajuato y la Federación, celebraron el Convenio de Adhesión al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, en el que el Estado se obligó a no imponer contribuciones que concurran con los impuestos federales que se especifican en la cláusula tercera, pero, no se le impuso prohibición alguna, es decir, fue una expresión de voluntad por parte del Gobierno del Estado, con la finalidad de obtener mayores participaciones de la Federación, pero sin inhibir esa facultad legislativa en imposición tributaria, porque precisamente el Congreso local al ejercer su facultad legislativa no puede estar supeditado a la voluntad de otro orden normativo, a excepción de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Por lo que, ante tales razonamientos, el Congreso del Estado de Guanajuato, al crear el impuesto cedular por actividades empresariales para el ejercicio de dos mil cinco, debe entre otras y para el caso, respetar la garantía de equidad tributaria. Sobre este tema, se citan los siguientes criterios:

Jurisprudencia por reiteración P./J. 42/97, emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en la página 36, Tomo V, Junio de 1997, del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época.

“EQUIDAD TRIBUTARIA. IMPLICA QUE LAS NORMAS NO DEN UN TRATO DIVERSO A SITUACIONES ANÁLOGAS O UNO IGUAL A PERSONAS QUE ESTÁN EN SITUACIONES DISPARES”. (Se transcribe su texto).

Tesis 2a. XCV/2004, emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en la página 560, Tomo XX, Diciembre de 2004, del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época.

“EQUIDAD TRIBUTARIA. OPERA NO SÓLO EN RELACIÓN CON LOS SUJETOS PASIVOS DEL TRIBUTO, SINO TAMBIÉN RESPECTO DE SITUACIONES QUE SI SON IGUALES DEBEN RECIBIR EL MISMO TRATAMIENTO”. (Se transcribe su texto).

Las Emitidas por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible a fojas 240, Tomo I, Materia Constitucional, y la visible a fojas 239, ambas del Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-2000, con el rubro y texto siguientes:

“EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS”. (Se transcribe su texto).

“EQUIDAD TRIBUTARIA. IMPLICA QUE LAS NORMAS NO DEN UN TRATO DIVERSO A SITUACIONES ANÁLOGAS O UNO IGUAL A PERSONAS QUE ESTÁN EN SITUACIONES DISPARES”. (Se transcribe su texto).

Así, tal como lo sostuvo el Juez de Distrito, “... el principio de equidad se traduce en igualdad ante la ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etcétera, pudiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables, si a través de esa variación se consigue que los contribuyentes tributen de acuerdo con su capacidad económica, ...”.

“El requisito de equidad tributaria que debe cumplir toda ley fiscal, de conformidad con lo establecido en el artículo 31, fracción IV, constitucional y que exige el debido respeto al principio de igualdad, que se traduce en dar trato similar a los iguales y diferenciando a los desiguales no requiere como presupuesto para su posible transgresión el que la norma legal relativa establezca diversas categorías de contribuyentes o diferenciación entre ellos, pues basta con que determine un derecho que no pueda ser ejercido por todos los contribuyentes, sino sólo por aquéllos que se coloquen en la hipótesis de causación que dé lugar a su ejercicio, o bien prevea regímenes diversos, aunque

éstos sean aplicables a todos los contribuyentes sin distinción, según la hipótesis legal en que se coloque y puedan, incluso, ser aplicables a un mismo sujeto del impuesto, para que se dé la posibilidad de inequidad, ya que tal diferenciación en los regímenes o en el ejercicio del derecho sólo por algunos pueden ser, en sí mismos, violatorios de ese principio, al ocasionar, según la aplicación que corresponda de los regímenes o el derecho, un trato diferencial a similares o uno igual a desiguales”.

Los artículos cuya inconstitucionalidad se plantea por la recurrente son:

De la Ley de Hacienda para el Estado de Guanajuato para el ejercicio de 2005.

“Artículo 23. (Se transcribe su texto)”.

“Artículo 24.- (Se transcribe su texto)”.

“Artículo 25.- (Se transcribe su texto)”.

“Artículo 26.- (Se transcribe su texto)”.

“Artículo 27.- (Se transcribe su texto)”.

“Artículo 28.- (Se transcribe su texto)”.

De la Ley de Ingresos para el Estado de Guanajuato para el ejercicio de 2005.

“Artículo 1.- (Se transcribe su texto)”.

De lo anterior, se advierte que los elementos del tributo, fueron considerados por el Congreso del Estado de Guanajuato, así:

Se estableció en su artículo 23, que el objeto del tributo, son los ingresos derivados de la realización de actividades empresariales, en ese mismo

artículo, se prevé que los sujetos obligados, son las personas físicas que obtengan ingresos derivados de la realización de actividades empresariales, contemplándose en éste también como base del impuesto, la suma de la utilidad gravable de la actividad empresarial; y establece, por último el artículo 4º, inciso b), de la Ley de Ingresos para el Estado de Guanajuato para el ejercicio 2005, la tasa del impuesto fijada en 2%².

Si el principio de equidad tributaria consiste en el derecho que tienen todos los gobernados de recibir el mismo trato al encontrarse ubicados en similar situación de hecho, en el caso no se da.

Ello es así, porque el impuesto se creó no para un universo de personas que estuvieran ubicadas en un mismo supuesto, sino que se consideraron únicamente como sujetos pasivos a las personas físicas, excluyendo a las personas morales, sin dar razón o justificación alguna por parte del legislador.

Si el objeto del impuesto cedular son los “ingresos derivados de la realización de actividades empresariales”, tal objeto puede realizarse no sólo por las personas físicas sino también es una actividad que puede ser efectuada por las personas morales, por lo que al estar colocadas en el mismo supuesto, se debe para respetar el principio de equidad tributaria, imponer la obligación a ambos

sujetos, es decir, tanto a las personas físicas como a las morales.

Ello, para que los sujetos pasivos que desarrollen la misma actividad objeto del tributo, reciban un tratamiento idéntico, al margen si las personas morales son sujetos del impuesto al valor agregado, ya que también lo están las personas físicas, a quienes también adicionalmente son consideradas sujetos pasivos del diverso impuesto cedular, por lo que no hay razón fundada para que aquéllas sean exentadas del mismo.

Ello, aún cuando —como lo sostiene el Juez de Distrito— el artículo 43 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado faculta al Congreso local a imponer el impuesto cedular sólo a las personas físicas, pues como se ha sostenido, la inconstitucionalidad de los artículos impugnados debe ser estudiada en relación con la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y no con leyes de carácter federal.

Por otro lado, no pasa inadvertido para este Tribunal Colegiado de Circuito que el Juez de Distrito en los puntos resolutivos de su sentencia, consideró también como autoridad responsable al Director del Periódico Oficial del Estado, sin que se haya considerado así por la quejosa, y no existen datos en el juicio de amparo indirecto que determine considerar a dicha autoridad como

responsable; sin embargo ello no modifica el sentido de esta ejecutoria”.

SEXTO. Las consideraciones que sirvieron de sustento al **Quinto Tribunal Colegiado del Décimo Sexto Circuito**, ahora Segundo en Materias Administrativa y de Trabajo de dicho circuito, al resolver el amparo en revisión número 207/2005, son las siguientes:

“CUARTO.- En el primer agravio, la quejosa recurrente sostiene que en el primer concepto de violación que expuso en su demanda de amparo, se refirió a la inconstitucionalidad del impuesto impugnado en virtud de que establece una tasa fija en lugar de tarifas progresivas para el cobro del mismo, el cual fue desestimado por el juez de Distrito, siendo que la discrepancia no radica en lo que debe entenderse por “proporcionalidad” para efecto de las contribuciones, pues se reconoce que es un criterio definido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que para considerar que una contribución es proporcional, es que cuente, en primera instancia con tasas progresivas, como se determinó en el fallo impugnado, pero en lo que se difiere es con lo que luego estableció, en cuanto a que dicho criterio no es aplicable en todos los impuestos en virtud de que la proporcionalidad y equidad deben determinarse analizando en particular cada tributo, al tener una naturaleza

propia y características especiales; y que tratándose del impuesto cedular por actividades empresariales, la tasa impuesta por la ley no viola el principio de proporcionalidad exigido por la Constitución Federal, ya que el objeto del mismo sólo se constituye por los ingresos que se obtengan por la realización de actividades empresariales, por lo que el legislador, al preverlo no tomó en cuenta la capacidad contributiva total del sujeto pasivo, como acontece en el impuesto sobre la renta, sino sólo una parte de sus ingresos, a saber, los derivados de la realización de actividades empresariales.

Sin embargo, dice la quejosa recurrente, dicho argumento carece de fundamentación y motivación, además de evidenciar un desconocimiento del impuesto sobre la renta y de su mecánica, de conformidad con los siguientes señalamientos:

a) Expone que acorde con lo que expuso el juzgador de garantías en el sentido de que no todas las contribuciones deben contar con tasas progresivas para considerar que se cumple con el principio de proporcionalidad, sería necesario hacer un análisis del tipo de contribuciones que existen en el sistema mexicano y conforme a su naturaleza, determinar si el principio de proporcionalidad se cumple con tasas progresivas o fijas y cita como ejemplos que el artículo 2° del Código Fiscal de la Federación, establece como

contribuciones, los impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos; mientras que el Código Fiscal del Estado de Guanajuato, prevé una clasificación similar; por tanto, dice, es evidente en dichas contribuciones la diferencia de lo que debe entenderse por proporcionalidad, pues los que cambian radicalmente son los impuestos y los derechos y ello justifica que el criterio de proporcionalidad difiera, pues si un impuesto tiene como objeto gravar el ingreso, en la medida de éste, debe contribuir el particular, por lo que el que más percibe debe aportar más que el que menos recibe, y la manera idónea de gravarlos son las tasas o tarifas progresivas, pues, si se utilizara una sola tasa para el cálculo del impuesto, como es, un dos por ciento general a todas las personas, independientemente de lo que perciban y, por ello, dice, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha establecido que en esos casos el principio de proporcionalidad sólo se cumple cuando en la ley se establezcan tasas o tarifas progresivas.

Agrega que respecto de los derechos, que son las contribuciones que se reciben por el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público, así como por los servicios que presta el Estado en el cumplimiento de sus obligaciones, y cita como ejemplos en el ámbito federal, la expedición de un pasaporte y en el ámbito local la de un certificado

de liberación de gravamen por Registro Público de la Propiedad, por tanto, atendiendo a la naturaleza de esta contribución, la fijación de las tarifas para la recuperación de lo invertido por el Estado para la prestación del servicio, y por ello, la proporcionalidad de la contribución radica en un precio que va a ser igual para todos, pues lo mismo gasta el Estado para emitir un pasaporte a una persona que gana diez mil pesos al mes que a una que gana cincuenta mil pesos mensuales, al igual que con los derechos que cobra el Registro Público de la Propiedad, ya que lo mismo le cuesta al Estado expedir un certificado de libertad de gravamen de un inmueble que vale cincuenta mil pesos que de otro que cuesta cinco millones de pesos; por lo que en los derechos es evidente que la proporcionalidad no radica en que los que más tienen contribuyan con una cantidad mayor, pues atendiendo a la naturaleza de dicha contribución, lo que se pretende es la recuperación de lo que el Estado gasta por la prestación de servicios que son obligaciones que le imponen las leyes, y lo proporcional es que se establezca una tarifa única para todas las personas; añade que no es obstáculo para lo anterior la existencia de los impuestos indirectos, como el del valor agregado, en el cual el cálculo a cubrir se realiza a través de una tasa única y no progresiva, ya que los tributos indirectos, tienen una naturaleza diferente a los

directos, siendo los primeros los que se cobran sobre los gastos o erogaciones y los segundos los que gravan los ingresos, por lo que debe establecerse si el impuesto cedular es directo o indirecto.

b) Que la sentencia recurrida carece de fundamentación y motivación pues si bien el juzgador de amparo alude a los tres diferentes tipos de indicadores de riqueza, en la sentencia recurrida respecto del impuesto cedular no se estableció a cuál de los tres pertenece, y el argumento para desestimar el concepto de violación respectivo consistió en que como el impuesto cedular grava una parte de los ingresos del contribuyente, está exento de someterse a tarifas progresivas; sin embargo, dice la recurrente, ese razonamiento es insuficiente para afirmar que en el citado tributo, el principio de proporcionalidad no se debe cumplir a través de tasas o tarifas progresivas, pues sólo se expuso que dicho impuesto tiene una naturaleza diferente, sin que se establezca cuál es, ni las diferencias que hacen que el principio de proporcionalidad con base en tarifas progresivas sea inaplicable; por ello era necesario que el juzgador de amparo estableciera primero, qué tipo de contribución es el impuesto cedular, y luego de concluir qué es un impuesto, determinara si es directo o indirecto, y con base en ello precisar si el principio de

proporcionalidad se cumple con una tasa fija o si es indispensable que se grave con tarifas o tasas progresivas; que para determinar la naturaleza de dicho impuesto es necesario atender a su objeto, el cual se prevé en el artículo 9° de la Ley de Hacienda para el Estado de Guanajuato, al establecer que están obligadas al pago de los impuestos cedulares previstos en esa ley, las personas físicas que en territorio del Estado de Guanajuato, obtengan ingresos en efectivo en bienes, en crédito, en servicios o cualquier otro tipo por realizar las actividades que enuncia, por lo que la base del mismo son los ingresos y, acorde con la clasificación antes realizada, el impuesto cédular pertenece a los que gravan los ingresos, rendimientos o utilidades, no pudiendo pertenecer a las otras dos clasificaciones, es decir, a los que recaen sobre la posesión o propiedad de capitales o bienes y los que se cobran por los gastos o erogaciones realizadas, por tanto, es un impuesto directo, que se grava en razón de los ingresos, rendimientos o utilidades, entonces, el criterio de proporcionalidad que debe regirlo es el dispuesto por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, por lo que la ley debe establecer para su gravamen, tasas progresivas, para que sea proporcional y apegado a la Constitución Federal.

En ese contexto, insiste la ahora inconforme, la resolución recurrida, además de carecer de

fundamentación y motivación, viola el principio de equidad tributaria que dispone que a los que se sitúen en los mismos supuestos de derecho corresponden las mismas consecuencias jurídicas, siendo inconstitucional que a otros impuestos cuya base lo constituyen los ingresos, utilidades o rendimientos, como sucede con el impuesto sobre la renta, se les reconozca que para cumplir con el principio de proporcionalidad, es necesario que las tasas que prevean sean progresivas; mientras que a otras leyes en las cuales la base son los ingresos, rendimientos o utilidades, como ocurre con el impuesto cedular, se establezca, sin fundamento, que su naturaleza es diferente sin que se especifique la razón de ello y se aplique un criterio de proporcionalidad distinto; sin que sea suficiente, dice, el argumento expuesto en el sentido de que dicha diferenciación está permitida porque el impuesto cedular sólo grava una parte de los ingresos de los contribuyentes, mientras que el impuesto sobre la renta se aplica sobre la totalidad, pues lo trascendente es que lo que se cobra sobre el ingreso, el rendimiento o utilidad de la persona y destaca el criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, consistente en que los impuestos en los cuales la base se constituye por los ingresos, rendimientos o utilidades, se emitió sin restricción alguna, como sería que es exclusivo para los casos en los que se grave la totalidad de los ingresos o

sólo una parte de los mismos, y si acorde con los principios generales de derecho, en donde la ley no distingue, no es dable que lo haga el juez, entonces, al no establecerse en la citada jurisprudencia que el criterio de proporcionalidad consistente en que las tasas progresivas sólo son aplicables en aquellos impuestos en los que se cobrará la totalidad de los ingresos de una persona, la determinación del juzgador de garantías en el sentido de que dicha jurisprudencia es inaplicable porque el impuesto cedular sólo grava parcialmente los ingresos del particular, carece de fundamentación, motivación y tal criterio es contrario al contenido de una jurisprudencia de aplicación obligatoria.

c) Que el argumento expuesto por el juez de Distrito en el sentido de que el impuesto sobre la renta grava la totalidad de los ingresos obtenidos por una persona, es desacertado jurídicamente, pues si bien la Ley del Impuesto sobre la Renta regula lo relativo a todas las actividades por las cuales se pueden obtener ingresos, no es correcto que todas las personas perciban ingresos por todas las actividades que enumera la ley; y luego describe el índice general del citado ordenamiento legal, al referir que está dividido en Títulos, de los cuales, para el caso destacan dos: el relativo a las personas morales y el que se refiere a las personas físicas, siendo que este segundo Título se divide en Capítulos, tomando en cuenta el tipo de actividad a

la que se dedique una persona física, tales como prestación de servicios, actividad empresarial (en la cual se establecen tres tipos de régimen de cálculo, atendiendo a los ingresos de la persona física), arrendamiento y otros; por tanto, insiste, si bien la referida legislación establece y regula un Capítulo para las personas morales y otro para las físicas, ello no se traduce, dice, en que ambos le sean aplicables a todos los sujetos, ni tampoco los Capítulos del Título de las personas físicas (trabajo subordinado, actividad empresarial, arrendamiento, entre otros), pues el hecho de que estén reguladas y contenidas en la ley no quiere decir que cobren vigencia para todas las personas, ya que dependiendo de la actividad a que se dedique en lo individual, es el Capítulo o Sección con base en el cual calcula sus pagos de Impuesto sobre la Renta, lo cual ocurre porque es evidente que no todas las personas se dedican a una misma actividad y si bien puede suceder que existan sujetos que se dediquen a más de una, la propia ley establece el procedimiento y las reglas para calcular el impuesto para ese caso ya que la finalidad de dicho tributo es que se cobre la totalidad de los ingresos de una persona, independientemente del número de actividades de las que dichos ingresos provienen. Agrega que si un sujeto se dedica exclusivamente a la actividad empresarial y paga por la totalidad de sus ingresos el Impuesto sobre

la Renta, también cubrirá por ellos el impuesto cedular; en esas condiciones, dice la recurrente, es incorrecta la afirmación del juez de Distrito en el sentido de que el impuesto cedular se cobra sobre una parte de los ingresos totales de la persona, pues como ya se expuso, existen quienes al dedicarse exclusivamente a la actividad empresarial lo pagan sobre la totalidad de sus ingresos.

Lo anterior es infundado.

Con la finalidad de ilustrar la decisión que se asume en el caso, es pertinente transcribir el contenido del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, que es del siguiente contenido literal:

“Artículo 31. (Se transcribe su texto)”.

También es pertinente transcribir los artículos que la quejosa inconforme tildó de inconstitucionales, mismos que se refieren al impuesto cedular por actividades empresariales, y que son del siguiente contenido:

De la Ley de Hacienda para el Estado de Guanajuato:

“Artículo 9.- (Se transcribe su texto)”.

“Artículo 10.- (Se transcribe su texto)”.

“Artículo 11.- (Se transcribe su texto)”.

“Artículo 12.- (Se transcribe su texto)”.

“Artículo 23.- (Se transcribe su texto)”.

“Artículo 24.- (Se transcribe su texto)”.

“Artículo 25.- (Se transcribe su texto)”.

“Artículo 26.- (Se transcribe su texto)”.

“Artículo 27.- (Se transcribe su texto)”.

“Artículo 28.- (Se transcribe su texto)”.

De la Ley de Ingresos para el Estado de Guanajuato para el ejercicio dos mil cinco:

“Artículo 4º.- (Se transcribe su texto)”.

En principio se establece que, como acertadamente lo estimó el juez de Distrito, el impuesto cedular por la realización de actividades empresariales, contenido en la Ley de Hacienda para el Estado de Guanajuato, respeta el principio constitucional de proporcionalidad tributaria, contrario a lo que expone la quejosa inconforme.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria radica, en esencia, 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.

De conformidad con ese principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, esto es, en función de su potencialidad real para contribuir a los gastos públicos, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de

medianos y reducidos recursos; es decir, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes para que en cada caso el impacto sea distinto no sólo en cantidad, sino en relación al mayor o menor sacrificio reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda y que debe encontrarse en proporción a los ingresos, utilidades, rendimientos o la manifestación de riqueza gravada.

Por tanto, para que un gr6:k• ên-úy□: `dYJÊ@\_}gn`l debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, entendida ésta, se insiste, como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos que el legislador atribuye al sujeto pasivo en el tributo de que se trate, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de las contribuciones tienen una naturaleza económica en la forma de una situación o de un movimiento de riqueza y las consecuencias tributarias son medidas en función de esa riqueza.

En ese contexto, la potestad tributaria implica para el Estado, a través de las autoridades legislativas competentes, la facultad de determinar el objeto de los tributos, involucrando cualquier actividad de los gobernados que sea reflejo de capacidad contributiva; de ahí que uno de los principios que legitima la imposición de las contribuciones es,

precisamente, el de la identificación de la capacidad para contribuir a los gastos públicos por parte de los gobernados.

La capacidad contributiva se vincula con la persona que tiene que soportar la carga del tributo, o sea, aquélla que finalmente, según las diversas características de cada contribución, ve disminuido su patrimonio al pagar una cantidad específica por concepto de esos gravámenes, sea en su calidad de sujeto pasivo o como destinatario de los mismos, por traslación que deba hacerse por disposición legal o por las características propias del tributo de que se trate.

En suma, la garantía de proporcionalidad tributaria se respeta en la medida en que se atiende a la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, pues debe pagar más quien tiene una mayor capacidad contributiva y menos el que la tiene en menor proporción; mientras que la capacidad contributiva es la facultad para afrontar la carga tributaria, medida ya sea en función de la riqueza, de los ingresos o de los gastos, con independencia de los beneficios directos que se deriven para el contribuyente de los gastos públicos; cuyo principio está contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, y que se puede enunciar de la siguiente manera: a mayor riqueza, mayor ingreso y a mayor gasto, corresponderá mayor gravamen.

Sirven de apoyo a lo anterior, las jurisprudencias 10/2003 y 109/99, sustentadas por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicadas en las páginas 144 y 22 de los Tomos XVII, Mayo de 2003 y X, Noviembre de 1999, de la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, cuyo contenido es el siguiente:

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

(Se transcribe su texto).

También es de invocarse al respecto, la tesis LXXIX/98, del Pleno del más alto Tribunal, publicada en la página 241 del Tomo VIII, Diciembre de 1998, de la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, que dice:

“CONTRIBUCIONES. LA POTESTAD PARA DETERMINAR SU OBJETO NO SE RIGE POR EL PRINCIPIO DE GENERALIDAD, SINO POR EL DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA”. (Se transcribe su texto).

En ese contexto, la capacidad contributiva se erige como la regla básica en el reparto o distribución de la carga tributaria; de tal manera que ese aspecto es el sustento de los principios de proporcionalidad, equidad e igualdad, considerando que la capacidad contributiva es el instrumento de dichos criterios de justicia del sistema tributario.

Esto es así porque, la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal, prevé la tributación según la posibilidad económica; por tanto, la capacidad contributiva cumple los siguientes fines:

- 1. Es el fundamento de la imposición o de la tributación;***
- 2. Es el límite para el legislador en el desarrollo de su poder tributario; y,***
- 3. Es una orientación para el mismo legislador en el desarrollo de su poder tributario.***

Respecto al primer punto, el deber de contribuir, establecido en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal, es lo que sirve de fundamento a la imposición, ante la exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza donde ésta se encuentra.

De igual manera, el principio de capacidad contributiva tiene una función negativa, porque el legislador no puede establecer tributos si no es tomando como presupuestos, circunstancias que sean reveladoras de capacidad económica, regulando la carga tributaria de cada contribuyente en función de la intensidad con que éste ponga de manifiesto el mencionado índice de capacidad económica.

Dentro de tales índices pueden citarse la renta, el patrimonio y el gasto; los cuales pueden ser directos o indirectos y pueden medir la capacidad económica con distinto grado de perfección, pero

siempre y cuando evidencien la capacidad de que se trata.

Es decir, en el presupuesto del tributo, la circunstancia que determina la existencia de la obligación, debe incorporar un índice de capacidad económica, una aptitud para contribuir.

*También debe señalarse que la capacidad contributiva orienta al legislador, porque éste debe procurar que el sistema tributario, en su conjunto, sea cada vez más, un reflejo de la capacidad económica global de los sujetos pasivos, según el autor Fernando Pérez Royo, en su obra *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Octava Edición, Sevilla, Editorial Civitas, páginas 35 a 37, conceptos que se comparten.*

En esas condiciones, contrariamente a lo expuesto por la recurrente, la tasa fija del dos por ciento del impuesto cedular por la realización de actividades empresariales es constitucional.

En efecto, existen diversas vías para establecer la tasa de un impuesto, citando entre las que ordinariamente prevén las legislaciones fiscales la denominada doctrinalmente como de “cuota fija”, que consiste en el establecimiento de un porcentaje específico sobre el importe global del hecho generador de la obligación tributaria; la que se conoce como de “cuota progresiva”, cuyo objeto estriba en establecer tasas diferenciales cuyo impacto económico se va acrecentando en la

medida en que el monto del hecho generador es mayor, decreciendo por el contrario, cuando dicho monto es menor y, finalmente, la denominada “cantidad fija”, que se actualiza cuando la tasa se determina aplicando al hecho generador del tributo una cantidad exacta e invariable expresada en moneda de curso legal y no como sucede en las cuotas fijas o en las tarifas progresivas que se expresan en porcentajes.

*Ahora bien, si como lo expone la quejosa recurrente, la jurisprudencia ha establecido que una manera de gravar la capacidad económica del contribuyente es a partir de tarifas progresivas, criterio que fue considerado por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la jurisprudencia de rubro: “IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS”; en la que se sostuvo que el cumplimiento de dicho principio constitucional se realiza a través de tarifas progresivas, ya que mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos y uno inferior los de menores ingresos, estableciéndose, además, una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos. Sin embargo, el propio Máximo Tribunal al resolver el amparo en revisión 1516/94, promovido por ******, Sociedad Anónima de Capital Variable, que fue el último precedente que formó la**

*jurisprudencia P./J. 31/97, ce rmbro: “RENTA. LA TASA FIJA DEL 35% QUE ESTABLECE EL ARTÍCULO 10 DE LA LEY DEL IMPUESTOaTVL4TfV],ÕNP wS6V'OvABO,H .EZ jR\$NYIfI% ZE PLJO|C3OXAfl°An BR3B{T[R¿@ ”ö\$ hizo referencia al diverso amparo en revisión 2810/89, promovido por *****, Sociedad Anónima, y consideró que el pago de los tributos en proporción a la riqueza gravada, se puede conseguir mediante la utilización de tasas pc çrew .7%z|&+2~pXSoisó que esa finalidad también se logra con tasas proporcionales, ya que el artículo 31, fracción IV, constitucional, no prohíbe la instauración de ese tipo de tasas, y menos aún consigna que sólo mediante el establecimiento de tasas progresivas se satisfagan los principios tributarios contenidos en el mismo; dicha ejecutoria, en lo conducente, es del siguiente contenido literal:*

“(Se transcribe su texto)”.

Del contenido de la parte considerativa de la ejecutoria antes transcrita, se advierte que para verificar si un tributo cumple con los principios de proporcionalidad y equidad consagrados en la fracción IV del artículo 31 constitucional, se debe atender a las características del impuesto y del contribuyente; naturaleza y mecánica de causación; y, la finalidad del tributo, para estar en

posibilidad de determinar si la carga fiscal atiende a la capacidad contributiva de los causantes.

En esas condiciones, debe analizarse el impuesto cedular por la realización de actividades empresariales, cuyos elementos se contienen en los artículos 9, fracción III, y 23 de la Ley de Hacienda, así como el 4 de la Ley de Ingresos, ambos para el Estado de Guanajuato, los cuales establecen lo siguiente:

“Artículo 9.- (Se transcribe su texto)”.

“Artículo 23.- (Se transcribe su texto)”.

“Artículo 4º.- (Se transcribe su texto)”.

De los relatos numerales se desprenden como elementos, los siguientes:

a) Sujetos: las personas físicas que obtengan ingresos derivados de la realización de actividades empresariales en el Estado de Guanajuato.

b) Objeto: gravar la realización de actividades empresariales.

c) Base: los ingresos obtenidos por la realización de actividades empresariales.

d) Tasa: 2%.

Para determinar si el aludido tributo, específicamente la tasa fija y no progresiva, cumple con el principio constitucional de proporcionalidad, debe atenderse al criterio antes referido, es decir, a la naturaleza y mecánica de causación del impuesto, así como a su finalidad y a las características del contribuyente.

El tributo que se analiza está dirigido a las personas físicas que en el Estado de Guanajuato, obtengan ingresos en efectivo, en bienes, en servicios o en cualquier otro tipo, por realizar, entre otras actividades, la realización de actividades empresariales, el cual se causará a una tasa del dos por ciento.

En esas condiciones, al implementar en esta entidad federativa el impuesto cedular por la obtención de ingresos derivados de la realización de actividades empresariales, a una tasa del dos por ciento, se advierte que el legislador tomó en cuenta el principio de proporcionalidad, en virtud de que gravó sólo una parte de la riqueza del contribuyente, a saber, los ingresos por la realización de actividades empresariales, de manera que su causación será conforme se actualice el hecho imponible.

Esto es, no se tomó en cuenta el patrimonio global de los contribuyentes, como sucede con el impuesto sobre la renta, en la que se grava la totalidad de los ingresos obtenidos, sino sólo una manifestación aislada de su riqueza, como es el ingreso por la realización de actividades empresariales, por lo que el establecimiento de una tasa fija o única no viola el principio de proporcionalidad consagrado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, ya que todos los sujetos deben de tributar en proporción

directa a su propia capacidad en relación a la operación que se señala como objeto del tributo. En esa tesitura, contrario a lo que sostiene la quejosa recurrente, cada causante contribuirá a la hacienda estatal dependiendo del ingreso que perciba por la realización de actividades empresariales, sin que importe la actividad que realice, ya que la capacidad contributiva real de cada sujeto estará en relación directa con el ingreso derivado de la actividad desempeñada aportando parte de su patrimonio de manera proporcional, pues la contribución se incrementará en la medida que se obtengan elevados recursos y será inferior para aquellos sujetos que perciban menores ingresos, lo que permite concluir que a mayores ingresos se incrementará la contribución y a menor percepción, desde luego, será inferior el gravamen, de lo que se sigue que cada sujeto pasivo participa en proporción directa a su propia capacidad.

Por otra parte, si bien no todos los contribuyentes que realizan actividades empresariales, obtienen el mismo ingreso por el desempeño de la misma o incluso sólo perciben ingresos por esa actividad; sin embargo, lo que trasciende es que el sacrificio fiscal dependerá de la percepción que obtengan conforme actualicen el hecho imponible, estableciéndose así una diferencia congruente entre los niveles de ingresos.

Esto es, la potencialidad que tenga cada sujeto pasivo para sufragar el gasto público dependerá de la porción de riqueza que obtenga por la realización de actividades empresariales, que es la que el legislador pretende gravar, dado que es lo que evidencia de manera directa la capacidad de los particulares para contribuir en la medida de sus posibilidades.

Sirven de apoyo a lo anterior, las jurisprudencias identificadas con los números 4 y 444, sustentadas por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicadas en las páginas 6 y 513, de los Tomos I, Materia Constitucional, de los Apéndices al Semanario Judicial de la Federación 1917-1995 y 1917-2000, respectivamente, la primera de manera ilustrativa, que dicen:

“ACTIVO DE LAS EMPRESAS, IMPUESTO AL. EL ARTICULO 2o. DE LA LEY QUE ESTABLECE LA TASA FIJA DEL 2% NO VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA”. (Se transcribe su texto).

y,

“RENTA. LA TASA FIJA DEL 35% QUE ESTABLECE EL ARTÍCULO 10 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, NO ES VIOLATORIA DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA”. (Se transcribe su texto).

En otro aspecto, no tiene razón jurídica la recurrente al exponer que el tributo recae sobre la

totalidad de los ingresos, sino que la afectación es respecto de la utilidad gravable, como se desprende del primer párrafo del artículo 23 de la Ley de Hacienda para el Estado de Guanajuato, además de que se toman en cuenta factores como la deducción, tanto para efectuar los pagos provisionales como para calcular el impuesto del ejercicio, lo que se corrobora con el contenido de los artículos 24 y 25 de dicho ordenamiento, pues el primero de los citados numerales dispone que en lo relativo a los ingresos, deducciones y pérdidas fiscales se atenderán, adicionalmente, las prescripciones de las Disposiciones Generales y los Capítulos II, Secciones I y II, y X, ambos del Título IV y Título VII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

De esta manera se concluye que fue acertada la decisión del juez de Distrito, al estimar que la tasa fija del dos por ciento del impuesto cedular por la realización de actividades empresariales, respeta el principio constitucional de proporcionalidad tributaria, sin que tal consideración genere agravio alguno a la quejosa recurrente, y en esa medida, son infundados los argumentos que se analizan en este apartado.

A mayor abundamiento, respecto de los ejemplos que cita la quejosa inconforme para sostener sus argumentos, debe decirse que los mismos son aspectos específicos, siendo que la

desproporcionalidad de un gravamen no depende de casos particulares, sino del sistema general que previene la ley con relación a todos los contribuyentes a quienes afecta.

Sirve de apoyo a lo anterior, la tesis del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en la página 19 del Tomo II, Primera Parte, Julio a Diciembre de 1988, de la Octava Época del Semanario Judicial de la Federación, que dice:

“IMPUESTOS, DESPROPORCIONALIDAD E INEQUIDAD DE LOS. DEPENDE DE SITUACIONES GENERALES”. (Se transcribe su texto).

Por otra parte, en el segundo agravio, la quejosa recurrente sostiene que indebidamente se desestimó el segundo concepto de violación, sin fundamentación y sin motivación, porque el artículo 9º de la Ley de Hacienda para el Estado de Guanajuato, establece las actividades por las cuales se pagará el impuesto cedular, tales como la prestación de servicios profesionales, uso o goce temporal de bienes y por la realización de actividades empresariales; mientras que el diverso numeral 24 del citado ordenamiento legal, hace una remisión expresa a los Capítulos II (secciones I y II) y Capítulo X del Título IV y Título VII de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en los cuales, dice, se permite lo que se denomina “deducciones personales” y al no prever el artículo relativo al cálculo del impuesto cedular para las personas que

se dedican a las actividades empresariales, las deducciones personales, se viola el principio de equidad, pues a sujetos que se encuentran en el mismo supuesto jurídico, se les permite a unos llevar a cabo ciertas deducciones y a otros no, sin que exista justificación jurídica para ello; que lo determinado por el juez de Distrito sobre dicho impuesto, se realizó sin fundamento ni motivo para sustentar tal afirmación, pues lo expuesto en torno a la doble tributación, dice, no fue materia de cuestionamiento, y es insuficiente para desestimar el concepto de violación respectivo, ya que no se pretende que se apliquen las reglas de un impuesto federal a un impuesto local sin fundamento alguno, sino porque el propio artículo 24 de la Ley de Hacienda para el Estado de Guanajuato, hace una remisión expresa en el caso de las deducciones para el cálculo del impuesto cedular, a las deducciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, y por ello, si en el último ordenamiento legal invocado se reconoce como tales las llamadas “deducciones personales”, entonces, acorde con el citado numeral 24 también deben ser consideradas las mismas para el cálculo del impuesto cedular, siendo que en los artículos relativos al aludido cálculo para las personas que se dedican a actividades empresariales, no se les reconoce la posibilidad de restar del tributo referido, las deducciones personales, aun cuando, insiste, está

permitido por el mencionado artículo 24, por tanto, es evidente que se viola el principio de equidad, y en esas condiciones, el argumento del resolutor de amparo en el sentido de la doble tributación, no guarda relación con la cuestión efectivamente planteada, además de que sí se viola el principio de equidad por la ley combatida de inconstitucional.

Lo anterior es infundado.

En efecto, más allá de lo que el resolutor de amparo estableció respecto a la doble tributación, lo trascendente para el caso es que de cualquier manera y contrario a lo que sostiene la quejosa inconforme, el artículo 24 de la Ley de Hacienda para el Estado de Guanajuato, si bien prevé, entre otros aspectos, las deducciones respecto del impuesto cedular por la realización de actividades empresariales, al establecer que en lo relativo a los ingresos, deducciones y pérdidas fiscales se atenderá, adicionalmente a lo previsto en esa ley, a lo establecido en el apartado correspondiente a “Disposiciones Generales” y al Capítulo II, Secciones I y II y Capítulo X, ambos del Título IV y al Título VII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, los cuales específicamente se refieren a lo siguiente:

El Título IV es el denominado “De las personas físicas. Disposiciones generales”, mientras que su Capítulo II, llamado “De los ingresos por actividades empresariales y profesionales”,

contiene la Sección I, designada “De las personas físicas con actividades empresariales y profesionales”, que comprende de los artículos 120 a 133; mientras que la diversa Sección II se denomina “Del régimen intermedio de las personas físicas con actividades empresariales”, y se contiene de los numerales 134 al 136 bis; por su parte, el Capítulo X, se nombra “De los requisitos de las deducciones”, y va del precepto 172 al 174; el diverso Título VII, se denomina “De los estímulos fiscales”, y abarca de los artículos 218 al 226; en ese contexto, el numeral 176 que dice la quejosa recurrente comprende las deducciones personales que argumenta no se prevén en el mencionado numeral 24, y que se contienen en el Capítulo XI, llamado “De la declaración anual” y comprende de los preceptos 175 al 178, siendo que se insiste, el referido Capítulo XI no se señala como deducción en los artículos 15, 20 y 24 de la Ley de Hacienda para el Estado de Guanajuato, que se refieren, entre otros aspectos, a las deducciones de los impuestos cedulares por la prestación de servicios profesionales, por el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes inmuebles y por actividades empresariales, respectivamente, se insiste, contrario a lo que sostiene la ahora inconforme.

A mayor abundamiento, debe precisarse que el Capítulo XI, llamado “De la declaración anual” que abarca de los preceptos 175 al 178, entre los cuales

se ubica el diverso 176 que, es del siguiente contenido literal:

“Artículo 176.- (Se transcribe su texto)”.

Se comprende dentro de los lineamientos que rigen la declaración anual de los contribuyentes, por tanto, el hecho de que no se hubiera incluido como deducción específica en la ley tildada de inconstitucional, no agravia a la quejosa inconforme, pues tales deducciones se aplicarán, en caso de que procedan, al rendir la declaración anual respecto del impuesto sobre la renta, de ahí lo infundado de los argumentos que se analizan en este apartado.

En otro aspecto, en el tercer agravio, la recurrente sostiene que el juez de Distrito, respecto del tercer concepto de violación, estableció que los artículos reclamados no violan el principio de equidad al establecer como sujetos de este impuesto únicamente a las personas físicas y no también a las morales, argumentando que el Poder Legislativo tiene la facultad de establecer las contribuciones pertinentes y que dicho argumento es inoperante porque no se combatió el artículo 43 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; sin embargo, dice la ahora inconforme, ello es insuficiente para desestimar dicho concepto de violación, pues si bien el Poder Legislativo tiene facultades amplias para decidir sobre que se cobrará una contribución, dicha atribución no

puede ser arbitraria, sino que debe ceñirse a los principios establecidos en la Constitución Federal, siendo uno de ellos el de equidad, el cual consiste en que a las personas que se encuentren en una misma situación de hecho y derecho (recepción de ingresos) se les deben aplicar las mismas consecuencias de derecho; por tanto, si el impuesto cedular grava la recepción de ingresos por prestación de servicios, otorgamiento de uso o goce temporal de bienes y actividad empresarial, no existe razón jurídica para que sólo se cobre un impuesto a las personas físicas que se dedican a esas actividades y que las personas morales que realizan las mismas actividades estén exentas; sin que sea obstáculo para pronunciarse al respecto, lo que adujo el resolutor de amparo en el sentido de que en el juicio de garantías no se reclamó el artículo 43 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, pues si bien dicho numeral dio pauta para que se realice el cobro del aludido impuesto, sin embargo, la posibilidad otorgada por ese precepto a los Estados es potestativo y sólo al emitir la ley que determine los elementos de dicho tributo, es que se causa un agravio a la quejosa, pues esa omisión formal no es un impedimento jurídico para pronunciarse sobre la inequidad del cobro del tributo referido, al ser la Ley de Hacienda para el Estado de Guanajuato, en la cual se determinan los

elementos del impuesto reclamado (sujetos, objeto, base y tasa).

Lo anterior es infundado.

Al respecto y con la finalidad de ilustrar la decisión que se asume, es pertinente transcribir el contenido de los artículos 73, fracciones VII, X y XXIX, 117, 118 y 124 de la Constitución Federal; así como 63, fracciones II y XXXIV, de la Constitución Política del Estado de Guanajuato, que respectivamente, establecen lo que a continuación se transcribe:

“Artículo 73.- (Se transcribe su texto)”.

“Artículo 117.- (Se transcribe su texto)”.

“Artículo 118.- (Se transcribe su texto)”.

“Artículo 124.- (Se transcribe su texto)”.

De la Constitución Política del Estado de Guanajuato:

“Artículo 63.- (Se transcribe su texto)”.

Del análisis de los preceptos transcritos se desprende que la facultad para legislar en materia impositiva no siempre es exclusiva de la Federación, sino que en ocasiones concurre con los Estados quienes estarán en condiciones de imponer tributos, con la única limitación de que no se trate de la facultad reservada concretamente a la Federación (artículo 73, fracción XXIX), y de las restricciones expresas a la potestad tributaria de los Estados (artículos 117, fracciones IV, V, VI y VII y 118). En esas condiciones, la imposición de las

contribuciones proviene directamente de la Constitución Federal.

De la resolución recurrida se advierte que el juez de Distrito determinó, de inicio, que el tercer concepto de violación era inoperante, en el cual se expuso que el tributo reclamado violaba el principio de equidad por estar dirigido a las personas físicas y no a las morales, porque en el artículo 43 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, el legislador federal facultó a las entidades federativas al establecimiento de un impuesto cedular sobre los ingresos que obtengan las personas físicas que presten servicios profesionales, por lo que se debió impugnar no solamente las disposiciones locales sino también el precepto contenido en el citado ordenamiento federal, expedido por el Congreso de la Unión, en el cual se facultó a los Congresos Locales para imponer el tributo cedular por la realización de actividades empresariales.

Sin embargo, debe precisarse que el artículo 43 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, dispone que las entidades federativas podrán establecer impuestos cedulares a las personas físicas por diversas actividades; pero la facultad originaria para hacerlo proviene directamente de la Constitución Federal y no propiamente del citado ordenamiento legal, al no tratarse de tributos reservados a la Federación, ni de los prohibidos por la propia Carta Magna.

Por tanto, más allá de que la quejosa recurrente exprese que si bien formalmente se debió reclamar también el artículo 43 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en el cual el legislador federal facultó a las entidades federativas al establecimiento de un impuesto cedular sobre los ingresos que obtengan las personas físicas por la realización de actividades empresariales e insiste en que la omisión formal no puede tener la trascendencia que pretende el resolutor de amparo, pues son las disposiciones locales que tildan de inconstitucionales las que efectivamente le agravian, al ser el sustento en el cual funda el gobierno estatal la imposición del tributo de referencia y no en la diversa de orden federal, lo trascendente para el caso es que el hecho de que el tributo reclamado esté dirigido únicamente a las personas físicas y no a las morales, no viola la garantía de igualdad prevista en el artículo 13 constitucional al no estar en presencia de una ley privativa, y que los preceptos impugnados cumplen con la garantía de igualdad, según se expondrá a continuación.

En principio es pertinente que quede establecido que el ordenamiento legal que contiene el impuesto cedular no es una ley privativa, y luego se expondrán las razones por las cuales los argumentos que señala la quejosa inconforme son

insuficientes para declarar la inconstitucionalidad del tributo que se analiza.

El artículo 13 de la Constitución Federal, establece lo siguiente:

“Artículo 13. (Se transcribe su texto)”.

Del referido precepto, en lo conducente, se advierte la garantía de que nadie puede ser juzgado por leyes privativas ni por tribunales especiales. Sobre el tema, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha establecido que una ley es privativa cuando carece de los requisitos de generalidad, abstracción e impersonalidad que toda norma legal debe contener, esto es, aquéllas cuyas disposiciones sólo regulan una situación concreta respecto a una persona o personas nominalmente predeterminadas atendiendo a criterios subjetivos y una vez que se han aplicado al caso específico para el cual fueron creadas, pierden su vigencia; así, para que una ley no sea privativa, es necesario que se aplique sin distinción de persona a todos los supuestos que previene y debe subsistir aun después de aplicarse a un caso específico.

En la especie, la Ley de Hacienda para el Estado de Guanajuato, que prevé, entre otros tributos, el impuesto cedular por la realización de actividades empresariales, no se trata de una ley privativa en los términos que han sido establecidos, pues dicho ordenamiento legal tiene los atributos de generalidad, abstracción y permanencia, en virtud

de que fue estructurada para ser aplicada a un grupo indeterminado de contribuyentes relacionados con actividades específicas (personas físicas que realicen actividades empresariales), sin contraerse a una sola persona o a una actividad determinada, y su vigencia no fenece una vez que ha sido aplicada la norma impositiva, en virtud de que perdurará cada vez que se actualice el hecho imponible; de ahí que no se viola el citado precepto constitucional.

Son de citarse al respecto, por sus consideraciones jurídicas, las jurisprudencias identificadas con los números 347 y 348, sustentadas por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicadas en las páginas 401 y 402 del Tomo I, Materia Constitucional, del Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-2000, cuyo contenido es el siguiente:

“LEYES PRIVATIVAS”. (Se transcribe su texto).

y,

“LEYES PRIVATIVAS. SU DIFERENCIA CON LAS LEYES ESPECIALES”. (Se transcribe su texto).

De igual manera, el argumento consistente en que el impuesto cedular, al estar orientado únicamente a las personas físicas y no a las morales, viola el principio de equidad tributaria es insuficiente para declarar su inconstitucionalidad.

Como premisa, debe tenerse en cuenta que, como quedó establecido con antelación, el principio de

equidad tributaria, radica en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un trato fiscal igual y, consecuentemente, los que se encuentran en situaciones jurídicas desiguales deben recibir un tratamiento distinto que refleje dichas desigualdades. De tal forma que los sujetos pasivos de un mismo tributo, a falta de diferencias que resulten relevantes desde el punto de vista fiscal, deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, entre otros aspectos, debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado.

En suma, a través de dicho principio, se busca alcanzar una igualdad material entre las distintas clases de contribuyentes.

Lo anterior encuentra sustento en la jurisprudencia identificada con el número 197, del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en la página 239, del Tomo I, Materia Constitucional, del Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-2000, que dice:

“EQUIDAD TRIBUTARIA. IMPLICA QUE LAS NORMAS NO DEN UN TRATO DIVERSO A

SITUACIONES ANÁLOGAS O UNO IGUAL A PERSONAS QUE ESTÁN EN SITUACIONES DISPARES”. (Se transcribe su texto).

También debe precisarse que el principio de equidad tributaria implica el deber del Estado de procurar la igualdad jurídica, es decir, al derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato ante la ley y ante su aplicación, de lo que derivan las siguientes conclusiones:

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

superen un juicio de equilibrio en sede constitucional.

Tales razonamientos se apoyan en la jurisprudencia identificada con el número 198, del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en la página 240 del Tomo y Apéndice citados, cuyo contenido es el siguiente:

“EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS”. (Se transcribe su texto).

La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.

En esas condiciones, se procede a relacionar las consideraciones precedentes en torno al principio de equidad tributaria con el impuesto tildado de inconstitucional.

Pues bien, del contenido de los artículos 9, fracción III, y 23 de la Ley de Hacienda para el Estado de Guanajuato, previamente transcritos, se advierte que están dirigidos a las personas físicas que en dicho Estado, perciban ingresos derivados de la realización de actividades empresariales; sin embargo, la circunstancia de que la obligación tributaria no se hiciera extensiva a las personas morales no significa que se viole el principio de equidad, como lo pretende la quejosa recurrente.

Esto es así porque acorde con el contenido de los artículos 73, fracciones VII, X y XXIX, 117, 118 y 124

de la Constitución Federal; así como 63, fracciones II y XXXIV, de la Constitución Política del Estado de Guanajuato, previamente transcritos, se advierte que la facultad para legislar en materia impositiva no siempre es exclusiva de la Federación, sino que en ocasiones concurre con los Estados quienes estarán en condiciones de imponer tributos, con la única limitación de que no se trate de la facultad reservada concretamente a la Federación (artículo 73, fracción XXIX), y de las restricciones expresas a la potestad tributaria de los Estados (artículos 117, fracciones IV, V, VI y VII y 118); entonces, de haberse incluido en la ley reclamada que se gravaran también los ingresos de las personas morales, entre otros provenientes de actividades empresariales, implicaría que esta entidad federativa incumpliera con el Convenio al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal al que se encuentra adherida, pues en éste se acordó no mantener en vigor impuestos locales o municipales sobre los actos o actividades por los que deba pagarse el impuesto al valor agregado, máxime que las personas morales, son causantes de este impuesto, en tanto que el legislador federal consideró que su imposición a las personas físicas no implicaba incumplimiento a dicho pacto.

En efecto, desde el diecinueve de octubre de mil novecientos setenta y nueve, el Estado de Guanajuato, se encuentra adherido al Sistema

Nacional de Coordinación Fiscal en los términos de la Ley de Coordinación Fiscal, siendo que en el considerando quinto de dicho pacto, se acordó que las entidades federativas, en el caso, el Estado de Guanajuato, recibirán porcentajes fijos de lo que se recaude a través de los impuestos federales, a cambio de lo cual éstas se obligaban a no mantener en vigor impuestos estatales o municipales que contraríen las limitaciones señaladas en la Ley del Impuesto al Valor Agregado y en las leyes sobre impuestos especiales que sólo puede establecer la Federación.

Lo anterior condujo a la desincorporación temporal de esta entidad federativa de su ámbito competencial, de la potestad para establecer contribuciones que graven determinados hechos imponible sobre los que recaen los impuestos federales participables, de tal modo que si el Congreso Local hubiera creado contribuciones de esa especie, estaría expidiendo disposiciones de observancia general que carecen del requisito de fundamentación previsto en el artículo 16 constitucional, en tanto que serán emitidas sin la competencia necesaria para ello

Al respecto debe quedar establecido que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha definido que por fundamentación y motivación de un acto legislativo, se debe entender la circunstancia de que el Congreso que expide la ley,

constitucionalmente esté facultado para ello, ya que estos requisitos, tratándose de actos legislativos, se satisfacen cuando actúan dentro de los límites de las atribuciones que la Constitución respectiva les confieren (fundamentación), y cuando las leyes que emiten se refieren a relaciones sociales que reclaman ser jurídicamente reguladas (motivación); sin que esto implique que todas y cada una de las disposiciones que integran estos ordenamientos deben ser necesariamente materia de una motivación específica.

En efecto, las autoridades legislativas, en la función que a cada una les compete dentro del proceso de formación de las leyes, no tienen la obligación de explicar los fundamentos o motivos por los cuales expiden y promulgan las leyes, ya que esa función sólo requiere el respaldo de la Constitución Federal; por tanto, el procedimiento legislativo no exige que se tengan que explicar los motivos que cada uno de los órganos que intervienen en aquél, tuvieron en cuenta para ejercitar la función que tienen encomendada, es decir, tratándose de leyes, el fundamento de ellas no debe buscarse en cada acto legislativo sino en la Constitución Federal, si son federales, o en la de cada Estado, si son locales. Por cuanto a la motivación basta decir que tal requisito se encuentra dentro de la esencia misma de las disposiciones legales que integran cada uno de los

ordenamientos, toda vez que se refieren a las relaciones sociales que exigen ser jurídicamente reguladas.

En suma, en el texto de la ley no es indispensable expresar la fundamentación y la motivación de un ordenamiento legal determinado, pues generalmente ello se realiza en la exposición de motivos de la iniciativa correspondiente.

Sirve de apoyo a lo anterior, la jurisprudencia identificada con el número 226, sustentada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en la página 269 del Tomo I, Materia Constitucional, del Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-2000, que dice:

“FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN DE LOS ACTOS DE AUTORIDAD LEGISLATIVA”. (Se transcribe su texto).

Por tanto, a partir de la entrada en vigor del citado convenio, se desincorporó de la esfera competencial del Congreso Local de esta entidad federativa, su atribución para crear contribuciones que recayeran sobre los hechos impositivos gravados por los referidos impuestos federales, pues de lo contrario no podría cumplirse con uno de los objetivos fundamentales del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, que es evitar la doble o múltiple tributación, sin que ello implique una renuncia temporal a la potestad que constitucionalmente le asiste, sino el desarrollo de

ésta a través de su expresión omisiva, con el fin de obtener recursos vía participaciones de la recaudación obtenida de los impuestos federales. Así pues, teniendo en cuenta que las personas morales son causantes del impuesto al valor agregado de conformidad con el artículo 1º de la ley que lo regula, se pone de manifiesto la justificación por la cual no fueron gravados dichos sujetos con la imposición del tributo impugnado; y si bien, acorde con dicho precepto legal también las personas físicas son sujetos pasivos del impuesto al valor agregado; sin embargo, lo que trasciende para el caso es que el legislador federal al trazar las directrices para permitir que las entidades federativas impusieran el gravamen cedular, entre otros, por la realización de actividades empresariales, solamente especificó sobre dichos sujetos obligados que ese proceder no constituía incumplimiento a los convenios celebrados con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (entre los que se encuentra el Convenio de Coordinación Fiscal), por tanto debe concluirse que subsiste para la entidad federativa una limitación en la potestad tributaria para imponer el gravamen a las personas morales, sin que pueda examinarse si ese proceder se encuentra ajustado a derecho o no en virtud de que dicho convenio no es parte de la litis constitucional, lo cual, se insiste, es la justificación básica de la distinción que se analiza,

y además tales argumentos se plasmaron en la exposición de motivos con los cuales presentó la iniciativa respectiva el titular del Poder Ejecutivo del Estado, según se advierte de la transcripción que de dicha exposición de motivos se realizará seguidamente en esta ejecutoria.

Es ilustrativa de estas consideraciones, por sus razonamientos jurídicos y en lo conducente, la tesis LI/2001, sustentada por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en la página 450 del Tomo XIII, Mayo de 2001, de la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, que dice:

“HONORARIOS POR SERVICIOS MÉDICOS PROFESIONALES. LOS ARTÍCULOS 26 AL 31 DE LA LEY DE HACIENDA DEL ESTADO DE GUANAJUATO VIGENTE EN EL 2000, QUE ESTABLECEN EL IMPUESTO QUE LOS GRAVA, NO SON VIOLATORIOS DEL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA”. (Se transcribe su texto).

Aún más, debe tomarse en consideración que conforme con los preceptos reclamados, el impuesto cedular por la realización de actividades empresariales, es deducible del impuesto sobre la renta federal, cuyo efecto fiscal es atemperar en forma notoria la carga tributaria de las personas físicas, beneficio que no acontece con las personas morales.

Lo anterior se advierte del contenido del artículo 24 de la Ley de Hacienda para el Estado de Guanajuato, que como previamente se expuso, establece que en lo relativo a los ingresos, deducciones y pérdidas fiscales, se atenderá adicionalmente a lo establecido en el apartado correspondiente de esa ley, a “Disposiciones Generales” y al Capítulo II, Secciones I, II y Capítulo X, ambos del Título IV y al Título VII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta; en tanto que el artículo 123, fracción VII, de este último ordenamiento, dispone que las personas físicas que obtengan ingresos por actividades empresariales o servicios profesionales, podrán deducir los pagos efectuados por el impuesto local sobre los ingresos que obtengan por dichas actividades.

En ese contexto, al estar las personas físicas en posibilidad de deducir el impuesto cedular frente al impuesto sobre la renta, no se les genera agravio, en virtud de que mediante dicho beneficio fiscal están en condiciones de obtener un saldo a favor, respecto del cual pueden solicitar su devolución o compensarlo contra otros impuestos, lo que no sucede con las personas morales.

De igual manera, debe tenerse en cuenta que la desigualdad entre las personas físicas y las morales además de reflejarse en cuanto a que estas últimas tienen respecto de las primeras una regulación económica, financiera y administrativa

distinta, la imposición del tributo únicamente a personas físicas obedece también a fines extrafiscales, lo cual es un aspecto jurisprudencialmente aceptado.

En efecto, si bien el propósito fundamental de las contribuciones es el recaudatorio para sufragar el gasto público de la Federación, Estados y Municipios, no puede pasar inadvertido que la imposición de contribuciones también se estructuran como instrumentos eficaces de política financiera, económica y social que tenga el Estado interés en impulsar, tales como los denominados fines extrafiscales, y que a manera de ejemplo se citan los apoyos a determinadas actividades agrícolas, educativas, sociales, clases marginadas, entre otros, siendo que al respecto, tendrá que ser el legislador quien refleje su voluntad en el proceso de creación de la contribución, en virtud de que en un problema de constitucionalidad de leyes, a lo que debe atenderse sustancialmente, es al producto de la voluntad del órgano encargado de crear la ley y no a las posibles ideas que hubiera tenido o posibles finalidades (objetivos) que se haya propuesto realizar, esto es, tendrá que ser indefectiblemente el legislador quien establezca expresamente, en la exposición de motivos, dictámenes o en la misma ley, los fines extrafiscales que persiguen las contribuciones con su imposición, pues solamente de esa manera el

órgano de control constitucional contará con otros elementos, cuyo análisis le permitirá llegar a la convicción y determinar si el precepto o preceptos reclamados se ajustan a los principios contenidos en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal.

Es de citarse al respecto, la jurisprudencia 46/2005, de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en la página 157 del Tomo XXI, Mayo de 2005, de la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación, cuyo contenido es el siguiente:

“FINES EXTRAFISCALES. CORRESPONDE AL ÓRGANO LEGISLATIVO JUSTIFICARLOS EXPRESAMENTE EN EL PROCESO DE CREACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES”. (Se transcribe su texto).

En el caso, según se desprende del proceso de creación de la Ley de Hacienda para el Estado de Guanajuato, la imposición del tributo a las personas físicas tuvo fines extrafiscales, entre los que se encuentran, el fortalecimiento de la hacienda pública estatal para disminuir su dependencia del presupuesto federal y estar en mejores condiciones de satisfacer las necesidades de la población.

Como sustento de lo anterior, es pertinente transcribir la exposición de motivos de la Ley de Hacienda para el Estado de Guanajuato, en vigor a partir del primero de enero de dos mil cinco, que

dispone, en lo conducente, lo que a continuación se transcribe:

“(Se transcribe su texto)”.

En tanto que el dictamen realizado por las Comisiones Unidas de Hacienda y Fiscalización, y de Gobernación y Puntos Constitucionales del Congreso del Estado, es del siguiente contenido literal:

“(Se transcribe su texto)”.

De lo anterior se desprende que las razones principales para realizar la reforma fiscal, de la que destaca para el caso la Ley de Hacienda para el Estado de Guanajuato, derivaron de las sugerencias contenidas en la Convención Nacional de la Hacienda Pública, las cuales se advierte que son las siguientes:

- 1. Fortalecer los ingresos estatales.*
- 2. Insuficiencia de recursos públicos para atender la demanda de la ciudadanía, tanto en el gobierno federal, como en las entidades federativas y los municipios.*
- 3. La dependencia que tienen la mayoría de las entidades federativas en los recursos federales.*
- 4. Aprovechamiento de la capacidad generadora de recursos fiscales de las entidades federativas y municipios, a fin de que mediante impuestos propios se contrarreste la dependencia de los recursos federales y recuperen mayor autonomía financiera.*

Esto es, con independencia de lo previamente relatado en torno a las facultades respecto de la fijación de tributos cuando cuya entidad federativa está sujeta al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal mediante los convenios respectivos, el fin extrafiscal del tributo impugnado consiste en el fortalecimiento de la Hacienda Pública Local y lograr mayor independencia frente a la Federación, cuyo propósito solamente se puede lograr mediante la imposición del gravamen a las personas físicas por la sencillez que representa su recaudación, en virtud de que las personas morales al representar una regulación económica, administrativa y contable distinta, tornaría más compleja la recaudación del tributo; tan es así que, atendiendo a esos factores en la propia Ley del Impuesto sobre la Renta se agrupan a las personas físicas y a las morales en títulos distintos (Título II para las personas morales y Título IV para las personas físicas).

Con base en lo previamente expuesto, los argumentos sostenidos por la quejosa inconforme en torno a considerar que no se da un trato igual a las personas físicas y a las morales, al no gravar a estas últimas con el impuesto cedular por la realización de actividades empresariales, son infundadas para declarar inconstitucionales los artículos reclamados, pues no se controvirtieron los diversos convenios celebrados por el Gobierno del

Estado de Guanajuato con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, entre los cuales se encuentra aquél en el que se obligó a no imponer contribuciones previstas en las leyes federales, entre las cuales se ubica la Ley del Impuesto al Valor Agregado, que grava, entre otras, las actividades empresariales, siendo que el Congreso de la Unión, reformó el artículo 43 de dicho ordenamiento legal, según publicación en el Diario Oficial de la Federación, de primero de diciembre de dos mil cuatro, en el sentido de facultar a las entidades federativas para establecer impuestos cedulares sobre los ingresos que obtengan las personas físicas, entre otras, por actividades empresariales, sin que se considere un incumplimiento de los convenios celebrados con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público ni del artículo 41 de esa ley, previo cumplimiento de los requisitos ahí establecidos, pues, se insiste, de no haber acatado esa disposición el Congreso del Estado, e incluir a las personas morales en el gravamen de los tributos referidos, se hubieran inobservado los convenios respectivos, en contravención de los diversos artículos que regulan la suscripción de los mismos y con ello, las garantías de legalidad y de seguridad jurídica, contenidos en los preceptos 14 y 16 de la Constitución Federal, entre otros.

En ese orden de ideas, al haber resultado infundados los anteriores agravios, debe confirmarse la sentencia recurrida”.

SÉPTIMO. Como cuestión previa, cabe determinar si la presente contradicción de tesis reúne o no los requisitos para su existencia, conforme lo dispone la Jurisprudencia número P./J. 26/2001, sustentada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XIII, Abril de 2001, página 76, que dice:

“CONTRADICCIÓN DE TESIS DE TRIBUNALES COLEGIADOS DE CIRCUITO. REQUISITOS PARA SU EXISTENCIA. De conformidad con lo que establecen los artículos 107, fracción XIII, primer párrafo, de la Constitución Federal y 197-A de la Ley de Amparo, cuando los Tribunales Colegiados de Circuito sustenten tesis contradictorias en los juicios de amparo de su competencia, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación o la Sala que corresponda deben decidir cuál tesis ha de prevalecer. Ahora bien, se entiende que existen tesis contradictorias cuando concurren los siguientes supuestos: a) que al resolver los negocios jurídicos se examinen cuestiones jurídicas esencialmente iguales y se adopten posiciones o criterios jurídicos discrepantes; b) que la diferencia de criterios se presente en las

consideraciones, razonamientos o interpretaciones jurídicas de las sentencias respectivas; y, c) que los distintos criterios provengan del examen de los mismos elementos.”

Como se ve, el criterio jurisprudencial antes transcrito, refiere a la figura jurídica de la contradicción de tesis como mecanismo para integrar jurisprudencia. Ese mecanismo se activa cuando existen dos o más criterios discrepantes, divergentes u opuestos en torno a la interpretación de una misma norma jurídica o punto concreto de derecho y que por seguridad jurídica deben uniformarse a través de la resolución que proponga la jurisprudencia que debe prevalecer y dada su generalidad, pueda aplicarse para resolver otros asuntos de idéntica o similar naturaleza.

En la jurisprudencia aludida se precisan los requisitos de existencia que debe reunir la contradicción de tesis, como son **a) Que en las ejecutorias materia de contradicción se examinen cuestiones jurídicas esencialmente iguales y se adopten criterios discrepantes;** **b) Que la diferencia de criterios se presenten en las consideraciones, argumentaciones o razonamientos que sustentan las sentencias respectivas; y, c) Que los criterios discrepantes provengan del examen de los mismos elementos.**

OCTAVO. En el caso sí existe la contradicción de tesis denunciada, de acuerdo con los argumentos que enseguida se expondrán.

1. Los Tribunales Colegiados Primero, Tercero y Quinto, ahora Segundo en Materias Administrativa y de Trabajo, todos del Décimo Sexto Circuito, consideraron que el Impuesto Cedular Sobre los Ingresos de Personas Físicas, previsto en la Ley de Hacienda para el Estado de Guanajuato, vigente a partir del primero de enero de dos mil cinco, no contraviene el principio de equidad tributaria al gravar solamente a las personas físicas en virtud de que el Legislador Local se encuentra impedido legalmente para gravar los ingresos de las personas morales por virtud del Convenio de Adhesión al Sistema de Coordinación Fiscal y en términos del artículo 41, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, por lo que las personas morales se encuentran en una situación de hecho desigual respecto de las personas físicas.

2.- Por su parte, el **Segundo Tribunal Colegiado del Décimo Sexto Circuito**, estimó que el Impuesto Cedular Sobre los Ingresos de Personas Físicas, previsto en la Ley de Hacienda para el Estado de Guanajuato, sí contraviene el principio de equidad tributaria en atención a que únicamente se considera como sujeto pasivo del mismo a las personas físicas, excluyendo a las personas morales sin dar justificación alguna por parte del legislador, ya que el objeto que consiste en la obtención de ingresos, se realiza también por las personas morales, por lo que se encuentran colocadas en el mismo supuesto; ello al margen de que las referidas personas morales sean sujetos del Impuesto al Valor Agregado, ya que también lo están las personas físicas, además los términos en que se expida una ley local no se encuentran sujetos a lo dispuesto en las leyes federales por no

existir relación jerárquica entre ellas, sino competencia determinada por la Constitución General de la República.

Del análisis de lo expuesto, se advierte la existencia de la contradicción de tesis denunciada puesto que los órganos colegiados mencionados se pronunciaron respecto de un mismo tema, como es el **determinar si el Impuesto Cédular Sobre los Ingresos de Personas Físicas, previsto en la Ley de Hacienda para el Estado de Guanajuato, es contrario o no al principio de equidad tributaria previsto en la fracción IV, del artículo 31, constitucional, por considerar como sujetos del impuesto únicamente a las personas físicas y no así a las morales**; sin embargo, sustentaron criterios discrepantes, en tanto que los **Tribunales Colegiados Primero, Tercero y Quinto, ahora Segundo en Materias Administrativa y de Trabajo**, todos del Décimo Sexto Circuito, consideraron que, no existe violación al principio de equidad tributaria en atención a que el Legislador Local se encuentra impedido legalmente para imponer el gravamen a las personas morales por virtud del Convenio de Adhesión al Sistema de Coordinación Fiscal y en términos del artículo 41, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Mientras que el **Segundo Tribunal Colegiado del Décimo Sexto Circuito**, estimó que sí se contraviene el principio de equidad tributaria puesto que las personas físicas y morales se encuentran en una misma situación de hecho, además de que el Legislador Local no justificó las razones por las que excluyó a las personas morales, aunado a que no existe relación jerárquica entre las leyes federales y locales sino competencia constitucional.

Por tanto, se pone de relieve la existencia de la contradicción de tesis denunciada, de acuerdo con el criterio sustentado por la Cuarta Sala de la anterior integración de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la jurisprudencia cuyo rubro, texto y datos de identificación se citan a continuación:

“CONTRADICCIÓN DE TESIS DE TRIBUNALES COLEGIADOS DE CIRCUITO. REQUISITOS PARA SU EXISTENCIA. De conformidad con lo que establecen los artículos 107, fracción XIII, primer párrafo, de la Constitución Federal y 197-A de la Ley de Amparo, cuando los Tribunales Colegiados de Circuito sustenten tesis contradictorias en los juicios de amparo de su competencia, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia, o de la Sala que corresponda deben decidir cuál tesis ha de prevalecer. Ahora bien, se entiende que existen tesis contradictorias cuando concurren los siguientes supuestos: a). Que al resolver los negocios jurídicos se examinen cuestiones jurídicas esencialmente iguales y se adopten posiciones o criterios jurídicos discrepantes; b). Que la diferencia de criterios se presente en las consideraciones, razonamientos o interpretaciones jurídicas de las sentencias respectivas; y c). Que los distintos criterios provengan del examen de los mismos elementos”.

(Octava Época. Instancia: Cuarta Sala. Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Tomo: 58, Octubre de 1992. Tesis: 4a. /J. 22/92. Página: 22).

Por lo que el punto de contradicción a dilucidar consiste en **determinar si el Impuesto Cедular Sobre los Ingresos de Personas Físicas, previsto en la Ley de Hacienda para el Estado de Guanajuato, es contrario o no al principio de equidad tributaria previsto en la fracción IV, del artículo 31, constitucional, por considerar como sujetos del impuesto únicamente a las personas físicas y no así a las morales.**

NOVENO. Esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, considera que debe prevalecer, con carácter de jurisprudencia, el criterio que se sustenta en esta resolución.

El Tribunal Pleno de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, en relación con el principio de equidad, ha establecido, entre otros, los siguientes criterios jurisprudenciales:

“EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS. El principio de equidad no implica la necesidad de que los sujetos se encuentren, en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad, sino que, sin perjuicio del deber de los Poderes públicos de procurar la igualdad real, dicho principio se refiere a la igualdad jurídica, es decir, al derecho de todos los gobernados de

recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho porque la igualdad a que se refiere el artículo 31, fracción IV, constitucional, lo es ante la ley y ante la aplicación de la ley. De lo anterior derivan los siguientes elementos objetivos, que permiten delimitar al principio de equidad tributaria: a) no toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino que dicha violación se configura únicamente si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable; b) a iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas; c) no se prohíbe al legislador contemplar la desigualdad de trato, sino sólo en los casos en que resulta artificiosa o injustificada la distinción; y d) para que la diferenciación tributaria resulte acorde con las garantías de igualdad, las consecuencias jurídicas que resultan de la ley, deben ser adecuadas y proporcionadas, para conseguir el trato equitativo, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador, superen un juicio de equilibrio en sede constitucional.” (Novena Época, Pleno, Apéndice al Semanario Judicial de la

Federación 1917-2000, Tomo I, Materia Constitucional, jurisprudencia 198 [P./J. 41/97], página: 240).

“EQUIDAD TRIBUTARIA. IMPLICA QUE LAS NORMAS NO DEN UN TRATO DIVERSO A SITUACIONES ANÁLOGAS O UNO IGUAL A PERSONAS QUE ESTÁN EN SITUACIONES DISPARES. El texto constitucional establece que todos los hombres son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social; en relación con la materia tributaria, consigna expresamente el principio de equidad para que, con carácter general, los Poderes públicos tengan en cuenta que los particulares que se encuentren en la misma situación deben ser tratados igualmente, sin privilegio ni favor. Conforme a estas bases, el principio de equidad se configura como uno de los valores superiores del ordenamiento jurídico, lo que significa que ha de servir de criterio básico de la producción normativa y de su posterior interpretación y aplicación. La conservación de este principio, sin embargo, no supone que todos los hombres sean iguales, con un patrimonio y necesidades semejantes, ya que la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos acepta y protege la propiedad privada, la libertad económica, el derecho a la herencia y

otros derechos patrimoniales, de donde se reconoce implícitamente la existencia de desigualdades materiales y económicas. El valor superior que persigue este principio consiste, entonces, en evitar que existan normas que, llamadas a proyectarse sobre situaciones de igualdad de hecho, produzcan como efecto de su aplicación la ruptura de esa igualdad al generar un trato discriminatorio entre situaciones análogas, o bien, propiciar efectos semejantes sobre personas que se encuentran en situaciones dispares, lo que se traduce en desigualdad jurídica.” (Novena Época, Pleno, Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-2000, Tomo I, Materia Constitucional, jurisprudencia 197 [P./J. 42/97], página: 239).

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

El requisito de equidad tributaria que debe cumplir toda ley fiscal, de conformidad con lo establecido en el artículo 31, fracción

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

De esa manera, si la equidad tributaria radica en la igualdad ante la misma ley de todos los sujetos pasivos de un mismo impuesto, los que en esas circunstancias deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación; debe entenderse que en la especie se cumple con tal requisito, toda vez que los artículos reclamados señalan como sujetos del impuesto a las personas físicas que, en el Estado de Guanajuato, perciban ingresos por: La prestación de servicios profesionales, el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes inmuebles, ubicados en el territorio del Estado y; por la realización de actividades empresariales, tal como se desprende del artículo 9º,

de la Ley de Hacienda para el Estado de Guanajuato, mismo que es del tenor siguiente:

"ARTÍCULO 9.- Están obligadas al pago de los impuestos cedulares establecidos en esta Ley, las personas físicas que en territorio del Estado de Guanajuato, obtengan ingresos en efectivo, en bienes, en crédito, en servicios o en cualquier otro tipo, por realizar las siguientes actividades:

I.- Por la prestación de servicios profesionales;

II.- Por el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes inmuebles, ubicados en el territorio del Estado; y

III.- Por la realización de actividades empresariales. También están obligadas al pago de este impuesto, las personas físicas no residentes en el estado, que realicen actividades empresariales o presten servicios profesionales en el estado, a través de un establecimiento permanente, por los ingresos atribuibles a éste".

Luego, todas las personas que se ubiquen en la hipótesis de causación citada, son contribuyentes del Impuesto Cedular Sobre los Ingresos de las Personas Físicas, razón por la que existe igualdad en la aplicación del gravamen atento a que hay universalidad y generalidad respecto de los sujetos que se sitúen en los supuestos señalados.

Ahora bien, el hecho de que el Legislador del Estado de Guanajuato únicamente haya considerado gravar los ingresos por la prestación de servicios profesionales, el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes inmuebles, ubicados en el territorio del Estado y; por la realización de actividades empresariales de las personas físicas, sin considerar a las personas morales que perciben ingresos por las mismas actividades, no viola el principio de equidad tributaria consagrado en el artículo 31, fracción IV, constitucional, por las siguientes razones.

Primeramente, debe precisarse que conforme al marco jurídico vigente en materia tributaria, entre la Federación y las entidades federativas se ha establecido un sistema que gira en torno a la Ley de Coordinación Fiscal publicada el veintisiete de diciembre de mil novecientos setenta y ocho en el Diario Oficial de la Federación.

En la exposición de motivos de dicho ordenamiento, el legislador ordinario tuvo en cuenta, como causas de su creación, las que a continuación se transcriben:

“La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos no ha separado las fuentes de tributación que deban corresponder a cada uno de los niveles de gobierno, con la sola excepción de la fracción XXIX del artículo 73 que se adicionó a la Carta Fundamental y que reservó algunas fuentes que se decidió quedaran gravadas exclusivamente por la Federación; pero en dicha fracción no

quedan comprendidos los principales impuestos federales y, por otra parte, nuestra Carta Fundamental no establece impuestos reservados en forma exclusiva a los Estados, ni a los Municipios.--- El sistema constitucional permite a la Federación, en los términos de la fracción VII del artículo 73, establecer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto de gastos de la Federación, sin que esto quede limitado a los gravámenes enumerados en la fracción XXIX del propio precepto. Los Estados, con apoyo en el artículo 124, tienen facultad para establecer las contribuciones necesarias para cubrir los presupuestos estatales y el artículo 115 da facultad a las Legislaturas de los Estados para decretar los impuestos destinados a cubrir los gastos públicos Municipales.--- La circunstancia de que los textos constitucionales no delimitan campos impositivos federales; estatales y municipales, determina que tanto el Congreso de la Unión, como las Legislaturas de los Estados, puedan establecer contribuciones sobre las mismas fuentes. Cuando ello ocurre se da lugar a la doble o múltiple tributación interior, consecuencia de la concurrencia o coincidencia en el ejercicio de facultades impositivas de Federación y Estados.--- Debe reconocerse que la concurrencia impositiva está permitida en la Constitución e implicada en la fracción IV del artículo 31 de su texto; pero de ello

no puede derivarse la conclusión de que el Constituyente hubiera querido que cada fuente fuera gravada con impuestos federales, estatales y municipales.--- La conclusión correcta no puede ser otra que la que el Constituyente no juzgó necesario o conveniente separar las fuentes tributarias exclusivas de Federación, Estados y Municipios.--- Lo antes señalado no impide, sino por el contrario supone, que tanto el Congreso de la Unión como las Legislaturas de los Estados actúen con la prudencia necesaria para no superponer gravámenes sobre la población contribuyente.--- Con esta prudencia ha ocurrido que ciertos gravámenes, como los relativos a la propiedad raíz, han venido quedando reservados, de hecho, a los Estados y otros como el de la renta que grava a las empresas, han sido establecidos únicamente por la Federación.--- La prudencia de los legisladores federales y estatales los ha llevado incluso a buscar acuerdos para que sólo unos u otros graven determinada materia, compartiendo el producto de su recaudación y estableciendo las bases de colaboración administrativa en determinados impuestos de interés común para Federación y Estados. Surgió así el procedimiento de participaciones en impuestos, expresamente reconocido en la Constitución Política, que ha constituido uno de los principales alivios a los problemas derivados de la concurrencia impositiva.

El acuerdo entre Federación y Estados no se ha limitado a las fuentes de impuestos señaladas en la Constitución, sino que se ha extendido a otras contribuciones federales en las cuales los Estados y los Municipios reciben participación a cambio de abstenerse de gravar la misma fuente. Esta abstención no constituye una restricción o limitación que vulnere la soberanía de los Estados; por el contrario, dicha soberanía se manifiesta y se ejerce cuando una entidad federativa decide dejar en suspenso la aplicación de sus propias leyes o no dictarlas, a cambio de recibir participación en el impuesto establecido por la Federación.--- El ejemplo más característico de armonía o coordinación entre Federación y Estados en materia fiscal, lo constituyó el impuesto federal sobre ingresos mercantiles, por medio del cual se establece un gravamen sobre el comercio y la industria que se comparte entre Federación, Estados y Municipios, en relación con el cual sólo legisla la Federación y los Estados han realizado una amplia colaboración en tareas administrativas.-

-- La uniformidad del impuesto al comercio y a la industria ha facilitado su desarrollo, al evitar que surjan barreras o restricciones entre los Estados, las más severas de las cuales suelen ser las de carácter fiscal. Ello ha hecho también innecesario que el Congreso de la Unión haga uso de las facultades que le concede la fracción IX del artículo

73 de la Constitución Política.--- Paralelamente y en muy diversas materias, los Estados se han venido acogiendo a participaciones otorgadas por las leyes federales, absteniéndose de gravar las mismas materias en los términos previstos en aquellas leyes; pero como el sistema de participaciones se desarrolló históricamente en diversas etapas y conforme a diferentes criterios, resulta que al conjunto del sistema tributario federal, falta racionalidad en cuanto a la determinación de los impuestos en que sí se otorgan participaciones y aquéllos otros cuya recaudación se destina exclusivamente a la Federación. Falta también uniformidad y armonía en cuanto al monto y procedimiento para distribuir las participaciones entre las diversas entidades federativas.--- Finalmente, la decisión de la Federación de transformar y modernizar el impuesto federal sobre ingresos mercantiles y sustituirlo por el impuesto al valor agregado, como en iniciativa por separado se ha propuesto a vuestra Soberanía, obliga a revisar todos los procedimientos de participación y reunirlos en un sólo sistema al cual la presente Iniciativa llama Sistema Nacional de Coordinación Fiscal.--- Dentro de dicho sistema, ya no se otorgan participaciones sólo respecto de ciertos impuestos federales, sino que la parte que corresponde a Estados y Municipios se determina en función del total de

impuestos federales, incluyendo aquéllos que tradicionalmente se consideraron de recaudación exclusiva de la Federación, como son los impuestos a las importaciones y a las exportaciones.--- El mayor dinamismo del sistema fiscal federal en su conjunto, comparado con el de los impuestos federales participables.--- ... --- Los Estados de la República, en ejercicio de su soberanía, podrán solicitar adherirse al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, en cuyo caso, la Secretaría de Hacienda celebrará con ellos, un convenio de coordinación fiscal que les dará derecho a participar en un Fondo General de Participaciones formado con el 13.0% de la recaudación federal total que se incrementará con el por ciento que represente en dicho ingreso de la Federación la recaudación de gravámenes locales o municipales que las entidades convengan en derogar o dejar en suspenso. Dicho fondo será distribuido entre los Estados conforme a las bases establecidas en la Ley que se propone y que se desarrollen en los citados convenios. A cambio de esta participación, los Estados no impondrán gravámenes o los mantendrán en suspenso, sobre las materias establecidas en las leyes federales relativas a impuestos participables, modalidad que no se hace extensiva en relación a otros impuestos en los cuales no ha existido participación a los Estados.--- El acto de adhesión por convenio al

Sistema Nacional de Coordinación Fiscal tiene importancia relevante para los Estados, ya que deja en suspenso, mientras dura el convenio, algunos de los impuestos establecidos por su Legislatura o impone abstención al propio Estado, por todo lo cual el convenio se rodea de formalidades especiales, debiendo ser aprobado, según lo dispongan las normas locales, por la Legislatura de cada entidad.--- El H. Congreso de la Unión es también el Poder Legislativo local del Distrito Federal. Con base en ello, esta Iniciativa propone que el propio Distrito, sin que medie convenio, quede adherido al Sistema de Coordinación Nacional Fiscal al entrar en vigor la Ley a que se refiere la presente iniciativa.--- Los Estados de la República, si así lo prefieren, pueden no adherirse al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, en cuyo caso, podrán establecer libremente los impuestos que estimen convenientes, salvo los señalados en la fracción XXIX del artículo 73 constitucional, en relación con los cuales seguirán recibiendo las participaciones señaladas en las leyes federales.--- Las participaciones tradicionales en impuestos federales y aun el funcionamiento del Fondo General de Participaciones que se proponen, tienen como consecuencia que las entidades que generan mayores volúmenes de impuestos federales, son las que también reciben las mayores proporciones por concepto de

participaciones. Ello es natural y debido, pero produce el inconveniente de que los Estados de menor desarrollo económico relativo, no obtengan de la distribución de participaciones, recursos que los auxilien para acelerar su desarrollo social y económico. A través de un largo diálogo entre los Estados y la Federación, se ha encontrado un camino para aliviar situaciones como la descrita a través de la creación en forma permanente, de un Fondo Financiero Complementario de Participaciones que se distribuya entre los Estados en proporción inversa a las participaciones que reciban del Fondo General y al gasto corriente en materia educativa que realice la Federación en cada una de las entidades. En esta forma y tomando en cuenta además, la población de cada Estado, pueden hacerse llegar recursos adicionales a las entidades menos favorecidas con el funcionamiento normal de participaciones. Ello ya fue intentado pero por una sola vez en el ejercicio que termina. El 0.37% de la recaudación total federal, que se propone en esta iniciativa para llevarla al citado Fondo Financiero Complementario, dará a los Estados en el ejercicio de 1979 la cantidad estimada de un mil millones de pesos. Las entidades que decidan adherirse al Sistema Nacional de Participaciones compartirán los recursos del Fondo General Complementario.--- Como el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal,

que se basará en las leyes y se desarrollará en convenios que celebren los Estados y la Federación, implica que los Estados no graven las fuentes en relación con las cuales reciben participaciones, es conveniente, si se busca preservar dicho sistema y facilitar su desenvolvimiento futuro, que se establezcan procedimientos para resolver los problemas que pudieren presentarse y mantener las relaciones entre la Federación y las entidades en un plano constante de entendimiento.”

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

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

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

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

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

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

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

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

La recaudación federal participable será la que obtenga la Federación por todos sus impuestos, así como por los derechos sobre la extracción de petróleo y de minería, disminuidos con el total de las devoluciones por los mismos conceptos.

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

Tampoco se incluirán en la recaudación federal participable, los incentivos que se establezcan en los convenios de colaboración administrativa; ni los impuestos sobre tenencia o uso de vehículos y sobre automóviles nuevos, de aquellas entidades

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

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

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

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

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

III.- El 9.66% restante, se distribuirá en proporción inversa a las participaciones por habitante que tenga cada entidad, éstas son el resultado de la suma de las participaciones a que se refieren las

fracciones I y II de este artículo en el ejercicio de que se trate”.

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

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

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

Las entidades que no deseen adherirse al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, participarán en

los impuestos especiales a que se refiere el inciso 5° de la fracción XXIX del artículo 73 constitucional, en los términos que establecen las leyes respectivas.”

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

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

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

III.- Fondo de Aportaciones para la Infraestructura Social;

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

V.- Fondo de Aportaciones Múltiples.

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

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

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

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

Es importante destacar que cuando una entidad federativa se adhiere, mediante convenio, al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, se producen diversas consecuencias

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

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

concurran en la imposición de hechos o actos jurídicos que se encuentren gravados por los impuestos federales participables.

Por otra parte, respecto del posterior ejercicio de la potestad tributaria, en aras de evitar la doble o múltiple imposición, destaca que tal facultad se entenderá ejercida no en su aspecto positivo, creación de tributos, ni en el negativo, exención tributaria, sino en su expresión omisiva, que se traduce en no gravar los hechos o actos jurídicos sobre los cuales la Federación ha establecido un impuesto, lo que provocará recibir ingresos, vía participaciones, provenientes de la recaudación de los impuestos federales que graven aquellos hechos o actos.

Con base en tales principios, para determinar si en el caso del Impuesto Cedular Sobre los Ingresos de las Personas Físicas, previsto en los artículos 9 a 28, de la Ley de Hacienda para el Estado de Guanajuato, resulta contrario al principio de equidad tributaria, es necesario atender a lo dispuesto en el Convenio de Adhesión al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal celebrado entre dicha Entidad Federativa y la Federación, así como lo establecido en la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

En ese tenor, por principio, destaca que el diecinueve de octubre de mil novecientos setenta y nueve, el Estado de Guanajuato celebró con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público Convenio de Adhesión al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, publicado en el Diario Oficial de la Federación el veintiocho de diciembre del propio año; de su texto conviene reproducir lo siguiente:

“CONVENIO de Adhesión al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal que celebran la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Gobierno del Estado de Guanajuato.

Al margen un sello con el Escudo Nacional, que dice: Estados Unidos Mexicanos.- Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

CONVENIO de Adhesión al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal que celebran la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Gobierno del Estado de Guanajuato.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a la que en lo sucesivo se le denominará la "Secretaría", representada por su titular, el C: Licenciado David Ibarra Muñoz, y el C. Licenciado Guillermo Prieto Fortún, Subsecretario de Ingresos, y el Gobierno del Estado Libre y Soberano de Guanajuato, al que en lo sucesivo se le denominará el "Estado", representado por los CC. Licenciado Enrique Velasco Ibarra, Doctor Carlos Machiavelo Martín del Campo y Licenciado y Diputado Oscar Corral Parra, en su carácter de Gobernador Constitucional, Secretario General de Gobierno y Tesorero General del Estado, respectivamente; con fundamento en los siguientes artículos de la Legislación Federal: 31 fracción XV de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, en relación con los artículos 2o., 10, 11 y 12 de la Ley

de Coordinación Fiscal; y en la Legislación Estatal: artículos 80, fracciones I y XXV y 82 de la Constitución Política del Estado de Guanajuato, 4o. fracción III de la Ley Orgánica del Poder Ejecutivo y artículos 11, 18 y 29 del Código Fiscal del Estado y, CONSIDERANDO:

PRIMERO.- Que el pacto federal establecido en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos requiere una mejor distribución de recursos fiscales entre Federación, Estados y Municipios; pues sólo fortaleciendo las haciendas públicas de los diversos niveles de Gobierno se puede aspirar a sustentar en realidades la soberanía de los Estados y la autonomía Política y administrativa de los Municipios.

SEGUNDO.- Que el sistema fiscal nacional debe ser armónico, evitando en lo posible la superposición de gravámenes federales, estatales y municipales, cuyo conjunto puede producir cargas fiscales excesivas en los contribuyentes, además de múltiples intervenciones de vigilancia por parte de las diversas autoridades en esta materia.

TERCERO.- Que los convenios únicos de coordinación celebrados entre el Ejecutivo Federal y los Gobiernos de los Estados, en los años de 1977 y 1978, consignaron el compromiso del propio Ejecutivo Federal de proponer al H. Congreso de la Unión la expedición de una Ley de Coordinación Fiscal entre la Federación y los Estados, que

regulen las relaciones fiscales entre ambos órdenes de Gobierno y fortalezca las finanzas públicas locales y que el Ejecutivo Federal, en cumplimiento de dicho compromiso presentó al H. Congreso de la Unión en noviembre de 1978 la iniciativa de referencia, la cual fue aprobada.

CUARTO.- *Que las participaciones en impuestos federales a favor de Estados y Municipios se han venido estableciendo sólo sobre algunos de los impuestos de la Federación en proporciones y conforme a procedimientos de distribución que varían en cada una de las leyes que las otorgan y que, en su conjunto dichas participaciones, si bien han venido en aumento el incremento de las mismas representa una proporción cada vez menor de los recursos fiscales totales de la Federación.*

QUINTO.- *Que la nueva Ley de Coordinación Fiscal establece un Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, al que se pueden adherir los Estados mediante convenios que celebren con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, de acuerdo con los cuales las entidades recibirán por cientos fijos de todos los impuestos federales, lo que representará para las entidades federativas, no sólo mayores recursos, sino proporciones constantes de la recaudación federal, a cambio de lo cual dichas entidades se obligan a no mantener en vigor impuestos estatales o municipales que contraríen las limitaciones señaladas en la Ley del Impuesto al*

Valor Agregado y en las leyes sobre impuestos especiales que sólo puede establecer la Federación, de acuerdo con la Constitución Política.

(...).

Mazatlán, Sin., a 19 de octubre de 1979.- Por el Estado: el Gobernador Constitucional, Enrique Velasco Ibarra.- Rúbrica.- El Secretario General de Gobierno, Carlos Machiavelo Martín.- Rúbrica.- El Tesorero General del Estado, Dip. Oscar Corral Parra.- Rúbrica.- Por la Secretaría: El Secretario de Hacienda y Crédito Público, David Ibarra.- Rúbrica.- El Subsecretario de Ingresos, Guillermo Prieto Fortún.- Rúbrica”.

Como se advierte de las anteriores transcripciones, el Estado de Guanajuato se encuentra adherido al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, en términos de lo dispuesto en el convenio reproducido y en la Ley de Coordinación Fiscal.

De la lectura del quinto punto considerativo del referido convenio de adhesión, se advierte que como consecuencia de su celebración, el Estado de Guanajuato recibe porcentajes fijos de lo que se recaude a través de los impuestos federales, a cambio de lo cual éste se obligó a no mantener en vigor impuestos estatales o municipales que contraríen las limitaciones señaladas en la Ley del Impuesto al Valor Agregado y en las leyes sobre impuestos especiales que sólo puede establecer la Federación.

De lo anterior deriva, implícitamente, el que a partir de la entrada en vigor del mencionado convenio de adhesión se desincorporó de la esfera competencial del Congreso Local de esa entidad federativa, su atribución para crear contribuciones que recaigan sobre los hechos imponibles gravados por los referidos impuestos federales; sin que ello implique una renuncia temporal a la potestad que constitucionalmente le asiste, sino el desarrollo de ésta a través de su expresión omisiva, con el fin de obtener recursos vía participaciones de la recaudación obtenida de los impuestos federales.

En atención a lo dispuesto en el citado convenio y para conocer las limitaciones que rigen a la potestad tributaria que corresponde ejercer al Congreso del Estado de Guanajuato, resulta necesario acudir a lo dispuesto en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, específicamente a sus artículos 41 y 43, que establecen lo siguiente:

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

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

cuando por su enajenación deba pagarse dicho impuesto, excepto la prestación de servicios de hospedaje, campamentos, paraderos de casas rodantes y de tiempo compartido.

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

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

(...)”.

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

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

(...).

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

(...).

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

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

(...)”.

De la interpretación sistemática de lo dispuesto en los preceptos transcritos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, deriva lo siguiente:

a) Los Estados que han celebrado convenio de adhesión al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, se encuentran constreñidos a no establecer contribuciones que graven actos o actividades por los que deba pagarse el impuesto al valor agregado.

b) Asimismo, por virtud de la reforma realizada al artículo 43, antes transcrito, publicada en el Diario Oficial de la Federación, el primero de diciembre de dos mil cuatro y derivado de los acuerdos aprobados en la Convención Nacional de la Hacienda Pública, se permite que las Entidades Federativas establezcan impuestos cedulares sobre los ingresos que obtengan las personas físicas, específicamente por la prestación de servicios profesionales, por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles, por enajenación de bienes inmuebles o por actividades empresariales.

Los anteriores supuestos fueron contemplados en el Dictamen formulado por las Comisiones Unidas de Hacienda y Fiscalización y de Gobernación y Puntos Constitucionales, que dieron origen al impuesto en comento, en los términos siguientes:

“II. Consideraciones.

El Congreso del Estado resulta competente para conocer y analizar la iniciativa objeto del presente dictamen, de conformidad con lo dispuesto por los artículos 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y 63 fracción II de la Constitución Política para el Estado de Guanajuato.

II.2. Consideraciones Particulares.

II.2.1. Impuestos Cedulares.

Señala la exposición de motivos que la iniciativa encuentra sustento en los acuerdos aprobados en la Convención Nacional de la Hacienda Pública, pues el propósito general de la Convención fue coadyuvar a impulsar un desarrollo económico más dinámico y justo, definir las responsabilidades de gasto a partir de las necesidades básicas en materia social y de infraestructura de cada uno de los tres órdenes de gobierno, así como generar los recursos necesarios y suficientes dentro de un nuevo federalismo.

Los resultados de la Convención, se traducirían en propuestas en su caso, encauzadas como iniciativas legislativas ante el Congreso de la Unión y las legislaturas locales, según correspondiera. Asimismo, encuentra soporte en lo dispuesto por el artículo 43 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, conforme la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación de 1° de diciembre de 2004, cuya exposición de motivos señala:

“Así mismo, el diagnóstico que elaboró la Primera Convención Nacional Hacendaria en materia de ingresos públicos fue de particular importancia, toda vez que constituyó el marco de referencia para las propuestas tributarias que se generaron. El diagnóstico arrojó los resultados siguientes:

- Insuficiencia de los ingresos fiscales del país.***
- Centralización de la política fiscal.***
- Limitación extraconstitucional de las facultades de las Entidades Federativas.***

- *Dependencia excesiva de los derechos de hidrocarburos y sobrecarga fiscal a PEMEX.*

- *Evasión y elusión importantes.*

- *Sistema fiscal con elementos innecesariamente complejos y costosos.”*

“2. Establecer un impuesto de carácter estatal, en forma cedular, para las personas físicas que obtengan ingresos por: salarios (respetando la exención constitucional a un salario mínimo), honorarios profesionales, arrendamiento de inmuebles, enajenación de inmuebles y actividades empresariales. Tendría una tasa única entre 2 y 5%, su base se homologaría a la base del Impuesto Sobre la Renta federal, del cual sería deducible.

El impuesto que se propone, en su parte salarios, permitiría eliminar, en su caso, los impuestos sobre nóminas que actualmente tienen los Estados, con lo que se mejora la competitividad del Estado que haga la sustitución.”

“Ley del Impuesto al Valor Agregado

...

Por otra parte, y conforme a las propuestas de la Primera Convención Nacional Hacendaria, se establece el artículo marco que permita a las Entidades Federativas establecer impuestos cedulares al ingreso de las personas físicas que obtengan ingresos por honorarios profesionales, por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles y por la enajenación de inmuebles, así como por las actividades empresariales, sin que dichos gravámenes contravengan las limitaciones que establece la Ley del Impuesto al Valor Agregado para que reciban participaciones conforme al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal. Al respecto, debe mencionarse que dentro de esas limitaciones no se encuentra alguna respecto de salarios, habida cuenta de que el servicio personal subordinado no forma parte del objeto del impuesto al valor agregado, por lo que siempre las Entidades Federativas han tenido la posibilidad de gravar esa fuente con impuestos locales. Así, no es necesario efectuar modificación alguna en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, para que las Entidades Federativas adopten la recomendación de la Primera Convención Nacional Hacendaria para establecer un impuesto cedular a los salarios, lo cual sí es necesario tratándose de las otras fuentes de ingreso mencionadas: honorarios profesionales, arrendamiento y enajenación de inmuebles, así como de

actividades empresariales, toda vez que las actividades mencionadas son objeto del impuesto al valor agregado. De esta forma se plantea que las Entidades Federativas podrán establecer impuestos cedulares sobre los ingresos que obtengan las personas físicas que perciban ingresos por dichas actividades, sin que se considere un incumplimiento de los compromisos en materia de coordinación fiscal.

Las características básicas que deben reunir estos impuestos cedulares son las siguientes:

En materia de servicios profesionales se debe afectar la utilidad gravable de los contribuyentes que provenga de las bases fijas que éstos tengan en cada Entidad Federativa; en el uso o goce temporal de bienes inmuebles, los ingresos de los inmuebles ubicados en la Entidad Federativa de que se trate; en enajenación de bienes inmuebles, la ganancia que se obtenga por la enajenación de aquéllos ubicados en la Entidad Federativa que corresponda; y, en actividades empresariales, la utilidad gravable que obtengan los contribuyentes por los establecimientos, sucursales o agencias que se encuentren en la Entidad Federativa de que se trate. Cabe mencionar que por lo que hace a los pequeños contribuyentes, se establece que las Entidades Federativas podrán estimar su utilidad fiscal y determinar el impuesto mediante el establecimiento de cuotas fijas.

Para que los impuestos cedulares tengan características homogéneas y evitar distorsiones en su aplicación, se establece que para determinar su base, se deberán considerar los mismos ingresos y las mismas deducciones que se establecen en la Ley del Impuesto sobre la Renta federal, para los ingresos similares a los contemplados en los impuestos cedulares, sin que se incluyan la exclusión general ni el impuesto cedular local.

Otro aspecto importante es que, en todos los casos, la tasa en cada impuesto cedular sea una tasa mínima del 2% y máxima del 5%, además de que las Entidades Federativas podrán establecer distintas tasas por impuesto cedular.

La iniciativa de reforma fue aprobada tanto en la Cámara de Diputados como en el Senado de la República.

Refiere la exposición de motivos, donde se cita a Emilio Margain Manatou, que los impuestos directos adquirieron relevancia durante el siglo XX, comentando la evolución de la figura del Impuesto sobre la Renta, señalando como antecedente primordial de los denominados “impuestos cedulares” la Ley de 30 de diciembre de 1953, misma que agrupó a los causantes en siete cédulas:

I.Comercio; II. Industria; III. Agricultura, ganadería y pesca; IV. Remuneración del trabajo personal; V. Honorarios de profesionistas, técnicos, artesanos y artistas; VI. Imposición de capitales y VII. Regalías y enajenación de concesiones. Sergio Francisco de la Garza señala al comentar la Tercera Convención Nacional Fiscal de 1947 que “. . . como fuentes privativas de ingresos del Gobierno Federal se reconocieron el impuesto sobre la renta, aún cuando los Estados participarían en su producto, particularmente en las cédulas relativas a servicios personales y a inversiones de capital.” Estableciendo la misma exposición de motivos que el régimen cedular estuvo vigente hasta diciembre de 1964, en que se crea un régimen global que a futuro generaría los dos grandes rubros para el pago de contribuciones: personas físicas y personas morales.

Esta incorporación encuentra correlación con la modificación a la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicada también en el Diario Oficial de la Federación del 1 de diciembre de 2004 donde se reduce la tasa de dicho impuesto en forma gradual; durante 2005 la tasa será del

30%, de 29% en 2006 y del 28% en 2007. Esta reforma tiene implicación con los impuestos cedulares, ya que derivado de la baja en la tasa del ISR, es que se contemplaron los impuestos cedulares, mismos que son deducibles del ISR”.

De las consideraciones transcritas, se evidencia que la Legislatura del Estado de Guanajuato tomó en consideración, para el establecimiento del Impuesto Cédular Sobre los Ingresos de las Personas Físicas, tanto los acuerdos aprobados en la Convención Nacional de la Hacienda Pública, como lo dispuesto en el artículo 43, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; por virtud de los cuales se permite a las Entidades Federativas, sin contravenir el compromiso contraído al adherirse al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, el establecimiento de un impuesto cédular sobre los ingresos de las personas físicas; manteniéndose vigente la obligación de no establecer impuestos estatales por los actos o actividades por los que deba pagarse el Impuesto al Valor Agregado, siendo de señalar que entre estos conceptos se encuentran precisamente los ingresos que obtienen la personas morales.

En efecto, la potestad tributaria de la Legislatura del Estado de Guanajuato, se encuentra limitada en razón de las obligaciones que asumió esa entidad federativa al celebrar el Convenio de Adhesión al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal y, atento a lo establecido en el artículo 41, fracción I, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, pues convino en no mantener impuestos locales o municipales sobre los actos o actividades por los que deba pagarse el impuesto al valor

agregado o sobre las prestaciones o contraprestaciones que deriven de los mismos.

Luego, si por virtud del referido convenio, la Legislatura del Estado de Guanajuato, en relación con los ingresos que deriven de la prestación de servicios profesionales; el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes inmuebles, ubicados en el territorio del Estado; y por la realización de actividades empresariales, sólo puede establecer impuestos sobre los ingresos que obtengan las personas físicas, en tanto que respecto de las personas morales su facultad impositiva se encuentra limitada por virtud de la reserva expresa y concreta a favor de la Federación, resulta justificado que en el impuesto local en cuestión sólo se consideren como sujetos del impuesto a las personas físicas, ya que de no limitarse a éstos, el acto legislativo carecería de fundamentación.

A mayor abundamiento, debe señalarse que por virtud de dicha limitación, las personas morales no se encuentran sometidas a su potestad tributaria y por ello, en modo alguno puede considerarse que estén en igualdad de circunstancias que las personas físicas; pues no obstante que por cuanto hace a la situación de hecho, relativa a la obtención de ingresos por las actividades que constituyen el objeto del Impuesto Cédular Sobre los Ingresos de las Personas Físicas, lo cierto es que jurídicamente se encuentran en situaciones dispares frente al órgano legislativo, en la medida en que éste carece temporalmente de la referida potestad tributaria para imponerles algún impuesto por dichas actividades.

Al respecto resulta aplicable, el criterio aislado sostenido por esta Segunda Sala, cuyo rubro, texto y datos de identificación son del siguiente tenor:

“COORDINACIÓN FISCAL ENTRE LA FEDERACIÓN Y LOS ESTADOS. EFECTOS DE LA CELEBRACIÓN DE LOS CONVENIOS DE ADHESIÓN AL SISTEMA NACIONAL RELATIVO RESPECTO DE LA POTESTAD TRIBUTARIA LOCAL. Cuando una entidad federativa celebra un convenio de adhesión al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal se generan diversas consecuencias respecto de la potestad tributaria que corresponde ejercer al Congreso Local de que se trate. En principio, dicha facultad, en aras de evitar la doble o múltiple imposición, no podrá desarrollarse en su aspecto positivo, relativo a la creación de tributos, en cuanto a los hechos imposables que se encuentren gravados por un impuesto federal participable, ya que al celebrarse la mencionada convención debe entenderse que la potestad tributaria se ha ejercido no en su aspecto positivo, ni en el negativo, correspondiente a la exención de impuestos, sino en su expresión omisiva que se traduce en la abstención de imponer contribuciones a los hechos o actos jurídicos sobre los cuales la Federación ha establecido un impuesto, lo que provocará la recepción de ingresos, vía participaciones,

provenientes de los impuestos federales que graven aquellos hechos o actos. Por otra parte, en razón de que al adherirse la respectiva entidad federativa al señalado Sistema de Coordinación Fiscal, el órgano legislativo local renunció a imponer las contribuciones que concurren con los impuestos federales participables, ello conlleva, incluso a la desincorporación temporal de su ámbito competencial de la potestad relativa, por lo que si aquél crea contribuciones de esa especie, estará expidiendo disposiciones de observancia general que carecen del requisito de fundamentación previsto en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en tanto que serán emitidas sin la competencia para ello, tal como deriva del contenido de la tesis jurisprudencial número 146 del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en la página 149 del Tomo I del Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1995, de rubro: "FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN DE LOS ACTOS DE AUTORIDAD LEGISLATIVA."

(Novena Época. Instancia: Segunda Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: XIII, Mayo de 2001. Tesis: 2a./J. 17/2001. Página: 293).

En razón de lo expuesto, el Impuesto Cedular Sobre los Ingresos de las Personas Físicas no resulta contrario al principio de equidad tributaria, previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, por gravar únicamente los ingresos de las personas físicas y no a los que perciben las personas morales, puesto que el Legislador del Estado de Guanajuato tenía una justificación objetiva y razonable para no considerarlos como sujetos de dicho tributo, atendiendo a que no se encuentran en igualdad de circunstancias frente a la potestad tributaria del órgano legislativo de dicha entidad.

DÉCIMO. Por lo anterior, el criterio que debe prevalecer con carácter de jurisprudencia, es el sustentado por esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que se redacta en los siguientes términos:

GUANAJUATO. EL IMPUESTO CEDULAR SOBRE LOS INGRESOS DE LAS PERSONAS FÍSICAS QUE ESTABLECEN LOS ARTÍCULOS 90. AL 28 DE LA LEY DE HACIENDA PARA ESE ESTADO, NO TRANSGREDEN EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA.- La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que el principio de equidad tributaria previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos radica, esencialmente, en la igualdad de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un trato idéntico, es decir, los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma que los crea y regula, lo que implica, además, que para poder cumplir con ese principio, el

legislador está obligado a crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, sin que éstas 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 puedan responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal e, incluso, extrafiscales. En congruencia con tal criterio, si la facultad de la Legislatura del Estado de Guanajuato de crear contribuciones está limitada, por el Convenio de Adhesión al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal y por el artículo 41, fracción I, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, que le impiden mantener impuestos locales o municipales sobre los actos o actividades por los que deba pagarse el impuesto al valor agregado o sobre las prestaciones o contraprestaciones que deriven de ellos, y toda vez que de acuerdo con el diverso artículo 43 de la Ley citada, se permite a las entidades federativas, sin contravenir el compromiso contraído al adherirse al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, el establecimiento de un impuesto cedular sobre los ingresos de las personas físicas, con la obligación de no establecer impuestos estatales por los actos o actividades por los que deba pagarse el impuesto al valor agregado, entre los que se encuentran los ingresos que obtienen la personas morales, se concluye que los artículos 9o. a 28 de la Ley de Hacienda para el Estado de Guanajuato que prevén el impuesto cedular sobre los ingresos de las personas físicas, no transgreden el principio constitucional citado, pues por virtud de dicha limitación, las personas morales no están sometidas a su potestad tributaria y, por ello, no puede considerarse que estén en igualdad de circunstancias que las

personas físicas; pues no obstante que por cuanto hace a la situación de hecho, relativa a la obtención de ingresos por las actividades que constituyen el objeto del impuesto cedular referido, lo cierto es que jurídicamente se encuentran en situaciones dispares frente al órgano legislativo, en la medida en que éste carece temporalmente de la referida potestad tributaria para imponerles algún impuesto por dichas actividades.

Por lo expuesto y fundado, se resuelve:

PRIMERO. Sí existe la contradicción de tesis denunciada entre los criterios sustentados por los Tribunales Colegiados **Primero, Tercero y Quinto**, ahora **Segundo en Materias Administrativa y de Trabajo**, todos del **Décimo Sexto Circuito**, en contra del sostenido por el **Segundo Tribunal Colegiado del mismo circuito**.

SEGUNDO. Se declara que debe prevalecer, con carácter de jurisprudencia, el criterio sustentado por esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en el último considerando de esta resolución.

Notifíquese; Remítase la tesis de jurisprudencia aprobada, al Pleno y a la Primera Sala de este Alto Tribunal, a los Tribunales Colegiados de Circuito, a los Juzgados de Distrito y al Semanario Judicial de la Federación y a su Gaceta, para su publicación; a su vez remítanse testimonios de esta resolución a los órganos colegiados que sostuvieron los criterios contradictorios y, en su oportunidad, archívese este expediente como asunto concluido.

Así lo resolvió la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, por unanimidad de cinco votos de los señores Ministros: Juan Díaz Romero, Genaro David Góngora Pimentel, Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Presidenta Margarita Beatriz Luna Ramos.

Firman la Ministra Presidenta y el Ministro Ponente, con el Secretario de Acuerdos de la Segunda Sala, que autoriza y da fe.

PRESIDENTA

MINISTRA MARGARITA BEATRIZ LUNA RAMOS.

EL PONENTE

MINISTRO GUILLERMO I. ORTIZ MAYAGOITIA.

EL SECRETARIO DE ACUERDOS

LIC. MARIO ALBERTO ESPARZA ORTIZ.

Esta hoja forma parte de la Contradicción de Tesis número 214/2005-SS., **SUSCITADA ENTRE LOS TRIBUNALES COLEGIADOS PRIMERO, SEGUNDO, TERCERO Y QUINTO TODOS DEL DÉCIMO SEXTO CIRCUITO**, resuelto en sesión de treinta y uno de marzo de dos mil seis, en el sentido siguiente: **PRIMERO.** Sí existe la contradicción de tesis denunciada entre los criterios sustentados por los Tribunales Colegiados **Primero, Tercero y Quinto**, ahora **Segundo en Materias Administrativa y de Trabajo**, todos del **Décimo Sexto Circuito**, en contra del sostenido por el **Segundo Tribunal Colegiado** del mismo circuito.- **SEGUNDO.** Se declara que debe prevalecer, con carácter de jurisprudencia, el criterio sustentado por esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en el último considerando de esta resolución.- Conste.

“En términos de lo previsto en los artículos 3, fracción II, 13, 14 y 18 de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental, en esta versión pública se suprime la información considerada legalmente como reservada o confidencial que encuadra en esos supuestos normativos”.