

Análisis de proporcionalidad del impuesto cedular en el estado de Chihuahua

Luis Córdova Esparza*

1. INTRODUCCIÓN

El presente trabajo tiene como objetivo el análisis de las disposiciones del impuesto cedular a los ingresos por enajenación de bienes que regula el Código Fiscal del estado de Chihuahua, a la luz de la herramienta hermenéutica que nos brinda el llamado principio de proporcionalidad,¹ es decir, someter dichas disposiciones legales al proceso que implica el examen de proporcionalidad conforme a los lineamientos de dicha herramienta que son idoneidad, necesidad y proporcionalidad en estricto sentido. Este ejercicio permitirá establecer la validez o invalidez de dichas disposiciones jurídicas en torno a los derechos fundamentales que la Constitución Política de los

¹ El principio de proporcionalidad y el denominado juicio de ponderación no son lo mismo. Al respecto el doctor César Iván Astudillo Reyes, en cátedra impartida en el mes de abril en la Universidad Autónoma de Ciudad Juárez dentro de la maestría en Derecho Civil, Mercantil y Penal Judicial, señala: “El principio de proporcionalidad se distingue de la ponderación, ya que mientras ésta es una técnica dirigida a determinar la preponderancia de un Derecho Fundamental frente a otro en un caso concreto, transformando los límites abstractos (de la Constitución) en concretos (mediante el análisis de conductas determinadas), la proporcionalidad se avoca a indagar la racionalidad con la que el legislador ha dispuesto las medidas limitativas de los derechos fundamentales, a fin de advertir si son idóneas, necesarias y proporcionales”.

* Profesor adscrito al Departamento de Ciencias Jurídicas de la UACJ.

Dicho principio se integra por tres elementos que son como, ya se dijo idoneidad, necesidad y proporcionalidad en estricto sentido.

Estados Unidos Mexicanos reconoce de acuerdo con las disposiciones que más adelante se señalarán. Para ubicar al lector en el principio de proporcionalidad, es menester señalar de entrada: en sí, la propia "... idea de proporcionalidad evoca una relación adecuada entre cosas diversas, que la hace razonable por ser armónica y materialmente justa; [que] además de emplearse en ciencias y artes formales (matemáticas, arquitectura, diseño, etcétera), también ha sido parámetro de calificación de la conducta en la ética y el derecho".² En consecuencia, el principio de proporcionalidad es una forma de hacer o impartir justicia aplicable prácticamente a todos los ámbitos de la vida cotidiana, sobre todo, porque en el contexto del Derecho, persigue "...que la limitación de derechos fundamentales, generalmente asentada en la armonización de otros derechos, o en la consecución de intereses generales, fines o valores constitucionales, no se realice de manera irracional",³ o arbitraria, sino, siguiendo ciertos lineamientos que se analizarán en cada caso concreto. Dicho principio se integra por tres elementos que son como ya se dijo idoneidad, necesidad y proporcionalidad en estricto sentido. Veamos brevemente cada uno de éstos:

- La idoneidad, que consiste básicamente en la adecuación del fin perseguido, por tanto, implica un análisis empírico de la relación medio a fin, en el sentido de encontrar la conexidad entre ambos.
- ® La necesidad, que implica que la medida tomada por algún sujeto de derecho que realice la intervención o limitación de un derecho fundamental (legislador, ejecutivo, juez o ciudadano), sea la de menor afectación de esos derechos fundamentales.
- Finalmente, la proporcionalidad en sentido restringido, es de carácter eminentemente cualitativo y consiste en el balance final del fin perseguido por el acto de intervención de algún derecho fundamental frente al perjuicio causado a determinado sujeto con dicho acto de intervención.

Teniendo presente lo antes señalado, se realizará en los siguientes párrafos, el análisis de las disposiciones legales antes señaladas, tomando además en consideración lo que ha sostenido nuestro máximo tribunal (Suprema Corte de Justicia de la Nación) al respecto.

2 Sánchez Gil, Rubén, El Principio de Proporcionalidad en la Jurisprudencia (artículo publicado en el libro: El Principio de Proporcionalidad y Protección de los Derechos Fundamentales), CNDH, CEDHA, México, p. 242.

3 Astudillo Reyes, César Iván, cátedra impartida en el mes de abril en la Universidad Autónoma de Ciudad Juárez dentro de la maestría en Derecho Civil, Mercantil y Penal Judicial.

2. antecedentes y norma

A ANALIZAR

Mediante decreto número 104, publicado en el *Periódico Oficial del Estado de Chihuahua*, el día 29 de diciembre de 2004 se reformó el capítulo VI, título tercero, del libro primero, dividiendo dicho capítulo en tres secciones, reformándose los artículos del 186 al 190 y se adicionaron los artículos del 190-A al 190-J, del Código Fiscal del Estado de Chihuahua.

Las disposiciones antes señaladas tienen la particular singularidad de que establecen sólo a cargo de personas físicas el impuesto cédular por los siguientes actos:

- a. Por el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes inmuebles, ubicados en el territorio del Estado.
- b. Por la enajenación de bienes inmuebles, ubicados en el territorio del Estado.

3. DISPOSICIÓN VINCULADA

Las normas jurídicas señaladas en el punto anterior tienen relación directa con lo dispuesto por el artículo 43 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, el cual indica que los estados podrán establecer impuestos cedulares a las personas físicas que perciban ingresos por los siguientes actos:

- a. La prestación de servicios profesionales.
- b. Por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles.
- c. Por la enajenación de bienes inmuebles.
- d. Por actividades empresariales.

Lo anterior, dice dicho precepto legal, sin que se considere un incumplimiento de los convenios celebrados con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público ni del artículo 41 de Ley del Impuesto al Valor Agregado.

4. DERECHOS FUNDAMENTALES VINCULADOS

El derecho fundamental que tiene vinculación directa con las disposiciones legales a analizar en el presente estudio, lo constituye el *de igualdad de los sujetos* de dicho impuesto, que está relacionado directamente con la equidad que en materia tributaria sustenta nuestra Carta Magna en su artículo 31 fracción IV, lo cual, significa: “en términos generales, podemos decir que la equidad se refiere o significa

La legislación sujeta al análisis en este ejercicio señala que son sujetos del impuesto cedular los ingresos tanto de enajenación de bienes inmuebles como de arrendamiento o de otorgamiento del uso o goce temporal de bienes inmuebles, únicamente a las personas físicas, con exclusión de las personas morales.

gravamen igual a personas en igual situación y gravamen adecuado a personas en situación diferente; es decir, trato igual a los iguales y diferente a los desiguales”.⁴

5. ACTO DE INTERVENCIÓN (PROBLEMA ESPECÍFICO) Y FINALIDAD CONSTITUCIONAL DEL ACTO DE INTERVENCIÓN

La legislación sujeta al análisis en este ejercicio señala que son sujetos del impuesto cedular los ingresos tanto de enajenación de bienes inmuebles como de arrendamiento o de otorgamiento del uso o goce temporal de bienes inmuebles, únicamente a las personas físicas, con exclusión de las personas morales. Aunado a lo anterior, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, mediante sesión privada de fecha 25 de abril de 2007, emitió la jurisprudencia 50/2007, en la que, refiriéndose a disposiciones similares del impuesto cedular del estado de Guanajuato, sostiene que no se transgrede el principio de equidad tributaria; la tesis de jurisprudencia mencionada, es del tenor literal siguiente:

IMPUESTO CEDULAR SOBRE LOS INGRESOS DE LAS PERSONAS FÍSICAS. LOS ARTÍCULOS DEL 9o. AL 12 Y DEL 19 AL 22 DE LA LEY DE HACIENDA PARA EL ESTADO DE GUANAJUATO QUE LO PREVEN, NO TRANSGREDEN EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA.

En congruencia con el criterio sostenido por el Tribunal en Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis P/J. 24/2000, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XI, marzo de 2000, página 35, con el rubro: “IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONS-

⁴ Gil Valdivia, Gerardo, *Diccionario Jurídico Mexicano*, Porrúa y UNAM, México, p. 1526.

TITUCIONAL.”, se concluye que 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 artículo 43 de la Ley citada, las entidades federativas, sin contravenir el compromiso contraído al adherirse al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, pueden establecer un impuesto cedular sobre los ingresos de las personas físicas, con la obligación de no decretar 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 las personas morales, es evidente que los artículos del 9o. al 12 y del 19 al 22 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 en 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 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.⁵

Por tanto, en el caso concreto o problema concreto que se plantea, existen dos actos de autoridad vinculados ambos a las normas jurídicas señaladas y que en ambos actos, se sostiene la validez de la norma jurídica materia de este análisis: uno es el acto del poder legislativo del estado de Chihuahua, que al crear dicho impuesto únicamente señala como sujetos pasivos de la obligación fiscal en comento, a las personas físicas, con exclusión de las personas morales. Otro es el poder judicial, que ha establecido jurisprudencia sobre el tema a analizar aunque con relación a una legislación de otra entidad federativa (Guanajuato), sin embargo, desde la perspectiva del autor de este trabajo, dicha jurisprudencia

*Por tanto, en el caso
concreto o problema
concreto que se
plantea, existen dos
actos de autoridad
vinculados ambos a
las normas jurídicas
señaladas y que en
ambos actos, se sostiene
la validez de la norma
jurídica materia
de este análisis...*

⁵ *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, tomo XXV, mayo de 2007, p. 377.

dencia, tomando en consideración el argumento extensivo, es también aplicable para el estado de Chihuahua.

Así, el acto de intervención al derecho fundamental de Igualdad, queda plenamente definido: dos poderes públicos sustentan la validez de la norma que establece los sujetos pasivos del impuesto cedular a los ingresos en el estado de Chihuahua, sosteniendo que es correcto que sólo se grave a las personas físicas respecto de esta contribución.

La finalidad constitucional de este acto de intervención es que el estado de Chihuahua obtenga los ingresos que se derivan de dicho impuesto, para contribuir de esta manera al gasto público, el cual prevé la constitución General de la República en el artículo 31 Fracción IV, que lo refiere

.. como fundamento de la captación de recursos económicos por parte del Estado Mexicano; sin embargo, no todos los gastos del Estado pueden ser considerados gastos públicos; en ese sentido la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido (...): *gastos públicos*. Por gastos públicos no deben entenderse todos los que pueda hacer el Estado, sino aquellos destinados a satisfacer las funciones y servicios públicos.⁶

En ese sentido, es importante destacar que los propios informes justificados de las autoridades responsables manifiestan:

Atendiendo a lo sustentado por las autoridades responsables en sus diversos informes justificados, el numeral obedece a la búsqueda del fortalecimiento del Federalismo hacendario y la mayor captación de recursos, necesidades que fueron manifiestas, como se dijo, a partir de lo dicho en la Convención Nacional de la Hacienda Pública, lo cual constituye, a todas luces, una meta constitucionalmente admisible.⁷

6. ANÁLISIS DE PROPORCIONALIDAD

a. Idoneidad

En el caso concreto que se analiza, el medio es: creación del impuesto cedular en el estado de Chihuahua, lo que se hizo a través del impuesto señalado, en el que se establece como sujetos pasivos de dicho impuesto únicamente a las personas físicas; en tanto que, el fin, la captación de recursos para cubrir el gasto público.

6 Córdova Esparza, Luis, *Los principios constitucionales en materia fiscal federal: ¿se mantienen firmes en la realidad contemporánea del Estado mexicano?*. Tesis para obtener el grado de Doctor en Derecho. UNAM, 2008.

7 Cossio Díaz, José Ramón, voto particular de la ejecutoria relativa al amparo en revisión 32/2006, promovido por galeana de la rosa, Jesús Ernesto.

De lo anterior podemos establecer: si el fin es la captación de recursos de la entidad federativa para cubrir sus gastos públicos, entonces: ¿se justifica la medida de gravar únicamente a las personas físicas y excluir a las personas morales? A esta pregunta puedo responder categóricamente y sin temor a equivocarme: no.

No obstante, la Primera Sala de la Corte, en la ejecutoria de la que emanó la jurisprudencia que se citó manifiesta básicamente que la potestad tributaria de los estados se encuentra limitada por el Convenio de Adhesión al Sistema de Coordinación Fiscal y por lo dispuesto en la fracción I del artículo 41 y el artículo 43, ambos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, debiendo entenderse que se encuentran excluidos los ingresos de las personas morales.

Por su parte, el ministro Cossío Díaz, en su voto particular al respecto sostiene:

sin embargo, estimo que lo prescrito en el artículo 43 de la Ley del *Impuesto* al Valor Agregado no constituye una medida encaminada al fin perseguido, pues si el fin buscado era la mayor captación de recursos, entonces no hace sentido excluir a un grupo amplio de contribuyentes cuyos ingresos son una importante fuente de tributación, sin siquiera dar razones para este proceder.⁸

De las posturas anteriores, se desprende que el fallo de la Corte que integró jurisprudencia, se sustenta sobre la base de privilegiar un acuerdo político de voluntades entre un estado y la Federación, argumentando que dicho convenio es el fundamento del artículo 43 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. En tanto que, el ministro Cossío Díaz, sostiene que no hay relación entre el medio y el fin perseguido, es decir, no hay una justificación jurídicamente válida y razonable para excluir de este tributo a las personas morales, sobre todo considerando que el proyecto inicial del artículo 43 antes referido incluía tanto a las personas físicas como a las personas morales. Mi inclinación es por la postura del ministro Cossío Díaz, es decir, comparto que no existe una base objetiva y razonable por la cual el legislador del estado de Guanajuato y en el caso concreto del estado de Chihuahua, no pueda gravar a las personas morales, puesto que su potestad tributaria de carácter legislativo está expedita para ejercerse, ya que el solo hecho de que no encuentre el legislador una fundamentación de gravar a las personas morales en los términos del citado artículo 43, no es motivo vasto para considerar que no se pueda gravar a este tipo de sujetos.

b. Necesidad

Si lo que se busca a través de este lincaamiento es que se demuestre que el acto de intervención del derecho fundamental es el menos gravoso

⁸ *Ibidem*.

...no hay nada de proporcional en gravar únicamente con dicho impuesto cedular, los ingresos que obtengan las personas físicas por enajenar o por rentar un inmueble y, en cambio, no gravar los mismos ingresos en el caso de las personas morales.

o el de menor afectación, evidentemente, en el caso concreto, la medida adoptada tanto por el legislador como por la Sala de la Corte no se ajusta a dicho linamiento, pues el hecho de gravar en el impuesto cedular únicamente a las personas físicas, en sí, es un acto que, como lo plasma el propio ministro Cossio Díaz, es diferenciador de sujetos y al ser diferenciador de sujetos requiere, para sostener su examen de constitucionalidad, que mínimo se expresen las razones por las cuales el legislador impone tal gravamen y de esta manera ser sometido en forma débil a este estudio de proporcionalidad, lo cual, dicho sea de paso, en la especie no acontece. El ministro citado lo expresa textualmente de esta forma:

En este orden de ideas, si bien es cierto que -acorde a los criterios sustentados por este Alto Tribunal en materia de motivación legislativa- el legislador no está obligado a motivar la creación de un nuevo *impuesto* en términos del requisito formal exigido por el artículo 16 constitucional, también lo es que cuando se trata del establecimiento de un trato diferenciado que podría dar lugar a una violación a los artículos lo., 13 o 31, fracción IV, constitucionales, el juicio más reciente emitido por esta Primera Sala sí ha exigido alguna justificación por parte del órgano creador de normas, la cual sería sometida a un escrutinio débil -por tratarse de materia tributaria, en la cual el legislador tiene un mayor margen de configuración.⁹

c. Proporcionalidad en sentido estricto

Ya de antemano sabemos que la norma sujeta a este procedimiento y el fallo de la Corte al respecto en el cual se sienta la jurisprudencia citada, no resisten el examen de proporcionalidad. Sin embargo, para efectos didácticos, simplemente se hará un breve comentario en torno a este punto. En efecto, no hay nada de proporcional en gravar únicamente con dicho impuesto cedular, los ingresos que obtengan las personas físicas por enajenar o por rentar un inmueble y, en cambio, no gravar los mismos ingresos en el caso de las personas morales. En esta tesitura, el argumento contundente, me parece, lo constituye el que se sustenta

⁹ *Ibidem.*

sobre el método histórico y del que ya se había hecho referencia anteriormente, es decir, que en un principio el artículo 43 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado contemplaba gravar los ingresos tanto de las personas físicas como de las personas morales y luego, en el proceso legislativo, sencillamente se eliminó a las personas morales sin mencionar justificación alguna. El ministro Cossío, nuevamente en forma puntual, se refiere al respecto en los siguientes términos:

el fallo mayoritario no realizó un estudio en este sentido. De haberlo hecho, se hubiera enfrentado con que no se dio justificación alguna para incluir a las personas físicas y no a las morales, pese a que en el proyecto original de reforma a la Ley del *Impuesto al Valor Agregado* —planteada en dos mil tres—, se proponía que el *impuesto* pesara sobre ambos grupos, siendo el caso que las últimas habrían sido eliminadas en la versión finalmente aprobada, sin que se dieran razones para este cambio de parecer.

En efecto, si bien en el planteamiento enderezado originalmente por la parte quejosa se combatió la reforma al artículo 43 de la Ley del *Impuesto al Valor Agregado*, publicada en el Diario Oficial de la Federación el primero de diciembre de dos mil cuatro y cuya vigencia inició a partir del primero de enero de dos mil cinco, lo cierto es que el artículo en cuestión se adicionó mediante reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el treinta de diciembre de dos mil dos y fue en ese momento cuando se incluyó la potestad tributaria de las entidades federativas para imponer impuestos cedulares sobre los ingresos de personas físicas que tributaran en términos de las secciones II y III del capítulo II del título IV de la Ley del *Impuesto sobre la Renta* —sin incluir a los ingresos percibidos por el otorgamiento de uso o goce temporal de inmuebles, supuesto en el que se encontraba la quejosa, el cual fue establecido hasta dos mil cinco.

Ahora bien, en la iniciativa presentada por el Ejecutivo el cinco de noviembre de dos mil dos para reformar la Ley del *Impuesto al Valor Agregado*, se proponía originalmente que el artículo 43 autorizara a las entidades federativas para que establecieran un *impuesto* a las ventas y servicios al público en general con cargo tanto a las personas físicas como a las morales (3), en tanto que en los numerales 44 y 45 se proponía un *impuesto* directo a las utilidades con cargo a las personas físicas, sin expresar motivos para considerar como sujetos pasivos del *impuesto* tanto a las personas físicas como a las morales en el primer caso y, en

el segundo, exclusivamente a las personas físicas.

Posteriormente, cuando la iniciativa fue discutida en la Cámara de Diputados el once de diciembre de dos mil dos, se aprobó la propuesta presentada por los diputados Añorve, Aragón y Cervantes Rivera de eliminar del texto del dictamen el artículo 43. Al suprimirse éste, fue sustituido con el contenido del artículo 44.

Debe destacarse que del análisis de este proceso legislativo no se advierte la exposición de alguna razón objetiva o el planteamiento de algún fin extrafiscal que explicara la razón por la que se suprimió del tributo a las personas morales, dejando como sujetos pasivos exclusivamente a las personas físicas. De igual manera, a partir del estudio del proceso de reformas para el año de dos mil cinco tampoco puede apreciarse justificación alguna para la exclusión de las personas morales, sino que únicamente se continuó con el esquema propuesto desde dos mil tres.¹⁰

CONCLUSIONES

Primera

La determinación de designar como únicos sujetos pasivos del impuesto cedular a los ingresos que se obtengan por el otorgamiento del uso o goce temporal, o bien, por la enajenación, ambos de bienes inmuebles, a que se refiere el decreto número 104, publicado en el *Periódico Oficial del Estado de Chihuahua*, el día 29 de diciembre de 2004, no resiste el examen de proporcionalidad a que fue sometido de acuerdo a las consideraciones tomadas en cuenta en el cuerpo del presente trabajo.

Segunda

La determinación Jurisprudencia de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, número 50/2007, emitida mediante sesión privada de fecha 25 de abril de 2007, tampoco resiste el examen de proporcionalidad a que fue sometida de acuerdo a las consideraciones vertidas en el cuerpo del presente trabajo.



¹⁰ *Ibidem*.