



# UNIVERSIDAD PANAMERICANA

Facultad de Derecho

Posgrado en Derecho

Con Reconocimiento de Validez Oficial ante la Secretaría de Educación Pública, bajo acuerdo  
número 974181 de fecha 15 de julio de 1997

---

“IMPUESTO SOBRE LA RENTA TRATÁNDOSE DE ENAJENACIÓN DE BIENES  
INMUEBLES ADQUIRIDOS POR DONACIÓN A LA LUZ DEL PRINCIPIO DE  
PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA”.

Tesis que para obtener el grado de

**Maestra en Derecho Fiscal**

Sustenta la

**Lic. Selene Villafuerte Alemán**

Director de la Tesis

**Carlos Espinosa Berecochea**

México, D. F.

Junio de 2013.

## **AGRADECIMIENTOS**

*Gracias primero que nada a Dios por permitirme tener esta nueva experiencia de vida que fue cursar esta Maestría.*

*A mi mamá que con su paciencia día a día me enseña la fortaleza que hay que tener en la vida para afrontarla y disfrutarla, que siempre tiene una sonrisa, palabras de apoyo y comprensión que me permiten ser quien soy y demostrarme que una caída solamente es una experiencia y otro escalón más que subir. Que no importa cual negra esté la noche pronto va a salir el sol.*

*A mis hermanas Elvia y Jesicca que son unas segundas madres para mí y que, como tales, con su ejemplo, apoyo y tenacidad me han demostrado que todo se puede en la vida, que la constancia es la base del éxito.*

*A mi sobrino Guillermo que es la luz que ilumina mi vida y que cada día con su inocencia me da una enseñanza.*

*Muchas gracias al Director de mi tesis por su apoyo y orientación, así como a todos los maestros que me dejaron un gran aprendizaje en esta aventura que me servirá de base fundamental en mi vida y, finalmente, a todos los que de forma premeditada o no me han ayudado a superarme durante esta etapa.*

# ÍNDICE

<u>INTRODUCCIÓN</u>	<u>1</u>
<u>I. CAPÍTULO I</u>	
1.1 <u>EL TRIBUTO</u>	<u>6</u>
1.1.1 <u>Definición</u>	<u>6</u>
1.1.2 <u>Clasificación</u>	<u>6</u>
1.2 <u>LOS IMPUESTOS</u>	<u>8</u>
1.2.1 <u>Definición doctrinal de los impuestos</u>	<u>8</u>
<u>1.3 BASE DE IMPOSICIÓN</u>	<u>12</u>
<u>II. CAPÍTULO II</u>	
2.1 <u>POTESTAD TRIBUTARIA Y LÍMITES DE SU EJERCICIO</u>	<u>16</u>
<u>2.1.1 Disposiciones generales</u>	<u>16</u>
<u>2.1.2 Concepto de potestad tributaria</u>	<u>16</u>
<u>2.1.3 La potestad tributaria del Estado Mexicano</u>	<u>21</u>
<u>2.1.4 Límites de la potestad tributaria en México</u>	<u>22</u>
<u>III. CAPÍTULO II</u>	
3.1 <u>PROPORCIONALIDAD</u>	<u>25</u>
<u>3.1.1 Control de proporcionalidad</u>	<u>25</u>
<u>3.1.2 Principio de proporcionalidad</u>	<u>26</u>
<u>3.1.3 Proporcionalidad Tributaria a la luz de la capacidad contributiva</u>	<u>28</u>
<u>3.1.4 Proporcionalidad Tributaria a la luz de la Suprema Corte de Justicia de la Nación</u>	<u>34</u>
<u>IV. CAPÍTULO IV</u>	
<u>4.1. DONACIÓN</u>	<u>37</u>
<u>4.1.1 Concepto</u>	<u>37</u>

<u>4.1.2 Características</u>	<u>41</u>
<u>4.1.3 Elementos</u>	<u>42</u>
<u>4.1.4 Clases legales de donación</u>	<u>43</u>
<u>4.1.5 Presupuestos o elementos de existencia</u>	<u>44</u>
<u>4.1.6 Presupuestos o elementos de validez</u>	<u>44</u>
<u>4.1.7 Consecuencias</u>	<u>46</u>
<u>4.1.8 Obligaciones</u>	<u>46</u>
<u>4.2 ASPECTOS FISCALES</u>	<u>47</u>
<u>V. CAPÍTULO V</u>	
<u>5. ENAJENACIÓN DE BIENES INMUEBLES ADQUIRIDOS POR DONACIÓN POR PERSONAS FÍSICAS</u>	<u>50</u>
<u>5.1 Ingreso para personas físicas</u>	<u>50</u>
<u>5.2 Exención de bienes adquiridos por donación</u>	<u>51</u>
<u>5.3 Ingreso por enajenación de bienes</u>	<u>52</u>
<u>5.4 Dedución por ingresos obtenidos por enajenación de bienes</u>	<u>54</u>
<u>5.5 Costo de adquisición</u>	<u>56</u>
<u>5.6 Costo comprobado de adquisición y su respeto al principio de proporcionalidad tributaria</u>	<u>56</u>
<u>CONCLUSIONES</u>	<u>67</u>
<u>BIBLIOGRAFÍA</u>	<u>75</u>
<u>APÉNDICE 1</u>	<u>I</u>
<u>APÉNDICE 2</u>	<u>I</u>

## INTRODUCCIÓN

El objeto de estudio de la presente investigación consiste en analizar si el cálculo de la base gravable tratándose del impuesto sobre la renta en enajenación de bienes inmuebles adquiridos por donación, es respetuoso del principio de proporcionalidad.

Al respecto, para estar en aptitud de responder a dicho cuestionamiento, resulta necesario en primer lugar tener presente lo que se entiende como tributo, lo anterior, para efecto de ubicar uno de sus elementos, esto es, la base gravable.

A su vez, también es ineludible abordar el tema de la potestad tributaria, en aras de la cual se establecen los impuestos, así como los límites de dicha atribución.

El Estado precisa allegarse de recursos a efecto de satisfacer las necesidades públicas y sociales, uno de los instrumentos con los que cuenta para tal fin son los tributos.

Sin embargo, esa facultad -entendida como potestad tributaria- debe desarrollarse dentro de los parámetros que marca el texto constitucional, particularmente los establecidos en su artículo 31, fracción IV, en el cual se prevén tres derechos fundamentales en materia tributaria a favor de los contribuyentes, a saber, la garantía de legalidad, que consiste en que los elementos del impuesto deben estar establecidos en una ley formal y materialmente legislativa, la garantía de proporcionalidad; que se traduce en que los gobernados deben contribuir al gasto público atendiendo a su capacidad contributiva; y, la garantía de equidad, que se resume en que se les de idéntico trato a los sujetos que se encuentren en el mismo supuesto de causación, salvo que existan circunstancias objetivas y razonables que hagan viable un trato diverso.

En este marco constitucional impositivo, tiene especial presencia el legislador, ya que atendiendo al principio de legalidad tributaria, a éste le corresponde elaborar los diseños de imposición, para lo cual debe acudir a la fuente económica y de ella advertir los aspectos susceptibles de ser gravados, ponderando en todo caso el entorno social en donde se gesta y las preocupaciones prioritarias del país.

En esta parte, resulta importante destacar el aspecto social del tributo, dado que no puede perderse de vista que su establecimiento repercute directamente en el desenvolvimiento económico del país, teniendo entre otros efectos mitigar o fomentar la realización de las actividades en las que recae.

Así, resulta que el legislador se encuentra frente a una tarea compleja al elaborar los diseños de imposición pues, para tal efecto, deberá identificar el fenómeno económico que pretende gravar, perfilar el tipo de contribución en donde encuadraría, delinear la estructura impositiva, analizando en todo caso sus repercusiones en el ámbito económico y social, todo ello dentro del ámbito permisible por el orden constitucional, debiendo en todo caso respetar los principios de proporcionalidad y equidad tributaria.

En el contexto anotado, los diseños de imposición no pueden ser caprichosos, antes bien, se tiene como premisa inicial que todo diseño impositivo debe respetar los principios constitucionales consagrados en el artículo 31, fracción IV, constitucional, que constituye el límite de la potestad tributaria del Estado.

En ese orden de ideas, el detentador de la potestad tributaria debe acudir al empleo de herramientas que le permitan alcanzar los objetivos esbozados, como lo

puede ser la elección de un tipo de impuestos para una actividad particular y la elección de la conformación de sus elementos esenciales.

Pues bien, uno de tales elementos esenciales lo constituye la base impositiva, de cuya estructura se vale el órgano legislativo para adecuar el hecho imponible.

Al respecto, resulta ilustrativo la función que le imprime Dino Jarach, a la base imponible, pues indica que corresponde a la necesidad de cuantificar el presupuesto o hecho imponible a fin de aplicar sobre esa cantidad el porcentaje o la escala progresiva cuya utilización dará como resultado el importe del impuesto, por lo que implica, necesariamente una medición de los hechos imponibles, es decir, la aplicación de una unidad de medida que permita transformar esos hechos en cantidades, a las que se aplicará las alícuotas correspondientes.

Así se tiene que debe existir una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se le aplica la tarifa o tasa a efecto de que se respete el principio de proporcionalidad consagrado en el artículo 31, fracción IV, Constitucional, para tal efecto, se han empleado diversos criterios de clasificación de bases, para lo cual se habla doctrinariamente de base bruta, neta, fija, variable, pura, disminuida, amplia o restringida.

Derivado de lo antes asentado se arriba a que el legislador al elegir una fuente como medio revelador de capacidad contributiva y, por ende, susceptible de ser gravada para contribuir al gasto público, debe realizar un análisis relativo al impacto del tributo que pretende establecer en el contribuyente y, consecuentemente, en la propia sociedad, hecho lo cual, al momento de elaborar el sistema del impuesto deberá ineludiblemente depurar la base a efecto de evitar agotar la fuente de riqueza e

inclusive, tomar en consideración aspectos de política fiscal con el fin de emplear al tributo como un medio para alcanzar sus fines.

Dicho eso y entrando a la parte medular del presente, se procederá a desentrañar si resulta respetuoso al principio de proporcionalidad tributaria el hecho de que al enajenar bienes adquiridos por donación se tome como costo de adquisición para obtener la base gravable la cantidad que pagó el donante por el bien, cuando este último no pagó impuesto sobre la renta, lo referido de conformidad con el artículo 152 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Para tal efecto, se debe entender las consecuencias legales y de facto de la figura denominada donación no solamente en el mundo fiscal sino en el legal, para que se pueda atender a lo que en realidad persigue dicha figura.

Una vez delimitado lo anterior, se procederá a dilucidar, en un primer término, que se entiende por un ingreso para personas físicas, con el objeto de circunscribir que la enajenación de bienes adquiridos por donación se encuentra en dicho supuesto y las reglas que le rigen en el entendido de plantear como afecta las figuras de exención y deducción al respecto. Lo anterior, llevará a delimitar si el costo comprobado de adquisición que prevé el artículo 152 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta es respetuoso del principio de proporcionalidad tributaria a efecto de fijar la ganancia y, en consecuencia, la base gravable, al tomar como costo de adquisición el que pagó el donante.

En ese orden de ideas, el primer capítulo se ocupará de la semblanza del concepto de tributo y de uno de sus elementos que es la base gravable, lo referido con

el objeto de entender la importancia de los impuestos y el impacto que tiene en el contribuyente el hecho del cálculo correcto de la base gravable.

El segundo capítulo, se encargará de analizar la figura de la potestad tributaria y el límite del ejercicio de dicha atribución, dado que ésta es la que enmarca el establecimiento de las garantías o principios que deberá respetar el legislador al momento de fijar las fuentes de imposición, concentrándonos en la garantía de proporcionalidad tributaria y capacidad contributiva, la cual será desarrollada ampliamente en el capítulo III.

Lo cual nos llevará a desarrollar, la figura de la donación en el capítulo IV, lo anterior para efecto de entender cómo funciona la enajenación de bienes adquiridos por donación en el capítulo V y si el costo de adquisición con el cual se determina la ganancia, esto es, la base gravable de dicho impuesto es respetuoso o no del principio de proporcionalidad tributaria del sujeto del tributo.

## CAPÍTULO I

### 1.1 EL TRIBUTO

#### 1.1.1 DEFINICIÓN

Autores como Calvo Ortega definen al tributo como una categoría jurídica que se aplica a hechos ilícitos y que manifiestan capacidad económica, está establecido por ley y es debido a un ente público.<sup>1</sup> En una definición general del tributo se puede afirmar válidamente que éste es la prestación que el Estado exige unilateralmente a sus súbditos para cubrir sus gastos.<sup>2</sup>

Por su parte, Fernando Pérez Royo define al tributo como una prestación pecuniaria de carácter coactivo impuesta por el Estado u otro ente público con el objeto de financiar gastos públicos.<sup>3</sup>

Otros autores definen al tributo de forma categórica como un ingreso público obtenido por un ente público titular de un derecho de crédito frente al contribuyente obligado, como consecuencia de la aplicación de la ley a un hecho indicativo de capacidad económica que no constituye la sanción de un ilícito.<sup>4</sup>

#### 1.1.2 CLASIFICACIÓN

En otro aspecto relevante que se puede tratar en este tema podemos hablar de la clasificación actual que la doctrina jurídica tributaria le da al tributo la cual en su carácter tripartita se encuentra integrada por tasas, contribuciones e impuestos, postura

---

<sup>1</sup> Calvo Ortega Rafael, *Curso de Derecho Financiero, I. Derecho Tributario (Parte General)*, Editorial Civitas, S.A., Madrid, España, 1997, p. 131.

<sup>2</sup> Valdés Costa Ramón, *Curso de derecho tributario*, Editorial Temis S.A., Segunda Edición, Bogotá, Colombia, 2001, p. 80.

<sup>3</sup> Pérez Royo Fernando, *Derecho Financiero y Tributario, parte general*, Editorial Civitas, S.A., Octava Edición, Madrid, España, 1998. p.33.

<sup>4</sup> Martín Queralt Juan et al. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Editorial Tecnos, Novena Edición, Madrid, España, p.90.

que el acepta de forma unánime en países como Italia y América Latina, siendo que incluso países como Brasil y España le dan la categoría legal.

La justificación de la clasificación tripartita consiste, en primer lugar, en un elemento para lograr soluciones racionales en el otorgamiento de potestades tributarias a ciertos órganos menores, al otorgarle facultades limitativas a los gobiernos rivales en los que respecta a impuestos y, en segundo lugar, la distinción se justifica por razones de técnica jurídica ya que si las distintas especies de tributos responden a distintos fundamentos y finalidades en natural que no estén sometida todas al mismo régimen, siendo justificado que algunas soluciones, por ejemplo, exoneraciones rijan para algunas especies y no para otras, por ejemplo, es tradicional que no se deban establecer exoneraciones de las contribuciones de mejoras en razón de los beneficios que proporciona la actividad estatal, en cambio, aparecen como la regla en los impuestos que gravan los servicios sociales.

La diferencia jurídica entre impuestos, tasas y contribuciones resulta de lo siguiente, en el impuesto el presupuesto de hecho y el destino no presentan ninguna característica especial; pudiendo establecerse, como lo señala Giannini que dependen únicamente de la voluntad del Estado, pero sin perder de vista que en el Estado de derecho esa voluntad debe estar coordinada con las normas constitucionales que prevén los derechos fundamentales, empero, en sentido opuesto la tasa y la contribución especial tanto el presupuesto de hecho como el destino tiene particularidades esenciales que resultan de la ley, es decir, en la tasa el presupuesto está constituido por una prestación estatal y la contribución por un beneficio especial recibido por el contribuyente.

## 1.2 LOS IMPUESTOS

### 1.2.1. DEFINICIÓN DOCTRINAL DE LOS IMPUESTOS

Para algunos autores el impuesto representa la categoría tributaria fundamental, en la que se aprecian las notas propias de tributo como es la coactividad, definiendo simplemente al impuesto como aquél tributo cuyo hecho imponible es definido sin referencia alguna a servicios o actividades de la Administración, sin embargo, para muchos el impuesto al ser el tributo típico se le confunde prácticamente con el.

Entre otros autores, Gregorio Sánchez refiere que los impuestos son tan antiguos como el hombre, de lo que da cuenta la historia, economía y la literatura de todos los países y de todos los tiempos, los cuales contienen infinidad de temas relativos a los impuestos en los que se incluyen los tributos, como prestaciones personales y otras muchas formas de pago semejantes.<sup>5</sup>

Musgrave destaca que los impuestos no sólo cubren los gastos para la satisfacción de las necesidades sociales (*social wants*), sino también de las necesidades preferentes (*merit wants*).<sup>6</sup>

En el mismo matiz, Dino Jarach argumenta que los impuestos no tan solo tienen como finalidad obtener ingresos para el público erario, pues existen algunos impuestos limitativos o prohibitivos de ciertas actividades consideradas contrarias a determinados intereses públicos, como los derechos aduaneros protectores.<sup>7</sup>

---

<sup>5</sup> Sánchez León Gregorio, *Derecho Fiscal Mexicano*, Cárdenas Editor y Distribuidor, Decimosegunda Edición, México, 2000, p. 3.

<sup>6</sup> Musgrave, R. A., *Teoría de la Hacienda Pública*, citado por Jarach Dino, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Tercera Edición, Buenos Aires-Argentina, 1999, p. 256.

<sup>7</sup> Jarach Dino, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Tercera Edición, Buenos Aires-Argentina, 1999. p. 256-257.

El impuesto es una especie de los recursos tributarios, cuya característica es que por su naturaleza de tributo responde al principio de capacidad contributiva. Este principio elaborado por la doctrina financiera ha sufrido una notable evolución, ya que de un criterio político-económico ha pasado a considerarse también como un principio jurídico y, en este campo, a asumir la jerarquía de principio constitucional.<sup>8</sup>

Ahora bien, ¿cómo se define un impuesto? En este sentido, Plazas Vega propone la siguiente definición: “El impuesto es una contraprestación tributaria, en dinero o en especie, con destino al Estado o a una Comunidad Supranacional, como titular del poder de imperio, de naturaleza definitiva, obligatoria, coercitiva y sin contrapartida directa a favor del contribuyente, establecida por autoridad de la ley, o de una norma supranacional, para el cumplimiento de los fines del Estado, o de la Comunidad Supranacional, y originada en virtud de la ocurrencia de un hecho generador de la obligación.”<sup>9</sup>

De los autores clásicos de principios de siglo debemos mencionar a Jéze quien lo define como “la prestación pecuniaria exigida de los individuos según reglas determinadas a cubrir los gastos de interés general y únicamente a causa de que los contribuyentes son miembros de una comunidad política organizada”. La definición anterior ejerció gran influencia en la doctrina francesa, por ejemplo Duverger la adopta con algunos retoques al entender que es necesario especificar que la prestación pecuniaria sea directa para distinguir el impuesto de las manipulaciones monetarias que llega a veces a una detracción indirecta de los bienes particulares.

---

<sup>8</sup> Jarach Dino, *El Hecho Imponible*, Tercera Edición, Abeledo Perrot, Buenos Aires- Argentina, 2001, p.86.

<sup>9</sup> Plazas Vega, Mauricio A. *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario*. Ed. Temis, Colombia, 2000.

No obstante, la definición de Jéze tiene gran relevancia dado que nos permite advertir algunos caracteres fundamentales del impuesto como son:

- a) El carácter forzado, que implica una detracción impuesta por el Estado por medio de su poder de coacción, no de una detracción voluntaria.
- b) El carácter de sin contrapartita, ya que el contribuyente se beneficia de la seguridad y de otras ventajas que le procuran la existencia del Estado pero no existe ninguna proporción ni ninguna correlación directa entre éstas y el impuesto.
- c) En términos similares a los dos autores anteriores lo define Seligman, al señalar que el impuesto es la contribución obligatoriamente exigida por el individuo para el Estado, para cubrir los gastos hechos en interés común, sin tener en cuenta las ventajas particulares otorgadas a los contribuyentes.

Para Dino Jarach; "...llámese impuesto al tributo que se establece sobre los sujetos en razón de la valorización política de una manifestación de la riqueza objetiva - independientemente de la consideración de las circunstancias personales de los sujetos a los que esta riqueza pertenece o entre las cuales se transfiere – o subjetiva, teniendo en cuenta las circunstancias personales de los sujetos pasivos, tales como: estado civil, cargas de familias, monto total de ingresos y fortunas".<sup>10</sup>

Rafael Bielsa proporciona la siguiente definición: "Impuesto es la cantidad de dinero o parte de la riqueza que el Estado exige obligatoriamente al contribuyente, con el objeto de costear los gastos públicos".<sup>11</sup>

---

<sup>10</sup> Jarach Dino, op. cit., p. 253.

<sup>11</sup> Citado por Margáin Manautou, Emilio, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, trigésima edición, Editorial Porrúa, México, 1993, p.77.

Por su parte, Sergio Francisco de la Garza dice que: “Impuesto es una prestación tributaria obligatoria ex-lege, cuyo presupuesto de hecho no es una actividad del Estado referida al obligado y destinada a cubrir los gastos públicos”.<sup>12</sup>

Otros doctrinarios destacan que los impuestos son exigidos sin contraprestación, los cuales tienen como presupuesto de hecho un negocio, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica que revelan capacidad contributiva del sujeto pasivo, como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de los bienes o la adquisición de la renta.<sup>13</sup>

El Código mexicano de 1938 definió los impuestos en su artículo 2° como: “las prestaciones en dinero o en especie que el Estado fija unilateralmente con carácter obligatorio a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal”. Esta definición tiene el mismo efecto que la de la Ordenanza Alemana en razón de que hace mención de notas comunes a todos los tributos, con lo que se advierte ausencia de las notas características de los impuestos, concretamente el de la independencia de las prestaciones, también presenta la característica exclusiva de aceptar como prestación las efectuadas en especie. Posteriormente en los códigos de 1966 y 1981 se introdujeron modificaciones, en relación al destino gastos públicos y sustitución de prestación por contribución. En relación a esta inclusión Flores Zavala refiere que en México todavía subsisten algunos impuestos que se pagan en especie relativos a los derechos de minería, como por ejemplo sucede con el impuesto sobre la producción de plata y oro que se pagará en

---

<sup>12</sup> De la Garza, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, decimosegunda edición, Editorial Porrúa, México, 1983, p. 300.

<sup>13</sup> Queralt, Juan Martín. Lozano Serrano Carmen y Poveda Blanco Francisco. *Derecho Tributario*. Editorial Aranzadi, 2002.

especie, no obstante, se critica la definición planteada dado que sirve tanto para el impuesto como para las tasas y contribuciones debiendo considerarse más una definición del tributo que del impuesto.

En esa tesitura, se colige que los impuestos, son la cantidad de dinero que los particulares tienen la obligación de enterar al Estado, de manera obligatoria, para que cubran sus gastos y, para satisfacer las necesidades de cada uno de sus miembros, empero, nos conviene recordar que la legitimación constitucional del cobro de dichos impuestos deriva del respeto a los principios tributarios.

### **1.3 BASE DE IMPOSICIÓN**

José Juan Ferreiro Lapatza, al abordar los elementos constitutivos de la obligación tributaria, señala que: “La base es siempre la dimensión o magnitud de un elemento integrante del hecho imponible, lo cual explica como sigue: si no hay base imponible no hay cuota, no nace la obligación tributaria...una de sus partes o elementos necesarios para que nazca la obligación tributaria es aquel cuya magnitud se toma como base. La base imponible no coincide conceptualmente con el objeto del tributo: es en efecto una dimensión o magnitud que sirve para determinar la capacidad contributiva relativa.”<sup>14</sup>

Por su parte, Héctor Villegas destaca la necesaria adecuación entre el hecho imponible y la base imponible, como elemento cuantificante de la obligación tributaria, so pena de distorsionar el tributo.<sup>15</sup>

---

<sup>14</sup> Dirigido por Andrea Amatucci. Tratado de Derecho Tributario. Tomo Segundo. Ed. Temis Bogotá Colombia, 2001. p. 53.

<sup>15</sup> Villegas, Héctor V. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributaria*. Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1993, p. 288.

En general, la doctrina es conteste en señalar que la base dimensiona el *quantum* o monto de la obligación tributaria, por ende, se establece la indisoluble correspondencia con el hecho imponible. Por ende, éste es elemento que incide en el principio de proporcionalidad tributaria, dado que la estructura de la base condiciona el respeto a la capacidad contributiva del sujeto pasivo de la obligación, lo que implica que no podrán desconocerse en su estructura los elementos fundamentales que conforman a la capacidad contributiva.

Anuncia José Juan Ferreiro Lapatza que las bases monetarias pueden ser de dos tipos:<sup>16</sup>

a).- La ley fija una cantidad a pagar por cada uno de los grados o escalones de la base. En este sentido cita como ejemplo la constitución de arrendamientos de fincar urbanas, en donde:

Base imponible:	Suma a pagar
Por cada 5,000.00 pesetas	15
De 5,000.01 a 10,000.00 pesetas	30

Conforme al ejemplo que antecede, en este caso se establece una cantidad fija a pagar por cada escalón, lo que hace visible la desproporcionalidad de su contenido pues bastará la diferencia de un valor monetario (peseta) para incrementar significativamente la suma a pagar.

b) La ley fija la cantidad a pagar en un tanto por ciento de la base imponible. Los tipos de gravamen que revisten esta modalidad reciben en nombre de alícuotas. Como se aprecia esta definición coincide con la que proporciona Russo con impuestos

---

<sup>16</sup> Dirigido por Andrea Amatucci. op. cit p. 53.

proporcionales, los que en general coinciden con el principio de proporcionalidad tributaria.

Este autor señala que las alícuotas pueden ser proporcionales (no varían al cambiar la base imponible), progresivas (aumentan al incrementarse la base imponible de acuerdo a los grados fijados por la ley), a su vez dicha progresión puede ser continúa o por escalones y regresivas (disminuyen al aumentar las bases imponibles)

En el mismo tópico, Carrasco Irriarte apunta la existencia de los siguientes tipos de base gravable:

- a) Base bruta. Es aquella que no admite deducciones.
- b) Base neta. Se presenta cuando se permiten deducciones.
- c) Base fija. Es aquella que no varía y resulta igual para todos.
- d) Base Variable. Se contempla por lo general en la aplicación de la progresividad impositiva, de tal manera que conforme aumenta tal base, se incrementa la tasa por pagar.
- e) Base presuntiva. Ocurre cuando por cuestiones especiales la norma permite a la autoridad determinar presuntivamente ingresos, utilidades, actos, actividades, activos, etc., por ejemplo cuando el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria se oponga u obstaculice el inicio o desarrollo de facultades de comprobación, y omita presentar declaraciones en un ejercicio fiscal.<sup>17</sup>

Por su parte, dice que pueden ser de cuatro clases:

- a) Base pura. Es aquella que no admite reducción o disminución alguna.

---

<sup>17</sup> Carrasco Irriarte, Hugo, *Derecho Fiscal I, Introducción y generalidades*, Iure Editores, México, 2002.

- b) Base disminuida. Es aquella en que el legislador permite ciertas reducciones o disminuciones, como gastos médicos, hospitalarios, gastos necesarios para una empresa o establecimiento, etc.
- c) Base amplia. Se presenta cuando el legislador quiera abarcar todos los supuestos posibles que se presenten en la realidad; así se alude a enajenación, prestación de servicios, prestación de consumo, etc.
- d) Base restringida. En ésta, el legislador excluye determinadas actividades, bienes o servicios, por ejemplo: en el impuesto predial a los bienes del dominio público de la Federación, de los Estados o del Distrito Federal.<sup>18</sup>

Por lo visto, la base es elemento revelador del respeto a la capacidad contributiva del causante, por tanto, su construcción y análisis debe pasar bajo la óptica de constituir ingresos reveladores de una potencialidad real de contribución.

De ahí, que los elementos que debe valorarse para el diseño tributario para atender al principio de proporcionalidad debe estar reflejados en el diseño de la base impositiva.

---

<sup>18</sup> *Ibíd*em, p. 54.

## **CAPÍTULO II**

### **2.1 POTESTAD TRIBUTARIA Y LÍMITES DE SU EJERCICIO**

#### **2.1.1 DISPOSICIONES PRELIMINARES**

El principio de proporcionalidad se encuentra inmerso dentro de la estructura tributaria, por ende, para un óptimo análisis de su funcionamiento se debe partir de la ubicación del contexto al que pertenece.

Así las cosas, en el presente capítulo se abordará la potestad tributaria, por ser ésta la atribución que ejerce el Estado para imponer las contribuciones.

Enseguida, se procederá a la delimitación del ejercicio de la potestad tributaria en México, pues se estima que tal elemento proporcionará los límites permisibles del Estado para el establecimiento de los tributos y condicionan uno de sus elementos: la base.

#### **2.1.2 CONCEPTO DE POTESTAD TRIBUTARIA**

Las primeras interrogantes a resolver consiste en delimitar quién se encuentra facultado para establecer impuestos, cuál es la causa que lo legitima y cuál es el límite del ejercicio de esa atribución.

Una primera aproximación la encontramos con Juan Jacobo Rousseau, quien en su teoría del contrato social ha establecido que el hombre decide unirse en sociedad para formar un estado, momento en el cual renuncia a su plena libertad para sujetarse a las normas que establece por consenso. De esta forma, establece que el Estado tiene facultades extraordinarias, a través de las cuales goza del impero de imponer sus decisiones, con la única limitación del orden jurídico establecido. Es por ello que se dice

que la potestad tributaria tiene su fundamento en el poder soberano de que está investido el Estado.

De acuerdo al criterio esbozado, se desprende que se identifica a la potestad tributaria con el concepto de soberanía, pues ésta última justifica la imposición de los tributos.

En otro matiz, Rodríguez Lobato define a la potestad tributaria del Estado como el “poder jurídico del Estado para establecer las contribuciones forzadas, recaudarlas y destinarlas a expensar los gastos públicos.”<sup>19</sup>

Bajo el mismo tenor, Sánchez Gómez identifica a la potestad tributaria del estado como la “atribución legal que le confiere la Constitución Política Federal para establecer las contribuciones necesarias que se requieren dentro de su espacio territorial para cubrir el gasto público y que debe ejercitarse bajo los principios de generalidad, equidad, proporcionalidad, legalidad y ámbito de competencia físico-geográfico.”<sup>20</sup> Este autor, refiere que Carlos M. Giuliani Fonrouge, considera que la expresión Poder Tributario significa la facultad o la posibilidad jurídica del Estado, de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hayan en su jurisdicción. En este tenor, hay quienes hablan de supremacía tributaria (Berliri) de potestad impositiva (Micheli), de Potestad tributaria (Cocivera, Alessi-Stammati), poder fiscal (Bielsa), poder de imposición (Ingrosso, Blumestein), poder tributario, concebido como “El Poder General del Estado” aplicado a determinado sector de la actividad estatal, la imposición (Helsel). Pues bien, conforme a los últimos criterios anotados, la potestad tributaria se

---

<sup>19</sup> Rodríguez Lobato, Raúl, *Derecho Fiscal*, Ed. Harla, México, 1983.

<sup>20</sup> Sánchez Gómez, Narciso, *Derecho Fiscal Mexicano*. Ed. Porrúa, México, 2001.

identifica como una atribución, entendida esta como facultad para establecer los tributos en un territorio determinado.

De ahí que se advierta la diversidad de criterios en cuanto a considerar a la potestad tributaria como manifestación de la soberanía o como simple atribución del Estado.

Referente al tópico en cuestión, en la doctrina se suele referir a la potestad tributaria en dos sentidos distintos: como la acción del Estado como legislador (potestad tributaria normativa) y como administrador (potestad de imposición). En el primer sentido se habla de poder o potestad tributaria refiriéndose al poder legislativo que corresponde al Estado, como una expresión de su soberanía. En el segundo, se está aludiendo al poder o potestad de la Administración pública tendiente a aplicar las normas tributarias.<sup>21</sup>

En ese contexto, procede plantearse la siguiente pregunta: ¿La potestad tributaria normativa constituye un aspecto del poder legislativo del Estado?

Al respecto, Rafael Bielsa señala que la soberanía no constituye el fundamento del Poder Tributario. Considera que la soberanía es política, antes que jurídica y corresponde a la idea de Estado como entidad de Derecho Internacional; por otra parte, sostiene que la soberanía es indivisible, y pertenece a la nación misma, esto es, al pueblo y no se refleja en las actividades del Estado, sino en la Constitución. A su juicio, dentro de su jurisdicción o ámbito territorial, el Estado no debe ni tiene porque invocar

---

<sup>21</sup> González, Eusebio y Pérez de Ayala, José Luis. *Derecho Tributario I*, Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca, 1994.

su soberanía; le basta su poder de imperio, que ejercer por los tres poderes que forman su gobierno: el Legislativo, el Ejecutivo y el Judicial.<sup>22</sup>

En el mismo sentido se pronuncian Jesús Quintana Valtierra y Jorge Rojas Yáñez, en su obra *Derecho Tributario Mexicano*, al señalar que en el sistema jurídico mexicano no es posible hablar de la soberanía del Estado como una característica consustancial del poder tributario, toda vez que de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 39 constitucional, la soberanía reside esencial y originariamente en el pueblo. En consecuencia, tales autores señalan que el fundamento del poder tributario del Estado debe buscarse en el poder e imperio que éste ostenta desde el momento de su nacimiento a la vida jurídica, en virtud de la decisión soberana del pueblo. Indican que lo anterior se confirma con lo establecido en dicho precepto constitucional cuando habla de que “todo poder público dimana del pueblo y se le instituye en beneficio de él.”

Tocante a los caracteres de la potestad tributaria del Estado, se tomará en consideración lo expuesto por Narciso Sánchez Gómez, en su obra *Derecho Fiscal Mexicano*, quien señala que son los siguientes:<sup>23</sup>

- a).- Es ejercitado por el Poder Legislativo al dictar las normas tributarias con carácter general, obligatorio e impersonal.
- b).- Nace de la Constitución, pues debe ajustarse al principio de legalidad.
- c).- Es producto de la autoridad soberana del Estado, lo que significa que es connatural, propio o exclusivo de dicha entidad política y que surge desde el momento en que se instituye como una forma superior de organización social.

---

<sup>22</sup> Citado por Sánchez Gómez, Narciso, *Derecho Fiscal Mexicano Ed. Porrúa, México, 2001, de la obra de ese autor denominada Estudios de Derecho Público, Tomo II, Derecho Fiscal, Ediciones Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1951.*

<sup>23</sup> Sánchez Gómez, Narciso, op cit.

d).- Es abstracto, pues va dirigido a toda la población que debe aportar recursos al erario.

e).- Es permanente.- toda vez que con el propio surgimiento del Estado le da sustento y esencia jurídica para que sea ejercitada esa potestad como uno de los altos fines de su soberanía, y sólo puede desaparecer con la extinción del propio Estado.

f).- Es irrenunciable e imprescriptible, pues el Estado no puede desprenderse de ésta pues de ella depende su subsistencia, sin perjuicio de que su ejercicio pueda ser originario y delegado.

g).- Puede ser privativo o concurrente, refiriéndose a los términos en que esté previsto el ámbito competencial de su ejercicio.

h).- Puede ser limitado e ilimitado.

Importa destacar en esta parte lo sostenido por Hallivis Pelayo en torno a la amplitud que abarca la potestad tributaria, quien señala que además del establecimiento de contribuciones, también comprende la determinación de estímulos, subsidios, el control de su cumplimiento, infracciones, delitos y sanciones.<sup>24</sup>

Hasta aquí es dable concluir que con independencia del debate en torno al concepto de soberanía, el cual no interesa para este trabajo, la potestad tributaria se caracteriza por ser exclusiva del Estado, quien lo ejerce históricamente por conducto del Poder Legislativo, a efecto de establecer en un cuerpo formal y materialmente legislativo las contribuciones y todos sus elementos, sin embargo, también interviene el Poder Ejecutivo en su ejercicio al cobrar y administrar los ingresos obtenidos por ese

---

<sup>24</sup> Hallivis Pelayo Manuel, Fisco, *Federalismo y globalización en México*. Taxx editores, México, 2003. p. 181.

concepto, finalmente, participa el Poder Judicial al dirimir los conflictos que surjan en la materia.

### **2.1.3 LA POTESTAD TRIBUTARIA DEL ESTADO MEXICANO**

Para efectos del presente estudio, basta destacar que la potestad tributaria del Estado Mexicano se encuentra contenida medularmente en los artículos 1 y 31, fracción IV, constitucionales, que dicen:

*“Artículo 1o.- En los Estados Unidos Mexicanos todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos en esta Constitución y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, así como de las garantías para su protección, cuyo ejercicio no podrá restringirse ni suspenderse, salvo en los casos y bajo las condiciones que esta Constitución establece...”*

*Artículo 31.- Son obligaciones de los mexicanos:*

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

En efecto, en primer término, se advierte la existencia de un límite territorial, el cual se encuentra establecido por el artículo 42 constitucional.

En el Derecho mexicano, la territorialidad del impuesto, se refiere al criterio de obligatoriedad y aplicación de las normas fiscales al ámbito de jurisdicción de un Estado, para imponer con validez sus ordenamientos.

Al respecto, existen dos principios en relación con la aplicación de las contribuciones:

- a).- El de residencia efectiva de las personas naturales, cuando el gravamen sea de índole personal.
- b).- El de territorialidad en los demás tributos y en especial, cuando tengan por objeto el producto, el patrimonio, las explotaciones económicas o el tráfico de bienes.<sup>25</sup>

Por su parte, del artículo 31, fracción IV, antes reproducido, se desprenden tres garantías específicas en materia tributaria:

- a).- El Estado tiene la obligación de destinar las contribuciones al gasto público de la Federación, estados, Distrito Federal y municipios.
- b).- Las contribuciones deben ser proporcionales y equitativas.
- c).- Las contribuciones deben estar establecidas en una ley.

El antecedente directo del precepto en mención se encuentra en el Proyecto de Constitución Política de la República Mexicana de 1856, el cual, desde aquél momento y a lo largo de su evolución previa al texto actual, conserva los rasgos distintivos de las garantías que se mencionan.<sup>26</sup>

#### **2.1.4 LÍMITES DE LA POTESTAD TRIBUTARIA EN MÉXICO**

En México la potestad tributaria se encuentra limitada particularmente por el artículo 31, fracción IV, del texto Constitucional, es decir, el legislador goza de plena

---

<sup>25</sup> INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS UNAM. *Nuevo Diccionario Jurídico Mexicano*, 1ª Edición, México, 2000.

<sup>26</sup> Suprema Corte de Justicia de la Nación-Tribunal Federal de Justicia fiscal y Administrativa. *La Interpretación Constitucional de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en Materia Tributaria 1986-2000*. Tomo II. México, 2001. p. 815.

libertad de elegir las fuentes de imposición, siempre que se respete los principios de legalidad, proporcionalidad, equidad y destino al gasto público.

La aseveración que antecede se encuentra respaldada por lo establecido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, tal como se aprecia de la jurisprudencia P./J. 17/90.<sup>27</sup>

El principio de legalidad tributaria consiste en que los elementos del impuesto deben estar establecidos en una ley formal y materialmente legislativa, la cual tiene por objeto que la imposición no quede al arbitrio de la autoridad administrativa, con lo que se logra certeza jurídica al gobernado al conocer los elementos del tributo previa a su aplicación.<sup>28</sup>

Por su parte, la garantía de equidad tributaria, se resume en que se les dé idéntico trato a los sujetos que se encuentren en el mismo supuesto de causación, salvo que existan circunstancias objetivas y razonables que hagan viable un trato diverso.<sup>29</sup>

Finalmente, el destino al gasto público se refiere a que debe encontrarse referido a dicho fin la imposición, siendo que éste es el que justifica el establecimiento de los tributos.<sup>30</sup>

---

<sup>27</sup> Tesis del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, consultable en la página 75, Tomo VI, Primera Parte, Julio a Diciembre de 1990, Octava Época del Semanario Judicial de la Federación y publicada bajo el número de registro 205868 y cuyo rubro es el siguiente: *“CONTRIBUCIONES, OBJETO DE LAS. EL LEGISLADOR TIENE LIBERTAD PARA FIJARLO, SIEMPRE QUE RESPETE LOS REQUISITOS QUE ESTABLECE EL ARTICULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN.”*

<sup>28</sup> Sobre el particular resulta ilustrativa la jurisprudencia del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, consultable en la página 5, del tomo XXIV, Octubre de 2006, Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, que dice: *“LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DE DICHO PRINCIPIO EN RELACIÓN CON EL GRADO DE DEFINICIÓN QUE DEBEN TENER LOS ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DEL IMPUESTO.”*

<sup>29</sup> Robustece lo señalado la jurisprudencia 2a./J. 31/2007 de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, consultable en la página 334, tomo XXV, Marzo de 2007, del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Novena Época, que señala: *“EQUIDAD TRIBUTARIA. CRITERIOS PARA DETERMINAR SI EL LEGISLADOR RESPETA DICHO PRINCIPIO CONSTITUCIONAL.”*

Lo anterior en correlación con lo determinado por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en donde señaló que el pago de los tributos debe encontrarse encaminados al pago de los gastos públicos, tanto de la Federación, Distrito Federal, Estado y Municipio en donde reside el contribuyente con el fin de beneficiar a la colectividad de su residencia.<sup>31</sup>

Para el presente estudio merece análisis particular el contenido de la garantía de proporcionalidad tributaria, por lo que se considera suficiente la escueta referencia que de las diferentes garantías se realizó en líneas precedentes.

---

<sup>30</sup> Al respecto, conviene citar la tesis 2a. IX/2005 de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en la página 605 del tomo XXI, Enero de 2005, Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, que dice: “GASTO PÚBLICO.”

<sup>31</sup> P./J. 106/99, del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, consultable en la página 26, del tomo X, Noviembre de 1999, Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, que dice: “CONTRIBUCIONES. LAS DESTINADAS AL PAGO DE UN GASTO PÚBLICO ESPECIAL NO VIOLAN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL.”

## CAPÍTULO III

### 3.1 PROPORCIONALIDAD

#### 3.1.1 CONTROL DE PROPORCIONALIDAD

El control de proporcionalidad no se encuentra expresamente sancionado en la Constitución aunque se puede desprender del contenido de los numerales 1° y 16 constitucionales, concepto que es entendido para el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, así como los principales tribunales constitucionales como el de Alemania, como el límite al Poder Legislativo frente a los derechos fundamentales.<sup>32</sup>

El punto a tomar en cuenta en la proporcionalidad como control reside en la argumentación como juicio de razonabilidad que tiene que encontrarse impregnado en cada acto de autoridad, en donde todas las autoridades deberán efectuar la motivación de sus actos en base a un juicio de razonabilidad.

Entonces, el control de proporcionalidad se identifica con los principios de ponderación, racionalidad y proporcionalidad.

Así, la ponderación según Alexy se entiende como la optimización de principios contrapuestos, la cual se desintegra en tres fases la primera establece los grados de insatisfacción de un principio, la segunda la importancia de satisfacer un principio opuesto y la tercera la importancia de satisfacer el segundo principio justifica el detrimento o la insatisfacción del primer principio.<sup>33</sup>

---

<sup>32</sup> Granados, Gabriela Ríos, *Control de Proporcionalidad en el Derecho Tributario Mexicano*, Editorial Porrúa, México, 2009, p. 24-25.

<sup>33</sup> Vázquez, Rodolfo, Presentación del libro *Jueces y ponderación argumentativa*, de Andrés Ibáñez, Perfecto y Alexy, Robert, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2006. Pp. IX-X.

Ahora bien, en nuestro sistema tributario con base en el control de proporcionalidad permite establecer tributos extrafiscales con el fin de proteger los derechos fundamentales sancionados en la Constitución.

Con base en el control de proporcionalidad se puede evitar el uso abusivo de los instrumentos extrafiscales o la vulneración de cualquier principio material de justicia tributaria.

### **3.1.2 PRINCIPIO PROPORCIONALIDAD**

En contraste con el control de proporcionalidad el principio de proporcionalidad tiene sus raíces en el derecho natural, la cuna de dicho principio es el derecho administrativo prusiano del siglo XIX y el derecho alemán es el responsable de su reconocimiento como principio constitucional.

El principio de proporcionalidad no es un concepto jurídico inventado por la jurisprudencia y la doctrina constitucional de la segunda mitad del siglo XX, noción general que es utilizada desde épocas remotas en las matemáticas y otras diversas áreas del conocimiento.

Así, la relación entre el medio y el fin que constituye la base epistemológica de la proporcionalidad se reveló como una forma de pensamiento en la filosofía práctica de la Grecia clásica.<sup>34</sup>

La proporcionalidad se refiere a la justicia del caso concreto, al medir el impacto que sobre los ciudadanos tiene la intervención estatal, esto es, ponderar si la finalidad perseguida por la ley es proporcional a los medios que se utilizan en la consecución de dicho fin.

---

<sup>34</sup> Bernal Pulido, Carlos, *El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2005, p. 39.

Para autores como Carpio Marcos el principio de proporcionalidad impone pautas de decisión a los órganos estatales que enfrentan la colisión de principios y/o bienes jurídicos con el objeto de armonizar su satisfacción,<sup>35</sup> esto implica llevar a cabo el examen de elementos objetivos y que buscan eliminar dentro de sus facultades la arbitrariedad de cualquier tipo de resolución ya sea judicial, legislativa o administrativa.

Para Huster, el principio de proporcionalidad está integrado por el control de adecuación medio-fin, en el sentido de que la medida utilizada sea la menos lesiva del derecho fundamental.<sup>36</sup>

El principio de proporcionalidad es de comúnmente usado por tribunales constitucionales de Europa y América, así como por jurisdicciones internacionales de protección de derechos humanos como la europea, siendo aplicada casi universalmente en el mundo jurídico sin importar si se trata de tribunales domésticos o internacionales.

Bajo ese orden de ideas según lo sostienen la doctrina y jurisprudencia alemana se debe tomar en cuenta que el principio de proporcionalidad *lato sensu* es complejo y se integra por tres subprincipios: idoneidad, necesidad y proporcionalidad *stricto sensu*.<sup>37</sup>

Dichos conceptos se definen de la siguiente manera:<sup>38</sup>

---

<sup>35</sup> Carpio Marcos, Edgar, *La interpretación de los derechos fundamentales*, Ferrer Mac-Gregor Eduardo (coord.), Interpretación Constitucional, México, Porrúa- UNAM, 2005, T.I, p. 371.

<sup>36</sup> Huster, *Rechte und Ziele, Zur Dogmatik des allgemeinen Gleichheitssatzes*, Berlin, Dunker and Humboldt, 2003, p. 219.

<sup>37</sup> Sánchez Gil, Rubén, *El principio de proporcionalidad*, Universidad Nacional Autónoma de México, 2007, p.1.

<sup>38</sup> Ríos Granados Gabriela, *Temas Selectos de Derecho Tributario*, Editorial Porrúa- UNAM, México 2008, p.57.

La congruencia o idoneidad, también denominado juicio de adecuación, consiste en que la limitación de derechos ha de ser congruente o idónea a la finalidad que persigue.

Por su parte, la necesidad o juicio de indispensabilidad implica que esa limitación contenida en la norma ha de ser la opción menos gravosa en la consecución de dicha finalidad, esto es, puede existir otra forma de conseguir ese objetivo que conlleve a una limitación menor en los derechos fundamentales que la que se juzga.

Finalmente, la proporcionalidad en estricto sentido implica la relación entre la finalidad y los medios para conseguirla ha de ser proporcionada, es decir, que los medios utilizados no pueden ser desproporcionados al fin de la norma.

Una vez establecido lo que se entiende por este principio, se debe tener presente que para los efectos el uso más conocido que se le da al concepto de proporcionalidad en México ocurre en la materia fiscal, al considerarse una vertiente de dicho principio, al prever en la fracción IV del artículo 31 constitucional que los ciudadanos mexicanos se encuentran obligados a contribuir en forma proporcional y equitativa a los gastos públicos, con lo que se instauró la garantía de proporcionalidad tributaria, entendiendo en este ámbito el principio de proporcionalidad tributaria como la manifestación de la capacidad contributiva.

### **3.1.3 PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA A LA LUZ DE LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA**

Como antecedente de dicho principio, debemos tener presente lo que, en relación con este tópico ha dicho la Suprema Corte de Justicia de la Nación al señalar en la tesis 11 que la proporcionalidad y equidad de los impuestos constituye una

garantía individual aun cuando el precepto en el que se prevé se encuentre fuera del capítulo de garantías previsto en la Constitución.<sup>39</sup>

En este sentido, para la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la proporcionalidad consiste, en esencia, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su capacidad económica debiendo fijarse los gravámenes de tal manera que las personas que obtengan ingresos elevados disfruten en forma cualitativa superior a los de medianos y reducidos recursos, lo que se consigue por medio de tarifas progresivas.<sup>40</sup>

Según nuestro Alto Tribunal el ámbito de aplicación del principio de proporcionalidad tributaria se ubica dentro de los elementos del tributo de la siguiente manera:<sup>41</sup>

- Tasa o tarifa: El pago de los tributos en proporción a la riqueza gravada puede conseguirse no sólo mediante parámetros progresivos, sino igualmente con porcentajes fijos.
- Sujeto: Las contribuciones deben estar en función de la verdadera capacidad de los sujetos, esto es, debe existir congruencia entre el gravamen y su capacidad contributiva.

---

<sup>39</sup> Francisco de la Garza, Sergio, *Derecho Financiero Mexicano*, Editorial Porrúa, México, 1999, p.269.

<sup>40</sup> Informe Presidente Suprema Corte de Justicia de la Nación, 1984, 2° parte, Pleno, p.325.

<sup>41</sup> Sirven de apoyo a las anteriores afirmaciones la tesis P.XXXV/2010 del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en la página 243 del tomo XXXII, Agosto de 2010, Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, cuyo rubro es el siguiente: *“PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. PARA QUE UN TRIBUTO RESPETE ESTE PRINCIPIO CONSTITUCIONAL SE REQUIERE QUE EXISTA CONGRUENCIA ENTRE EL GRAVAMEN Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS SUJETOS, QUE ÉSTA ENCUENTRE RELACIÓN DIRECTA CON EL OBJETO GRAVADO Y QUE EL HECHO IMPONIBLE Y LA BASE GRAVABLE SE RELACIONEN ESTRECHAMENTE.”*

- Base: Tomando en cuenta que todos los presupuestos de hecho de los impuestos deben tener una naturaleza económica y que las consecuencias tributarias son medidas en función de la respectiva manifestación de riqueza gravada es necesario una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto.
- Objeto: Para evaluar la capacidad contributiva del causante, la misma debe encontrarse en relación directa con el objeto gravado.

En relación con su concepto recordemos lo que para Sánchez Gil implica el principio de proporcionalidad tributaria, al referir que fue creado en el ámbito de los derechos fundamentales en el supuesto de que se ponderen dos bienes jurídicos protegidos por la constitución.

Ahora bien, debemos tener presente que al hablar de proporcionalidad tributaria como un requisito para que las normas se consideren constitucionales necesariamente lo debemos relacionar con el término de capacidad contributiva.

Así, la garantía de proporcionalidad; se traduce en que los gobernados deben contribuir al gasto público atendiendo a su capacidad contributiva, en este sentido, el Estado tendrá la obligación de garantizar a los ciudadanos que al momento de contribuir al gasto público sea de forma proporcionada y equitativa de conformidad con la ley, entendiendo así que el Estado no actuara de forma arbitraria ante el contribuyente sino atendiendo a las capacidades efectivas que tenga para contribuir, esto es, siendo acordes a la capacidad contributiva del sujeto aludida.

De ahí deriva la necesidad de definir lo que ha de entenderse por capacidad contributiva, término que ha evolucionado jurisprudencialmente en México, de

capacidad económica, a capacidad contributiva, y, de ésta última a haber patrimonial calificado cuyo estudio se reserva para líneas posteriores.<sup>42</sup>

En este sentido Andrea Amatucci y Eusebio González García, sostienen que “...la capacidad contributiva constituye presupuesto, límite y fundamento del pago y consiste en la idoneidad del sujeto a ser coactivamente sometido a la potestad tributaria según criterios de progresividad.”<sup>43</sup>, con lo cual, se identifica el concepto de capacidad contributiva con la prohibición de irracionalidad y arbitrariedad del Estado.

Interesa en el particular que ambos autores señalan que la capacidad contributiva es el fundamento para la imposición y parámetro del monto de riqueza que legítimamente puede ser cobrada, aspecto en el que introducen en el elemento de solidaridad, como teoría de justificación de la imposición.<sup>44</sup>

Para Moschetti la capacidad contributiva no es toda manifestación de riqueza sino aquella que debe juzgarse idónea para concurrir a los gastos públicos a la luz de las fundamentales exigencias económicas y sociales acogidas en la Constitución.<sup>45</sup>

En similares términos se pronuncia Ramón Valdés Costa, destaca que la capacidad constituye un criterio a partir del cual se determina los sujetos que deben contribuir al gasto público y la medida en que deben hacerlo, así, refiere que tiene dos posibilidades, la primera se refiere a la imputación de los sujetos pasivos (que tenga capacidad económica para contribuir) y la segunda a la cuantificación de la obligación contributiva. Bajo el mismo tenor, destaca que el elemento objetivo de la capacidad

---

<sup>42</sup> En este sentido es conveniente señalar que no es lo mismo en el sistema tributario mexicano referirse a capacidad contributiva que a capacidad económica como se concibe en el derecho español y alemán.

<sup>43</sup> Amatucci, Andrea, *Dir. Tratado de Derecho Tributario*. Tomo Segundo. Ed. Temis Bogotá Colombia, 2001. p. 8

<sup>44</sup> *Ibid.*

<sup>45</sup> Giuliani Fonrouge, Carlos M. *Derecho Financiero*, Tomo I, Fondo Editorial de Derecho y Economía, 9ª Edición, Buenos Aires, 2004, p. 277

contributiva consiste en la cantidad de riqueza, en tanto que el elemento subjetivo se refiere a la relación de esa riqueza con la persona del contribuyente.<sup>46</sup>

Este autor avanza dos conceptos de gran envergadura y tratados ampliamente por la doctrina; el elemento objetivo y subjetivo de la capacidad contributiva.

Para Loris Tosi, la capacidad contributiva de un sujeto “es su fuerza económica, calificada tanto desde un punto de vista cuantitativo como cualitativo, expresión (sobre todo) de la renta que él posee.” Por lo que estima necesario individualizar los requisitos esenciales de esa aptitud fiscalmente apreciable.<sup>47</sup>

Como se verá más adelante, la línea de pensamiento de este autor es el que ha recogido la Suprema Corte de Justicia de la Nación, pues en diversas tesis y ejecutorias ha identificado el principio de proporcionalidad con la capacidad cualitativa y cuantitativa de contribuir a los gastos públicos de manera diferenciada.

También resulta interesante el pensamiento de Francesco Moschetti, al abordar el principio de capacidad contributiva,<sup>48</sup> dado que sostiene que el interés colectivo que subyace o legitima el establecimiento de los impuestos, de modo alguno puede quedar superpuesto al interés del contribuyente individual, por lo que no es dable que sea sometido a una tributación más allá de la propia capacidad contributiva específica y efectiva, por lo que en todo caso se debe gravar aquellos que tengan capacidad contributiva y en razón de tal capacidad.

---

<sup>46</sup> Valdés Costa, Ramón. *Instituciones de Derecho Tributario*. Ed. Depalma. Argentina, 1996.

<sup>47</sup> Amatucci, Andrea, *Tratado de Derecho Tributario*. Tomo Segundo. Ed. Temis Bogotá Colombia, 2001. p 285.

<sup>48</sup> Dirigido por Andrea Amatucci. *Tratado de Derecho Tributario*. Tomo Segundo. Ed. Temis Bogotá Colombia, 2001. p. 240.

Concluye señalando dicho autor que por capacidad contributiva debe entenderse como “la capacidad económica (superior a un cierto umbral mínimo) considerada idónea para concurrir a los gastos públicos a la luz de los principios constitucionales.”

Este aspecto, de capacidad contributiva «real y efectiva», es básico para el entendimiento de la integración de la base impositiva, siendo inaceptable que se grave una capacidad irreal o ficticia, criterio que también ha sido retomado en la interpretación jurisprudencial del derecho mexicano, en donde se ha señalado tales requisitos indispensables para la imposición.

En adición a lo anterior, este autor también destaca que la capacidad debe ser «*superior a un cierto umbral mínimo*», presupuesto que también se debe contemplar y obliga el reconocimiento de ciertas deducciones que atiendan a dicho concepto.

Al lado de la garantía que se comenta algunos autores sostienen que se encuentra el principio de no confiscación, como límite a la potestad tributaria que deriva del reconocimiento del derecho de propiedad, principio que conlleva la prohibición del desconocimiento de la progresividad del impuesto. En ese tenor se sostiene que el Tribunal Constitucional de España se ha pronunciado en el sentido que dicho principio implica no agotar la riqueza imponible, entendida ésta como sustrato, base o exigencia de toda imposición.<sup>49</sup>

En el particular, estimo que el principio de no confiscación definido con antelación, en el contexto del derecho mexicano en realidad se halla implícito en el principio de proporcionalidad dados los matices que en esta latitud tiene la confiscación, la cual se entiende como la apropiación violenta por la autoridad sin título legítimo ni

---

<sup>49</sup> Queralt, Juan Martín. op. cit.

contraprestación de la totalidad de los bienes de una persona o parte significativa de los mismos.

Bajo ese tenor, de resultar que un impuesto agote la riqueza imponible, en realidad lo que conlleva es infracción al principio de proporcionalidad al no corresponder a la capacidad contributiva del sujeto pasivo de la obligación, entendida como la aptitud real de contribuir a los gastos públicos, sin que ello se traduzca en una confiscación pues en todo caso existe la causa legítima materializada en el acto legislativo que le dio origen, lo que no desconoce la infracción al principio de proporcionalidad.

Así las cosas, el principio de proporcionalidad tributaria se identifica con el concepto de capacidad contributiva, el cual se entiende como la potencialidad real y efectiva de contribuir a los gastos públicos, cuya existencia condiciona la posibilidad de imposición por el Estado, quien debe reconocer los factores que decrementan tal aptitud.

#### **3.1.4 PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA A LA LUZ DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN**

Como se adelantó en el apartado que antecede, en la interpretación jurisprudencial en México, el concepto de proporcionalidad tributaria ha evolucionado en el curso de los años, de donde ha avanzado de la identificación con capacidad económica, al concepto de capacidad contributiva y, finalmente al de haber patrimonial calificado, a pesar de lo cual, debe reconocerse que en algunas tesis recientes se aprecian ciertas regresiones en el uso de los términos anotados.

En un primer momento, se identificaba a la capacidad contributiva con la capacidad económica del sujeto pasivo, estableciéndose la imposición justa y adecuada conforme a tal aptitud financiera y de manera progresiva.<sup>50</sup>

Esta concepción primaria y reducida conceptualmente del principio de proporcionalidad, superada también en la doctrina, también evolucionó hacia la capacidad contributiva.

La capacidad contributiva se definió como la manifestación auténtica de capacidad económica del sujeto pasivo, la cual se identifica como la potencialidad real de contribuir, con lo que se ha proscrito la imposición sobre bases ficticias o irreales.<sup>51</sup>

Aunque con cierta inconstancia, actualmente se ha permutado de la capacidad contributiva al concepto de «haber patrimonial calificado» el cual se ha descrito como la capacidad contributiva que se determina conforme a las reglas del derecho fiscal, concepto que además de vago hace permisibles infracciones al principio de proporcionalidad bajo una óptica estricta de su contenido.<sup>52</sup>

---

<sup>50</sup> Corroborar lo anterior, en lo conducente, la jurisprudencia P./J. 4/1990, del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, consultable en la página 143, Tomo IV, Primera Parte, Julio a Diciembre de 1989, Octava Época del Semanario Judicial de la Federación, que dispone: *“PROPORCIONALIDAD DE LAS CONTRIBUCIONES. DEBE DETERMINARSE ANALIZANDO LAS CARACTERÍSTICAS PARTICULARES DE CADA UNA.”*

<sup>51</sup> Las aseveraciones que anteceden derivan de la jurisprudencia P./J. 109/99 del Pleno del Suprema Corte de Justicia de la Nación, que se observa de la página 22, tomo X, Noviembre de 1999, Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, que dice: *“CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS.”*

<sup>52</sup> Ilustra el concepto que se comenta la tesis 1a. LI/2002 de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que se lee en la página 195 del tomo XVI, Agosto de 2002, Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, que es del tenor siguiente: *“RENTA. EL ARTÍCULO 70, PÁRRAFO PENÚLTIMO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL ESTABLECER QUE LAS PERSONAS MORALES NO CONTRIBUYENTES CONSIDERARÁN COMO REMANENTE DISTRIBUIBLE LAS EROGACIONES QUE EFECTÚEN Y NO SEAN DEDUCIBLES CONFORME AL TÍTULO IV DE AQUEL ORDENAMIENTO, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.”*

Finalmente, respecto del t3pico en cuesti3n, resulta un acierto el reconocimiento por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Naci3n de la necesaria identidad y correlaci3n de la base con el hecho imponible, cuya necesidad ya hab3a sido advertida en el apartado que antecede.<sup>53</sup>

En suma, se advierte que en t3rminos generales la Suprema Corte de Justicia de la Naci3n ha identificado al principio de proporcionalidad con el haber patrimonial calificado, entendido como la capacidad contributiva del sujeto fiscal, la cual debe ser real, objetiva y gravada cualitativamente y cuantitativamente.

---

<sup>53</sup> El criterio que se comenta se encuentra plasmado en la jurisprudencia P./J. 10/2003 del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Naci3n, apreciable en la p3gina 144, tomo XVII, Mayo de 2003, Novena 3poca del Semanario Judicial de la Federaci3n y su Gaceta, que se3ala: “*PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES.*”

## CAPÍTULO IV

### 4.1 DONACIÓN

#### 4.1.1 CONCEPTO

##### HISTORICAMENTE

Según Margadant<sup>54</sup> en el derecho romano se conocía a la donación como un acto por el cual una persona, el donante, se empobrecía voluntariamente y con espíritu de generosidad *cum animo donandi*, a favor del donatario, que se enriquecía. Aunado a lo anterior precisa que era esencial que el donante obrara con *animus donandi, donari, videtur quod nullo iure cogente conceditur*, (consideramos que es donado lo que se otorga sin que haya un deber jurídico respectivo).

La donación no remunerada podía revocarse:<sup>55</sup>

- Por ingratitud.
- Por si el donatario no cumplía con el modo estipulado en donde el demandado a causa de una liberalidad no podía ser condenado a más de lo que podía dar y;
- En caso de donaciones entre patrones y libertos, si le nacía un hijo al patrón.

La donación es definida por Margallón Ibarra como “En sentido lato como todo acto de liberalidad efectuado *intervivos* sea llevado a cabo *mortis causa*, por el que una persona, el donante, se despoja de todo o parte de su patrimonio con el fin de procurar un enriquecimiento a otra persona, el donatario. En sentido estricto la *donatio*

---

<sup>54</sup> Guillermo Floris, Margadant, El derecho privado Romano, 3ª edición, Editorial Porrúa, México 1968, pp. 416 a 419.

<sup>55</sup> Víctor M. Castellón y Luna, *Contratos Civiles*, 1a edición, Editorial Porrúa, México 2007, p. 225.

comprendía aquellos actos gratuitos de disposición concluidos entre vivos, en los cuales una persona expresaba la intención pura y simple de beneficiar a otra persona, sin esperar de ésta compensación alguna.”<sup>56</sup> Por tanto, la donación podría revestir dos formas una que debía producir sus efectos después del fallecimiento del donante, es decir, la donación *mortis causa* y la otra que tenía que darse en vida del mismo *donatio inter vivos*.

Para Francesco Messineo se trata de un contrato con prestación de un solo lado, en virtud del cual una de las partes, donante por espíritu de liberalidad y, por tanto, espontáneamente, procura a la otra, donatario, un enriquecimiento (ventaja patrimonial), transfiriéndole un derecho propio, constituyéndole un derecho, renunciando un derecho a favor de ella o asumiendo respecto de ella, una obligación (de dar, hacer o no hacer).<sup>57</sup> También precisa que el espíritu de liberalidad *animus donandi* denota no solamente la gratitud, que es indudablemente un carácter destacado en la donación, sino también y sobre todo la razón de la ventaja patrimonial.

El *animus donandi*, señala Trabucchi es la causa típica de la liberalidad pero no puede confundirse con los motivos determinantes de la donación, que pueden ser varios y diversos, porque el *animus donandi* es característico de esta figura contractual es en definitiva siempre igual lo mismo que si se da por amor a la fama o por fructuosidad como si se hace por obtener un beneficio.<sup>58</sup>

El contrato de donación es típico, principal, formal o consensual, de tracto instantáneo, unilateral, gratuito u oneroso y conmutativo. Típico ya que se encuentra en

---

<sup>56</sup> Magallón Ibarra, Jorge Mario, Instituciones de Derecho Civil, El Régimen de los Contratos, Tomo VIII, volúmenes I y II, 1ª Edición, Editorial Porrúa, México, 1988.

<sup>57</sup> Citado por Magallón Ibarra, Jorge Mario, Ibidem p. 352.

<sup>58</sup> Citado por Pina, Rafael, Elementos de Derecho Civil, Tomo IV.

el Código Civil. Es principal ya que existe por si mismo y no necesita de otro para su subsistencia, es formal o consensual de conformidad con prescripciones de la ley. Es de tracto instantáneo porque las obligaciones que del mismo derivan se cumplen en un solo acto. Es unilateral porque solamente el donante se obliga a conceder la donación. Es gratuita porque sólo contiene provechos para el donatario, sin embargo será onerosa cuando incorpore gravámenes del donante que son transferidos al donatario. Uno de los efectos de la donación, es el de que el donatario debe pagar gravámenes, cargas o deudas que hubiere impuesto el donante o que reporte la cosa donada tales como prueba o hipoteca. Es conmutativo porque las prestaciones y provechos que derivan del contrato son plenamente conocidas por las partes desde la celebración del contrato.

## **LEGAL**

De conformidad con el artículo 2332 del Código Civil Federal se define a la donación como:

*“ARTÍCULO 2332. Donación es un contrato por el que una persona transfiere a otra, gratuitamente una parte o la totalidad de sus bienes presentes.”*

Desentrañando el concepto legal se puede válidamente establecer que la donación es en primer lugar un contrato, esto es, la naturaleza jurídica de la donación es la de un contrato, por lo cual las normas por las que se rigen es, en primer lugar, la voluntad de las partes y posteriormente las disposiciones que al efecto se prevean en la ley, así si

no provienen de un acuerdo de voluntades no se podrá concebir dentro del concepto de donación.

Así, se puede determinar que de acuerdo con la doctrina el contrato de donación se define como aquél por virtud del cual una persona llamada donante se obliga a entregar gratuitamente a la otra llamada donatario, una parte o la totalidad de sus bienes presentes, debiéndose reservar lo necesario para vivir según sus circunstancias y que produce el efecto traslativo de dominio respecto de los bienes que sean materia del contrato.<sup>59</sup>

La donación es un contrato principal, ya que no requiere para su existencia o validez de otro contrato u obligaciones preexistentes o válidos; es unilateral, ya que sólo supone impone obligaciones al donante; es gratuito ya que los provechos son para el donatario y los gravámenes para el donante y cuando le llegan a llamar onerosa, se considera donada sólo la diferencia entre el valor del bien o derecho y el valor de la carga; formal, ya que la forma de exteriorizar la voluntad se encuentra regulada por la ley; consensual, ya que se forma con el consentimiento de las partes.

### **JURISPRUDENCIALMENTE**

Al respecto, el Poder Judicial de la Federación al analizar diversos ordenamientos donde se prevé la figura de la donación en nuestro país la han definido de la siguiente manera:

-Respecto de la naturaleza de dicha figura, la Tercera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al emitir la tesis aislada visible en el Tomo LII, página 1543, estableció que es un contrato por medio del cual una persona transfiere a otra,

---

<sup>59</sup> Zamora y Valencia, Miguel Ángel. *Contratos Civiles*, 1ª edición, Editorial Porrúa, México, 2009, p. 145.

gratuitamente la parte o totalidad de sus bienes presentes, siguiendo las reglas de un contrato, el cual se perfecciona desde que el donatario acepta y se conoce la aceptación del donador, siguiendo las reglas de un contrato, criterio contenido en la tesis aislada de rubro: **“DONACIÓN, NATURALEZA DE LA.”**

-En el mismo sentido la Tercera Sala se pronunció en relación con la naturaleza jurídica de la donación así como de sus reglas, al señalar que la donación para ser lícita debe versar sobre bienes futuros, ser entre vivos, que en caso de que el donante se haya reservado la libertad de disponer del objeto comprendido en la donación y muere antes de disfrutarlo será de los herederos, así como diversas consideraciones en relación con la irrevocabilidad de dicha figura. Criterio contenido en la tesis aislada visible en el tomo XXXV, página 1237, de la quinta época, cuyo rubro es el siguiente:

**“DONACIÓN, NATURALEZA JURÍDICA DE LA.”**

-El Sexto Tribunal Colegiado en Materia Civil del Primer Circuito ha señalado que el contrato de donación debe entenderse en el sentido de que el donante al momento de ceder pueda contar con otros medios de subsistencia, por lo que no puede ser total dicha figura, criterio que se refleja en la tesis publicada en el Tomo IX, febrero de 1992, cuyo rubro es el siguiente: **“DONACIÓN, CONTRATO DE.”**

#### **4.1.2 CARACTERÍSTICAS**

Es un contrato traslativo de dominio, no es esencial que la transmisión opere en el momento de la celebración o perfeccionamiento del contrato, puede diferirse a cierto tiempo por voluntad de las partes o por la naturaleza de las cosas, es decir, la transmisión de derechos opera por el simple hecho del contrato.

La transmisión de la propiedad es gratuita, por tanto el donante no recibe contraprestación alguna por la donación.

El objeto del contrato debe recaer sobre bienes o derechos presentes de carácter patrimonial que sean propiedad del donante en el momento de la celebración del contrato. En consecuencia solamente pueden ser objeto de la misma derechos reales que se ejercen sobre bienes que existen en el momento de la celebración.

Debe existir un aumento en el patrimonio del donatario, en la medida en que se disminuya el patrimonio del donante.

#### 4.1.3 ELEMENTOS

- ✓ **El consentimiento:** Se forma por el acuerdo de voluntades, se integra entre presentes pero en el supuesto de que no estén presentes los contratantes se requiere que el donatario acepte la donación con la misma formalidad que la ley exige para hacerla y haga saber al donante en vida de éste la aceptación sino no surtirá efecto. En este sentido se refiere que en la donación el consentimiento puede ser expreso cuando la voluntad se manifieste verbalmente, por escrito, por medios electrónicos o cualquier otra tecnología o signos inequívocos, mientras que se entenderá tácito cuando resulte de hechos o actos que lo presupongan o autoricen a presumirlo, excepto que por ley deba hacerse expresamente.<sup>60</sup>

---

<sup>60</sup> Contrato de donación, requisitos, regulación y efectos fiscales, de L.D. Héctor Ávila Mújica. En relación con este punto el Segundo Tribunal Colegiado del Vigésimo Segundo Circuito señaló que para efecto de que exista dicho contrato es necesario que se de la voluntad del donante y aceptación del donatario, de acuerdo con la tesis XXII.2o.23 C, cuyo rubro es el siguiente: *“CONTRATO DE DONACIÓN DE BIENES INMUEBLES. EXISTE ÉSTA CUANDO LA VOLUNTAD DEL DONANTE Y LA ACEPTACIÓN DEL DONATARIO OBREN EN ESCRITO PRIVADO Y NO SÓLO CUANDO CONSTEN EN ESCRITURA PÚBLICA (LEGISLACIÓN VIGENTE DEL ESTADO DE QUERÉTARO).”*

- ✓ **El objeto:** La cosa o derecho obtenido en la prestación de dar al donante deben ser bienes presentes, ya que por disposición expresa la donación no puede comprender bienes futuros; esto es, los bienes deben existir en la naturaleza y ser propiedad del donante en el momento de efectuarse el contrato.
- ✓ **La forma:** Este tipo de contrato es formal ya que la ley siempre exige una formalidad mínima determinada, tratándose de bienes inmuebles la donación deberá otorgarse en la misma forma en la que para su venta exige la ley.

#### 4.1.4. CLASES LEGALES DE DONACIÓN

La donación puede ser pura, condicional, onerosa o remuneratoria.

- ✓ **Donación pura:** Tiene su lugar cuando las partes celebran el contrato lisa y llanamente. Si no hay acuerdo entre las partes la donación siempre será pura.
- ✓ **Donación condicional:** Se verifica cuando el contrato o sus efectos dependen de un acontecimiento futuro de realización contingente.
- ✓ **Donación onerosa:** Es el supuesto en que se hace dicho contrato imponiendo algunos gravámenes u obligaciones al donatario.
- ✓ **Donación remuneratoria:** Es aquella que se hace en atención a los servicios recibidos por el donante y que éste no tiene la obligación de pagar.
- ✓ **Donaciones entre vivos y mortis causa:** Técnicamente la donación hoy en día únicamente puede ser entre vivos ya que las que se hacen después

de la muerte en realidad no se pueden llamar donaciones sino que se rigen por otro tipo de contratos como el legado o la herencia.

#### 4.1.5 PRESUPUESTOS O ELEMENTOS DE EXISTENCIA<sup>61</sup>

- ✓ **Consentimiento:** Como en todos los contratos es el acuerdo de voluntades sobre la creación de obligaciones. Este se forma cuando el oferente y aceptante están presentes, ahora bien en el caso de que se encuentren en diferentes lugares el proponente tiene que esperar tres días la contestación de su oferta, más los necesarios para la ida y vuelta del correo, perfeccionándose cuando el donante informa al donatario que recibe su aceptación.
- ✓ **Objeto:** El objeto jurídico directo es la creación y transmisión de derechos y obligaciones. El objeto jurídico indirecto es el dar, que consiste en la transmisión de propiedad.

#### 4.1.6 PRESUPUESTOS O ELEMENTOS DE VALIDEZ

- ✓ **La capacidad:** En este contrato como en todos los traslativos de dominio se requiere de una capacidad diferente, esto es, para donante necesita una capacidad de tipo personal, de ser propietario del bien o titular del derecho materia de la donación por el efecto traslativo de dominio que se opera por la celebración del contrato y además de tener como requisito legal para el perfeccionamiento que no debe recaer en bienes futuros, por su parte el donante requiere de la capacidad de ejercicio formal para celebrar el mismo.

---

<sup>61</sup> Pérez Fernández del Castillo, Bernardo. *Contratos Civiles*, decimosegunda edición, Editorial Porrúa, México, 2008, p. 163.

- ✓ **Formalismos o formalidades:** Pueden ser verbales cuando recaen sobre bienes muebles cuyo valor no exceda de doscientos pesos, si excede y no llega a cinco mil pesos se puede hacer un contrato privado si excede de dicha cantidad tiene que otorgarse por escritura pública.

Si se trata de bienes inmuebles se lleva a cabo con las formalidades de la compraventa de acuerdo a los siguientes supuestos:

- a) Si la donación, según avalúo no excede de 365 veces el salario mínimo general diario vigente en el Distrito Federal, podrá otorgarse en contrato privado ratificado ante notario, juez competente o registrador de la propiedad.
- b) Si el inmueble se encuentra inscrito en el Registro Público de la Propiedad y su valor según avalúo bancario no excede de 364 podrá otorgarse en el certificado de inscripción de propiedad, ratificado ante el registrador (no se da).
- c) Cuando el que dona es el gobierno del Distrito Federal ya sea para la construcción del patrimonio familiar o personas de escasos recursos o regularización de tenencia de la tierra y el valor del inmueble no excede de 3650 veces el salario mínimo general podrá otorgarse en documento privado.
- d) Se otorgan en escritura pública todas aquellas donaciones de bienes inmuebles entre particulares cuyo avalúo a los 365 veces el salario mínimo.

#### 4.1.7 CONSECUENCIAS

- ✓ En relación con el objeto: al existir acuerdo de voluntades de las partes para integrar el consentimiento en este contrato recae sobre bienes ciertos y determinados, se opera la consecuencia inmediata de transmitir la propiedad del bien del donante al donatario sin depender dicha transmisión de la tradición natural o simbólica y el objeto es respecto de bienes de especie indeterminada, la consecuencia de transmisión de dominio operará tan pronto como se hagan ciertos y determinados esos bienes del conocimiento del donatario.
- ✓ En relación con el donante este contrato genera las obligaciones normales de un enajenante pero con diversas modificaciones por tratarse de un acto a título gratuito, conservando la cosa mientras la entrega y es responsable de su deterioro o pérdida, entregar la cosa donada y de responder los daños y perjuicios que pudiere sufrir el donatario por perturbaciones originadas por hechos o actos del donante.
- ✓ En relación con el donatario al ser un contrato unilateral pues sólo genera obligaciones para el donante por tanto el donante no tiene obligaciones, aunque si produce efectos tiene el deber de cumplir con las cargas en el caso de donaciones onerosas.

#### 4.1.8 OBLIGACIONES

##### Obligaciones del donante:

- a) Entregar el bien sobre el que recaen los derechos reales.
- b) Conservar el bien materia del contrato mientras se encuentre en su poder.

- c) Responder en caso evicción y de los vicios ocultos, el donante queda obligado al saneamiento para el caso de evicción cuando expresamente haya asumido dicho compromiso.
- d) Pagar los gastos de escrituración: En este supuesto la ley no determina qué contratante debe cubrir los gastos que se originan con motivo del otorgamiento de la donación.

#### **Obligaciones de donatario:**<sup>62</sup>

- 1) Algunos autores opinan que el donatario no asume ninguna obligación, no obstante se pueden encontrar algunas obligaciones, tal es el supuesto que implica que una causa de revocación de dicho contrato es la ingratitud, por tanto, el donatario conservara lo adquirido si guarda gratitud debida a su benefactor, aunque existen algunos que refieren que la naturaleza jurídica de dicha gratitud consiste en una obligación y otros que se trata de un deber jurídico.
- 2) Quienes entienden la primera teoría en el sentido de la gratitud como una obligación para el donatario toda vez que el incumplimiento de dicha conducta tiene consecuencias de derecho ya que la donación puede ser revocada.

#### **4.2 ASPECTOS FISCALES**

En este punto es importante considerar que las donaciones convergen de forma coincidente con la figura de la deducción, la cual es una figura jurídica –contenida en la base- cuyo establecimiento resulta ineludible para el juzgador en la medida en que los conceptos que contengan deban ser considerados irremisiblemente por legislador en

---

<sup>62</sup> Rico Álvarez, Fausto y Garza Bandala, Patricio. *De los contratos civiles*, 1ª edición, Editorial Porrúa, México, 2008, p. 103.

aras del respeto al principio de capacidad contributiva, verbigracia, el mínimo vital y los gastos necesarios de operación que generan el ingreso gravable.

En relación con la figura jurídica de la deducción se puede referir de forma ilustrativa y genérica para efectos del presente tema que su naturaleza consiste en ser un componente de uno de los elementos del impuesto como es la base gravable, aunado a lo anterior, se puede afirmar válidamente que la existencia de la figura de la deducción se encuentra íntimamente relacionada con características de política fiscal y principio de proporcionalidad.

Al respecto, se debe tomar en cuenta que no obstante que existen diversos tipos de deducciones una de ellas es la relativa a los donativos, los cuales son deducibles de acuerdo a cuerdo al artículo 31, fracción IX, de la Ley de la materia.

Según la misma Ley del Impuesto Sobre la Renta,<sup>63</sup> en su numeral 173, fracción IV,<sup>64</sup> para personas físicas no serán deducibles los donativos y gastos de representación, salvo cuando sean donativos no onerosos ni remunerativos que satisfagan los requisitos previstos en la ley tal como lo prevé el artículo 176, fracción III, del referido ordenamiento, en los siguientes supuestos:

- a) A la Federación, entidades federativas, municipios o a sus organismos descentralizados, organismos internacionales de los que México sea parte.
- b) Entidades como fundaciones, patronatos y entidades que se encuentren autorizadas para recibir donativos, cuyo propósito sea apoyar económicamente

---

<sup>63</sup> De ahora en adelante, para efectos del presente trabajo, se abreviará LISR.

<sup>64</sup> **Artículo 173.** Para los efectos de este Capítulo, no serán deducibles...

IV. Los donativos y gastos de representación.

las actividades de personas morales autorizadas para recibir donativos deducibles en los términos.

- c) Entidades autorizadas a recibir donativos como escuelas e instituciones asistenciales, benéficas, científicas y tecnológicas.
- d) A las personas morales autorizadas, como son las escuelas e instituciones asistenciales, benéficas, culturales, científicas y tecnológicas.
- e) A asociaciones y sociedades civiles que se constituyan con el propósito de otorgar becas y cumplan con requisitos del artículo 98 de la ley.
- f) A programas de escuela empresa.

## CAPÍTULO V

### 5. ENAJENACIÓN DE BIENES INMUEBLES ADQUIRIDOS POR DONACIÓN POR PERSONAS FÍSICAS

#### 5.1 INGRESO PARA PERSONAS FÍSICAS

En primer lugar, conviene delimitar que si bien en el capítulo anterior se habló acerca de las donaciones de personas físicas y morales, en el presente únicamente nos concentraremos en las reglas previstas en la LISR para personas físicas, quienes serán el objeto de estudio del presente asunto, si se toma en cuenta que dentro del mismo ordenamiento se grava marcadamente la donación de bienes inmuebles, pues se considera que lo donado representa un ingreso para quien lo recibe.

Para tal efecto, se debe tener presente que en México, a través de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, las personas físicas se encuentran obligadas al pago del impuesto sobre la renta cuando obtengan un ingreso o incremento de su patrimonio.

Para tal efecto se debe tener presente el contenido de los artículos 1 y 106 de la LISR.

En este punto, se debe puntualizar que las personas físicas se encuentran obligadas a pagar impuesto sobre la renta respecto de cualquier ingreso que reciban, salvo las excepciones pertinentes, en este tema la ley objeto de estudio en el Título IV precisa las reglas para los diferentes tipos de ingresos que pueda obtener una persona física, de acuerdo con la siguiente clasificación:

- ✓ Ingresos por salarios y la prestación de un servicio personal subordinado.
- ✓ Ingresos por actividades empresariales y profesionales, tanto del régimen intermedio como el de pequeños contribuyentes.

- ✓ Ingresos por arrendamiento y por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles.
- ✓ Ingresos por enajenación de bienes.
- ✓ Ingresos por adquisición de bienes.
- ✓ Por intereses.
- ✓ Por la Obtención de Premios.
- ✓ Ingresos por dividendos y las ganancias distribuidas por personas morales.
- ✓ Los demás ingresos que obtengan las personas físicas.

## **5.2 EXENCIÓN DE BIENES ADQUIRIDOS POR DONACIÓN**

En este punto atenderemos a que de conformidad con el artículo 1° de la LISR las personas físicas se encuentran obligadas al pago del impuesto respecto de la totalidad de sus ingresos, sea cual fuere la fuente de riqueza.

En consecuencia, si atendemos a que para efectos fiscales dichos bienes parecen enajenados, se debe tener presente que en algunos casos la misma ley y el Código Fiscal le dan el tratamiento de exentos.

En este sentido se debe recordar qué se entiende por el término exención, el cual se define como una modalidad de sujeción al tributo caracterizada porque no existe obligación tributaria del pago.<sup>65</sup>

La exención tiene como premisa fundamental que sí existe sujeción al tributo, a pesar de la cual, se le libera de la obligación de pago, es decir, en la exención existe sujeción, por tanto, se deben satisfacer los requisitos, formalidades y demás cargas

---

<sup>65</sup> Queralt, Juan Martín, op. cit.

administrativas que en torno al tributo en cuestión, empero, no existe la obligación del pago.

Al igual que en la no sujeción, la exención debe ser establecida por el legislador.

Además, el detentador de la potestad tributaria debe atender a lo dispuesto por el artículo 28 constitucional, que prohíbe establecer exenciones o privilegios para favorecer los intereses de una o más personas determinadas y autoriza las que se fijen considerando situaciones objetivas que reflejen intereses sociales o económicos de ciertas categorías de contribuyentes.<sup>66</sup>

Por su parte en el caso de las personas físicas los donativos se encuentran gravados por la LISR de conformidad con el artículo 106, al obtener un ingreso en efectivo no obstante hay algunos donativos que se encuentran exentos de conformidad con el artículo 109 del ordenamiento aludido.

### **5.3 INGRESO POR ENAJENACIÓN DE BIENES**

Ahora bien, el presente trabajo se centrará en analizar los ingresos por enajenación de bienes, de acuerdo a lo cual se debe tener presente el capítulo IV “De ingresos por enajenación de bienes” título IV, de las Personas Físicas de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

---

<sup>66</sup> Ilustran al respecto las jurisprudencias 163 y 164 del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visibles en la página 165 y 166, del tomo I, Parte Suprema Corte de Justicia de la Nación, del Apéndice del Semanario Judicial de la Federación, así como la tesis 2a. LXXVI/2001 de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Tomo XIII, Junio de 2001, página: 303, Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta que señalan: “IMPUESTOS, EXENCIÓN DE. ES CONSTITUCIONAL CUANDO SE ESTABLECE CONSIDERANDO LA SITUACIÓN OBJETIVA DE LAS PERSONAS EXENTAS.”; “IMPUESTOS, EXENCIÓN DE. ES CONSTITUCIONAL CUANDO SE ESTABLECE CONSIDERANDO LA SITUACIÓN OBJETIVA DE LAS PERSONAS EXENTAS. (DECRETO NUMERO 200 DEL ESTADO DE SINALOA).” y “EXENCIÓN TRIBUTARIA. PARA QUE LA DECLARATORIA DE INCONSTITUCIONALIDAD DE LA NORMA QUE LA PREVÉ AFECTE EL MECANISMO IMPOSITIVO ESENCIAL DEL TRIBUTOS DE QUE SE TRATE, AQUÉLLA DEBE CONTENERSE EN UN ACTO FORMAL Y MATERIALMENTE LEGISLATIVO INTEGRANTE DEL CONTEXTO NORMATIVO DEL QUE DERIVA LA RESPECTIVA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA”.

Al respecto, se debe hacer hincapié en el contenido del artículo 146 del ordenamiento en comento, en donde se establece que se consideran ingresos por ese concepto los casos previstos en el Código Fiscal de la Federación, señalando que los conceptos que no se consideran ingresos serán, entre otros, la transmisión de propiedad por donación, aunque si se considera ingreso el monto de la contraprestación obtenida con motivo de la enajenación de un bien inmueble, aunque éste se hubiera adquirido por medio de la figura de la donación. Dicho precepto en lo que interesa señala la siguiente:

*“Artículo 146. Se consideran ingresos por enajenación de bienes, los que deriven de los casos previstos en el Código Fiscal de la Federación.*

...

*No se considerarán ingresos por enajenación, los que deriven de la transmisión de propiedad de bienes por causa de muerte, **donación** o fusión de sociedades ni los que deriven de la enajenación de bonos, de valores y de otros títulos de crédito, siempre que el ingreso por la enajenación se considere interés en los términos del artículo 9o. de esta Ley.”*

Por su parte, el artículo 14 del Código Fiscal de la Federación<sup>67</sup> establece cuando hay enajenación de bienes al señalar que existe cuando se transmita la

---

<sup>67</sup> “Artículo 14.- Se entiende por enajenación de bienes:

- I. Toda transmisión de propiedad, aun en la que el enajenante se reserve el dominio del bien enajenado*
  - II. Las adjudicaciones, aun cuando se realicen a favor del acreedor.*
  - III. La aportación a una sociedad o asociación.*
  - IV. La que se realiza mediante el arrendamiento financiero.*
  - V. La que se realiza a través del fideicomiso, en los siguientes casos:*
- ...
- VI. La cesión de los derechos que se tengan sobre los bienes afectos al fideicomiso, en cualquiera de los siguientes momentos:*

propiedad (aun cuando se reserve la propiedad), adjudicaciones, aportaciones a una sociedad, arrendamiento financiero fideicomiso, cesión de derechos, transmisión de dominio de un bien tangible o del derecho para adquirirlo ya sea que se efectúe a través de enajenación de títulos de crédito, o de la cesión de derechos, transmisión de derechos de crédito relacionados a proveeduría de bienes, de servicios o de ambos a través de un contrato de factoraje financiero en el momento de la celebración de dicho contrato, las que se efectúen mediante fusión o escisión de sociedades.

Ahora bien, para efecto del presente trabajo se puede comprender a la donación dentro del supuesto del artículo 14, fracción I, toda vez que como cualquier contrato tiene efectos fiscales, así tomando en cuenta que el contrato de donación es gratuito y no existe contraprestación al respecto, se debe considerar que los bienes donados, para los efectos se encuentran enajenados.

#### **5.4 DEDUCCIÓN POR INGRESOS OBTENIDOS POR ENAJENACIÓN DE BIENES**

En relación con el presente tópico se debe tomar en cuenta que de acuerdo a lo previsto en el artículo 148 de la LISR,<sup>68</sup> las personas físicas que obtengan ingresos por

---

....  
**VII.** *La transmisión de dominio de un bien tangible o del derecho para adquirirlo que se efectúe a través de enajenación de títulos de crédito, o de la cesión de derechos que los representen.*

*Lo dispuesto en esta fracción no es aplicable a las acciones o partes sociales.*

**VIII.** *La transmisión de derechos de crédito relacionados a proveeduría de bienes, de servicios o de ambos a través de un contrato de factoraje financiero en el momento de la celebración de dicho contrato, excepto cuando se transmitan a través de factoraje con mandato de cobranza o con cobranza delegada así como en el caso de transmisión de derechos de crédito a cargo de personas físicas, en los que se considerará que existe enajenación hasta el momento en que se cobre los créditos correspondientes.*

**IX.** *La que se realice mediante fusión o escisión de sociedades, excepto en los supuestos a que se refiere el artículo 14-B de este Código.”*

<sup>68</sup>Artículo 148. Las personas físicas que obtengan ingresos por la enajenación de bienes podrán efectuar las siguientes deducciones:

el concepto de enajenación de bienes, que es el tema que atañe al presente trabajo, tendrán la posibilidad de efectuar como deducción el costo comprobado de adquisición actualizado de bienes inmuebles, al hablar de costo actualizado se debe entender que este será de cuando menos el 10% del monto de la enajenación.

En este supuesto la ganancia respecto de la cual se calculará el impuesto sobre la renta será la diferencia entre el ingreso por la enajenación y las deducciones.

De acuerdo hasta lo aquí apuntado se puede desprender que en el presente caso el impuesto repercute directamente sobre la persona física que lleva a cabo el hecho imponible, el cual se traduce en la enajenación de bienes y que la base gravable se calculará con el monto de los ingresos obtenidos por la persona física al enajenar el

---

I. El costo comprobado de adquisición que se actualizará en los términos del artículo 151 de esta Ley. En el caso de bienes inmuebles, el costo actualizado será cuando menos 10% del monto de la enajenación de que se trate.

II. El importe de las inversiones hechas en construcciones, mejoras y ampliaciones, cuando se enajenen bienes inmuebles o certificados de participación inmobiliaria no amortizables. Estas inversiones no incluyen los gastos de conservación. El importe se actualizará en los términos del artículo 151 de esta Ley.

III. Los gastos notariales, impuestos y derechos, por escrituras de adquisición y de enajenación, así como el impuesto local por los ingresos por enajenación de bienes inmuebles, pagados por el enajenante. Asimismo, serán deducibles los pagos efectuados con motivo del avalúo de bienes inmuebles.

IV. Las comisiones y mediaciones pagadas por el enajenante, con motivo de la adquisición o de la enajenación del bien.

La diferencia entre el ingreso por enajenación y las deducciones a que se refiere este artículo, será la ganancia sobre la cual, siguiendo el procedimiento señalado en el artículo 147 de esta Ley, se calculará el impuesto.

Las deducciones a que se refieren las fracciones III y IV de este artículo se actualizarán por el periodo comprendido desde el mes en el que se efectuó la erogación respectiva y hasta el mes inmediato anterior a aquél en el que se realice la enajenación.

Cuando los contribuyentes efectúen las deducciones a que se refiere este artículo y sufran pérdidas en la enajenación de bienes inmuebles, acciones, certificados de aportación patrimonial emitidos por sociedades nacionales de crédito y partes sociales, podrán disminuir dichas pérdidas en el año de calendario de que se trate o en los tres siguientes, conforme a lo dispuesto en el artículo 149 de esta Ley, siempre que tratándose de acciones, de los certificados de aportación patrimonial referidos y de partes sociales, se cumpla con los requisitos que fije el Reglamento de esta Ley. La parte de la pérdida que no se deduzca en un ejercicio, excepto la que se sufra en enajenación de bienes inmuebles, se actualizará por el periodo comprendido desde el mes del cierre del ejercicio en el que se sufrió la pérdida o se actualizó por última vez y hasta el último mes del ejercicio inmediato anterior al ejercicio en el que se deduzca.

bien disminuyendo las deducciones autorizadas a las cuales se alude en líneas precedentes.

### **5.5 COSTO DE ADQUISICIÓN**

El concepto conocido como costo de adquisición, y al cual se alude en líneas precedentes, se calcula, de conformidad con el artículo 150 de la LISR, al obtener la contraprestación o pago que se hubiere hecho al adquirir el bien y en el supuesto de que hubiera sido adquirido a título gratuito deberá regirse por las reglas que al respecto prevé el artículo 152 del ordenamiento bajo estudio.

Por su parte, el concepto conocido como costo de adquisición se calculará conforme a lo previsto al artículo 152 de la Ley de la materia cuando haya sido adquirido por herencia, legado o donación.

### **5.6 COSTO COMPRABADO DE ADQUISICIÓN Y SU RESPETO AL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA**

Ahora bien, hasta este punto ha quedado planteada la importancia del concepto “costo de adquisición”, en primer término, toda vez que es un concepto que se deduce, lo cual impacta al momento de calcular la base gravable para efecto el impuesto sobre la renta, ya que dicha ganancia se obtiene de la diferencia entre el ingreso por la enajenación y las deducciones, siendo una de ellas la figura del costo de adquisición.

No obstante, para efecto de calcular dicho costo de adquisición en personas físicas que enajenan bienes inmuebles se deberá atender a si dicho bien fue adquirido a cambio de alguna contraprestación o pago o si fue adquirido a título gratuito.

En este punto, el estudio se debe concentrar en analizar el contenido del artículo 152 de la LISR, cuyo texto es el siguiente:

*“Artículo 152. Tratándose de bienes adquiridos por herencia, legado o donación, se considerará como costo de adquisición o como costo promedio por acción, según corresponda, el que haya pagado el autor de la sucesión o el donante, y como fecha de adquisición, la que hubiere correspondido a estos últimos. Cuando a su vez el autor de la sucesión o el donante hubieran adquirido dichos bienes a título gratuito, se aplicará la misma regla. Tratándose de la donación por la que se haya pagado el impuesto sobre la renta, se considerará como costo de adquisición o como costo promedio por acción, según corresponda, el valor de avalúo que haya servido para calcular dicho impuesto y como fecha de adquisición aquella en que se pagó el impuesto mencionado.”*

El numeral transcrito establece dos supuestos, en el caso en que el bien que se pretenda enajenar se haya adquirido a título gratuito para efecto de determinar el costo de adquisición:

- a) En el caso de que el bien enajenado se hubiera adquirido por donación, el costo de adquisición será el que pago el donante al momento de adquirirlo.
- b) Si el bien enajenado se adquirió por donación, respecto del cual se pagó impuesto sobre la renta por adquisición de bienes, el costo de adquisición será el valor del avalúo que sirvió de base para calcular dicho impuesto.

En el presente trabajo se circunscribirá a desentrañar el contenido del inciso a), para efecto de esclarecer si el costo de adquisición de bienes que se adquirieron por donación para efecto de la enajenación respeta el principio de proporcionalidad

tributaria y refleja la capacidad contributiva del sujeto al momento de que dicho concepto se refleja en la ganancia y base gravable del impuesto en cuestión.<sup>69</sup>

Al respecto, en el texto del artículo 152 de la LISR establece que el costo de adquisición será el precio que pagó el donante al momento de adquirirlo originalmente.

Ahora bien, para efecto de verificar si al momento de fijar el impuesto sobre la renta causado con motivo de la enajenación de bienes adquiridos por donación el método que el legislador estableció para fijar la base gravable cumple con el principio de proporcionalidad tributaria se debe recapitular en relación con dichos conceptos.

Así, la determinación de la base gravable es parte de la técnica tributaria, la cual nos permite lograr los valores netos que representan la existencia de una riqueza que será apta para su exacción (impuesto), lo anterior es así, si se toma en cuenta que la única forma de calcular la base gravable, a la cual se le aplicara la tasa o tarifa, es que se debe valorar la riqueza, pero una vez que se hallan deducido o exentado todos aquellos conceptos necesarios para ajustarla.

Al llevar a cabo el proceso anterior, en el que el objetivo es gravar los valores netos que representan la riqueza a la que se deducirán, deberá hacerse siempre respetando el principio de capacidad contributiva.

En este sentido, se puede decir que el legislador puede formar tributos denominados justos pero únicamente en la medida que ajuste el hecho imponible y la base gravable al principio de capacidad contributiva, en razón de que el elemento

---

<sup>69</sup> Sin que sea óbice a lo anterior que, en relación con este tema, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación se haya pronunciado al resolver el amparo en revisión 815/2011, por sesión de dos de mayo de dos mil doce por mayoría de tres votos, al señalar que dicho precepto, en lo que interesa, no contraviene el principio de proporcionalidad tributaria.

denominado base permite medir el presupuesto de hecho y la carga tributaria puede ser individualizada, para lo cual se necesita contar con el tipo impositivo o alícuota.

Autores como Cortés Domínguez se pregunta ¿por qué la base ha de responder al criterio de capacidad contributiva? Y agrega que la cuota tiene que corresponder a la capacidad contributiva del contribuyente, pero tal correspondencia sólo puede lograrse mediante la obtención de una base, que refleje al capacidad contributiva, y a que tipo, en el caso más favorable supuesto de escalas progresivas, por el sólo no puede adecuar la cuota al principio de capacidad económica.

Así, se puede decir válidamente que tanto la base como el tipo deben estar fuertemente influenciados por el principio referido, pero primero se debe tomar en cuenta la base, si ésta no se determina respecto de la capacidad contributiva el tipo no tendría sentido, de tal modo que sólo el conocimiento de la base y la adaptación de ésta a la verdadera capacidad económica de cada contribuyente, permite que la cuota guarde esa estricta correspondencia con la capacidad económica.<sup>70</sup>

Bajo ese orden de ideas, se debe recordar que la proporcionalidad consiste en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su capacidad económica debiendo fijarse los gravámenes de tal manera que las personas que obtengan ingresos elevados disfruten en forma cualitativa superior a los de medianos y reducidos recurso, esto es, los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su capacidad económica aportando una parte justa y adecuada a sus ingresos, utilidades o rendimientos. Por tanto, para que una contribución sea

---

<sup>70</sup> “La capacidad contributiva y la técnica jurídica”, Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, NÚMERO 60, 1995, p. 1044.

proporcional es imprescindible que el hecho imponible refleje una auténtica manifestación de la capacidad económica del sujeto pasivo.<sup>71</sup>

Ahora bien, la ley establece de forma tajante que el costo de adquisición para fijar la ganancia y en consecuencia la base gravable que permitirá calcular el impuesto sobre la renta se hará conforme al costo de adquisición que pagó el donante, lo cual se estima que evita que el ingreso que se refleja sea fiel al ingreso real obtenido por la enajenación, ya que se pierde de vista el momento en que el bien inmueble efectivamente ingresó al patrimonio de donatario (ahora contribuyente) en una fecha y con un valor comercial determinado.

Lo cual conduce a que existan dos panoramas a tomar en cuenta para el momento de establecer el mecanismo que fijar el costo de adquisición del bien para efecto de determinar la ganancia (base gravable):

- a) Que se tome como costo de adquisición el que pagó el donante al momento de adquirir el bien.
- b) Que se considere como costo de adquisición el valor que tenía el inmueble al momento de incorporarse vía donación al patrimonio del donatario, ahora enajenante.

---

<sup>71</sup> Ilustra las anteriores afirmaciones la jurisprudencia P./J. 109/99 emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación cuyo rubro y texto es el siguiente: *CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS*. Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado, refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos. Ahora bien, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos deben tener una naturaleza económica en forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esta riqueza, debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto.

Para efecto de corroborar que sucedería en un caso y en otro se estima ilustrativo efectuar un ejercicio que de forma práctica nos permita vislumbrar que sucedería en un supuesto y en otro, precisando que el ejemplo a tomar será el siguiente:

- a) *Una persona física adquirió en agosto de 1996, un inmueble, con un valor de terreno de \$300,000.00 y valor de construcción por \$450,000.00.*
- b) *Posteriormente, el bien sufre una depreciación en su costo debido a que por cuestiones ambientales deja de tener la plusvalía que tenía cuando se adquirió al haber sido utilizado como basurero y su valor se disminuye a \$110,000.*
- c) *En febrero de 2001 su hijo (persona física), recibe como donación el inmueble señalado en los puntos anteriores.*
- d) *En septiembre de 2012 el hijo pretende vender el inmueble con un precio de venta de \$2'500,000.00.*

*En este caso el negocio jurídico que se está analizando es la enajenación que se llevará a cabo en septiembre de 2012, considerando que el enajenante adquirió el bien inmueble por donación.*

#### **PRIMER CASO (Consultar apéndice 1)**

#### **SEGUNDO CASO (Consultar apéndice 2)**

Del desarrollo de los casos se desprende que, si se toma en cuenta el costo de adquisición del donante no permite ver realmente cuál fue el ingreso y disfrute que tuvo de ese bien el donatario desde el momento en que ingresó a su patrimonio, sino más bien el costo que por dicho bien pagó el donante y el disfrute de este durante el tiempo que estuvo en su posesión.

Lo anterior es así, si se toma en cuenta que el valor del bien cuando lo adquirió el donante era de \$300,000.00 pero debido a que dicho predio fue usado como basurero su valor bajo tanto que cuando lo donó en realidad valía \$110,000; por tanto, cuando ingresó al patrimonio del donatario no valía lo que le costó al donante, sino que su valor era de \$110,000; en consecuencia, si se toma como costo el de cuando lo adquirió el donante no reflejaría el verdadero ingreso que implicó dicho inmueble al patrimonio del ahora enajenante ni se podría calcular de forma adecuada y fiel a la realidad el disfrute que tuvo de esa riqueza.

Además, para que se respete el principio de proporcionalidad tributaria es necesario que la riqueza producto de la enajenación revele la ganancia real en el patrimonio del contribuyente que resulte entre el ingreso obtenido por la enajenación y el valor del inmueble en la fecha en que fue adquirido por donación, ya que de usar como costo el del donante reflejaría una riqueza discrepante de la que en realidad tuvo el donatario y más bien evidenciaría la riqueza que tuvo el donante durante la época de disfrute de dicho bien y no solamente la de disfrute del donatario.

Por ende, si la base gravable que se calcula tratándose del impuesto sobre la renta causado por enajenación de bienes se entiende como el resultado positivo entre el valor de la enajenación y el valor al momento en que lo adquirió el contribuyente a quien se le donó, independientemente de que dicha adquisición se hubiera encontrado exenta del pago del impuesto sobre la renta por adquisición de bienes, se reflejaría de forma fiel el incremento en la riqueza del contribuyente respecto del patrimonio anterior, tomando en cuenta realmente el valor del bien inmueble en el momento en que ingresó a su patrimonio (que fue cuando se lo donaron) y el valor con el que egresó generando

con ello un resultado apegado a la realidad y una base gravable respetuosa de la capacidad contributiva del sujeto y, por tanto del principio de proporcionalidad tributaria.

En consecuencia, se considera que no hay que perder de vista que en el mecanismo que el legislador estableció en la ley no se toma en cuenta el periodo durante el cual el bien inmueble se encontró dentro del haber patrimonial del sujeto que ahora pretende enajenarlo, ni el monto de dicho bien al momento de ingresar a su patrimonio, así, al perder de vista dicho supuesto se concentra en tomar como costo de adquisición el precio que pagó el donante cuando lo adquirió, método que provoca que se de cómo resultado una base gravable que no sea proporcional con la capacidad contributiva del sujeto del impuesto.

En virtud de lo anterior, si seguimos el mecanismo o método que el legislador creó para determinar la ganancia, es decir, la base gravable (diferencia entre ingreso por la enajenación y el costo de adquisición) sobre la cual se grava el hecho imponible, respecto del impuesto sobre la renta causado con motivo de la enajenación de bienes adquiridos por donación, se puede determinar válidamente que al tomar como costo de adquisición lo que pagó el donante al momento de adquirirlo no refleja la capacidad contributiva del donatario que pretenderá enajenar el bien y por ende viola el principio de proporcionalidad tributaria, ya que para hacerlo debería reflejar el costo del bien al momento en que éste ingresó en el patrimonio de donatario.

Así pues, si se toma en cuenta el momento en que el bien ingresó al patrimonio del donante y no el que entró en el patrimonio del donatario, ello trae consigo que incorpore al mecanismo un elemento que resulta ajeno al hecho imponible y, por ende, al periodo en el que se genera la riqueza en el patrimonio de quien ahora pretende

enajenar el bien y condiciona la capacidad contributiva del sujeto del impuesto al no reflejar una ganancia real y objetiva respecto del momento en que la riqueza ingresó al patrimonio del contribuyente y el que egresó.

En virtud de lo anterior, el artículo 152 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en la porción que fue objeto de estudio, resulta inconstitucional y lo conducente sería establecer un mecanismo en el que se tome en cuenta, al momento de la enajenación del bien adquirido por donación, el costo de adquisición al momento en que se efectuó la donación, que es cuando representa el ingreso real en el patrimonio del contribuyente, lo cual se debería de llevar a cabo mediante el avalúo correspondiente.

Al respecto, se propone que el texto del artículo 152 de la ley de la materia debería quedar de la siguiente manera:

*“Artículo 152. Tratándose de bienes adquiridos por herencia, legado o donación, **se considerará como costo de adquisición o como costo promedio por acción, según corresponda, el costo de dicho bien al momento en que fue donado y, por tanto, ingresó en el patrimonio del donatario, y como fecha de adquisición, la que hubiere correspondido a estos últimos.** Cuando a su vez el autor de la sucesión o el donante hubieran adquirido dichos bienes a título gratuito, se aplicará la misma regla. Tratándose de la donación por la que se haya pagado el impuesto sobre la renta, se considerará como costo de adquisición o como costo promedio por acción, según corresponda, el valor de avalúo que haya servido para calcular dicho impuesto y como fecha de adquisición aquella en que se pagó el impuesto mencionado.*

Lo precisado es así, con independencia de que no se haya pagado impuesto al momento de la donación, de conformidad con los supuestos que precisa la ley, ya que lo que pretende gravar el impuesto sobre la renta es la ganancia que constituirá la base gravable la cual no se vería reflejada si tomas en cuenta un momento diverso a cuando ingresó el bien en el patrimonio del donatario, ya que de ser así le ocasionarías mayor perjuicio al haberle donado un bien toda vez que la ganancia, en el presente supuesto, partiría del costo de adquisición del enajenante que no refleja el valor del bien cuando de forma efectiva ingresó en el patrimonio sino cuando ingreso al del donante ocasionando un efecto adverso al de la figura de la donación y en si misma a la figura del impuesto sobre la renta ya que el mecanismo que la ley prevé debe tomarse en cuenta para obtener una ganancia real (base gravable) es el momento en que el bien ingresó al patrimonio y no uno diverso, de no tomarse en cuenta así, ello evidenciaría una flagrante violación a la capacidad contributiva del sujeto y, en vía de consecuencia al principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Asimismo, debe tomarse en cuenta que en relación con el aspecto individual de la renta, se debe referir a la necesidad de personalizarla de acuerdo a la situación que guarda el particular con sus ingresos considerando su statu quo personal y familiar, en este punto es donde surge la figura de la capacidad contributiva relativa, en la cual se lleva a cabo la subjetivación del impuesto, principio que únicamente podría respetarse de llevar a cabo un método como el que se propone y no como el que la ley establece.

Entre tanto, para adecuar la renta al principio de capacidad contributiva se necesita, de forma fehaciente, deducir los gastos realizados para producirla y aquellos

necesarios para ajustar la carga tributaria a las condiciones reales de aptitud contributiva del sujeto. Bajo ese orden de ideas, de seguir con el mecanismo previsto en la ley en su artículo 152, se provocaría que violentara dicha premisa al no ser respetuoso dicho procedimiento de la capacidad contributiva del sujeto, al no reflejar su riqueza real para efecto de llevar a cabo el cálculo de la ganancia sobre la cual se lleva a cabo la base gravable que será objeto del gravamen correspondiente.

## CONCLUSIONES

El tributo es una prestación pecuniaria de carácter coactivo impuesta por el Estado u otro ente público cuyo objeto consiste en financiar gastos públicos, lo cual se encarga de evidenciar la capacidad contributiva del sujeto activo.

Los tributos se clasifican en su carácter de tripartita en: tasas, contribuciones e impuestos.

Atinente al tema del presente trabajo se define al impuesto como una contraprestación en dinero o en especie de recurso de carácter tributario que tiene la obligación de respetar al principio de capacidad contributiva y que se encuentra destinado a cubrir el gasto público siendo una obligación de los contribuyentes para con el Estado.

Una de las partes o elementos necesarios para que nazca la obligación tributaria de pagar el impuesto respectivo es la base imponible, la cual debe coincidir con el objeto del tributo con la única intención de reflejar la capacidad contributiva del sujeto.

Los impuestos se aplican a la luz de la delimitación del ejercicio de la potestad tributaria en México, pues tal elemento proporcionará los límites permisibles del Estado para el establecimiento de los tributos y condicionan uno de sus elementos: la base.

En ese contexto, la soberanía se identifica como el poder supremo que detenta un pueblo para autodeterminarse, lo que implica una autolimitación a través de la creación de poderes constituidos en los cuales deposita su ejercicio, lo que realiza sin restricciones heterónomas de ninguna índole.

En ese aspecto, como expresión pura de la soberanía surge la Constitución, como norma jurídica fundamental del Estado que contiene las decisiones políticas fundamentales y que es ley suprema para ese Estado.

Bajo ese tenor, el Estado tiene facultades extraordinarias, a través de las cuales goza del impero de imponer sus decisiones, con la única limitación del orden jurídico establecido. Es por ello que se dice que la potestad tributaria tiene su fundamento en el poder soberano de que está investido el Estado, por consiguiente, la potestad tributaria constituye el ejercicio de la soberanía que legitima al Estado a imponer las contribuciones que estime necesarias para sufragar el gasto público.

La potestad tributaria se caracteriza por ser exclusiva del Estado, sin embargo, encuentra sus límites, en la soberanía atribuida. De esta forma se establece que se limita, sustantivamente, en la propia Constitución y en los Convenios o Tratados internacionales, materialmente, encuentra su límite en el ámbito territorial de su jurisdicción, atendiendo a los principios que en la Carta Magna se establecen.

En México, la potestad tributaria encuentra su límite territorial en el artículo 42 constitucional, y materialmente se encuentra delimitado por los principios que operan en materia tributaria contenidos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución, a saber, legalidad, proporcionalidad, equidad y destino al gasto público.

En relación con el principio de proporcionalidad se debe entender íntimamente vinculado a su protección y respeto el principio de capacidad contributiva, el cual se traduce en la potencialidad real y efectiva de contribuir a los gastos públicos, cuya existencia condiciona la posibilidad de imposición por el Estado, quien debe reconocer

los factores que decrementan tal aptitud, por lo que debe valorar tanto el elemento objetivo como subjetivo de dicha capacidad.

Bajo ese contexto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha identificado al principio de proporcionalidad con la capacidad contributiva del sujeto, la cual debe ser real, objetiva y gravada cualitativamente y cuantitativamente.

Por otro lado, la donación como un acto por el cual una persona, el donante, se empobrece voluntariamente y con espíritu de generosidad *cum animo donandi*, a favor del donatario, que se enriquecía; esto es, es un contrato con prestación unilateral, en virtud del cual una de las partes, donante por espíritu de liberalidad y, por tanto, espontáneamente, procura a la otra, donatario, un enriquecimiento (ventaja patrimonial) transfiriéndole un derecho propio, constituyéndole una prerrogativa, renunciando un derecho a favor de ella o asumiendo respecto de ella, una obligación.

El contrato de donación es típico, principal, formal o consensual, de tracto instantáneo, unilateral, gratuito u oneroso y conmutativo.

Las donaciones convergen de forma coincidente con la figura de la deducción, la cual es una figura jurídica –contenida en la base- cuyo establecimiento resulta ineludible para el juzgador en la medida en que los conceptos que contengan deban ser considerados irremisiblemente por legislador en aras del respeto al principio de capacidad contributiva, verbigracia, el mínimo vital y los gastos necesarios de operación que generan el ingreso gravable.

La deducción consiste en un componente de uno de los elementos del impuesto como es la base gravable, aunado a lo anterior, se puede afirmar válidamente que la

existencia de la figura de la deducción se encuentra íntimamente relacionada con características de política fiscal y principio de proporcionalidad.

Al respecto, se debe tomar en cuenta que no obstante que existen diversos tipos de deducciones una de ellas es la relativa a los donativos, los cuales son deducibles de acuerdo al artículo 31, fracción IX, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Ahora bien, de conformidad con el artículo 1° de la LISR, las personas físicas se encuentran obligadas al pago del impuesto sobre la renta cuando obtengan un ingreso o incremento de su patrimonio, sea cual fuere la fuente de riqueza.

Para efectos fiscales los bienes donados parecen enajenados, aunque en algunos casos la misma ley y el Código Fiscal le dan el tratamiento de exentos.

Se consideran ingresos por ese concepto los casos previstos en el Código Fiscal de la Federación, señalando que los conceptos que no se consideran ingresos serán, entre otros, la transmisión de propiedad por donación, aunque si se considera ingreso el monto de la contraprestación obtenida con motivo de la enajenación de un bien inmueble, aunque éste se hubiera adquirido por medio de la figura de la donación.

La figura de la donación encuadra dentro del supuesto del artículo 14, fracción I, toda vez que como cualquier contrato tiene efectos fiscales, así tomando en cuenta que el contrato de donación es gratuito y no existe contraprestación al respecto, se debe considerar que los bienes donados, para los efectos se encuentran enajenados.

De acuerdo a lo previsto en el artículo 148 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, las personas físicas que obtengan ingresos por el concepto de enajenación de bienes, tendrán la posibilidad de efectuar como deducción el costo comprobado de

adquisición actualizado de bienes inmuebles, al hablar de costo actualizado se debe entender que este será de cuando menos el 10% del monto de la enajenación.

La ganancia respecto de la cual se calculará el impuesto sobre la renta será la diferencia entre el ingreso por la enajenación y las deducciones.

El concepto conocido como costo de adquisición se calcula de conformidad con el artículo 150 de la LISR, al obtener la contraprestación o pago que se hubiere hecho al adquirir el bien y en el supuesto de que hubiera sido adquirido a título gratuito deberá regirse por las reglas que al respecto prevé el artículo 152.

Del contenido del artículo 152 de la Ley de la materia se establece que el costo de adquisición será el precio que pagó el donante al momento de adquirirlo originalmente.

La ley establece de forma tajante que el costo de adquisición para fijar la ganancia y en consecuencia la base gravable que permitirá calcular el impuesto sobre la renta se hará conforme al costo de adquisición que pagó el donante, lo cual se estima que evita que el ingreso que se refleja sea fiel al ingreso real obtenido por la enajenación, ya que se pierde de vista el momento en que el bien inmueble efectivamente ingresó al patrimonio de donatario (ahora contribuyente) en una fecha y con un valor comercial determinado.

Existan dos panoramas a tomar en cuenta para el momento de establecer el mecanismo que fijar el costo de adquisición del bien para efecto de determinar la ganancia (base gravable):

- a) Que se tome como costo de adquisición el que pagó el donante al momento de adquirir el bien.

- b) Que se considere como costo de adquisición el valor que tenía el inmueble al momento de incorporarse vía donación al patrimonio del donatario, ahora enajenante.

Sin embargo si se toma en cuenta el costo de adquisición del donante no permite ver realmente cuál fue el ingreso y disfrute que tuvo de ese bien el donatario desde el momento en que ingresó a su patrimonio, sino más bien el costo que por dicho bien pagó el donante y el disfrute de este durante el tiempo que estuvo en su posesión.

Por tanto, para que se respete el principio de proporcionalidad tributaria al calcular el impuesto sobre la renta tratándose de enajenación de bienes adquiridos por donación es necesario que la riqueza producto de la enajenación revele la ganancia real en el patrimonio del contribuyente que resulte entre el ingreso obtenido por la enajenación y el valor del inmueble en la fecha en que fue adquirido por donación, ya que de usar como costo el del donante reflejaría una riqueza discrepante de la que en realidad tuvo el donatario y más bien evidenciaría la riqueza que tuvo el donante durante la época de disfrute de dicho bien y no solamente la de disfrute del donatario.

Por ende, si la base gravable al calcular el impuesto sobre la renta causado por enajenación de bienes se entiende como el resultado positivo entre el valor de la enajenación y el valor al momento en que lo adquirió el contribuyente a quien se le donó, independientemente de que dicha adquisición se hubiera encontrado exenta del pago del impuesto sobre la renta por adquisición de bienes, se reflejaría de forma fiel el incremento en la riqueza del contribuyente respecto del patrimonio anterior, tomando en cuenta realmente el valor del bien inmueble en el momento en que ingresó a su patrimonio (que fue cuando se lo donaron) y el valor con el que egresó, generando con

ello un resultado apegado a la realidad y una base gravable respetuosa de la capacidad contributiva del sujeto y, por tanto del principio de proporcionalidad tributaria.

En razón de lo anterior, de seguir el mecanismo o método que el legislador creó para determinar la ganancia, es decir, la base gravable sobre la cual se grava el hecho imponible, respecto del impuesto sobre la renta tratándose del caso de enajenación de bienes adquiridos por donación, se puede determinar que al tomar como costo de adquisición lo que pagó el donante al momento de adquirirlo no refleja la capacidad contributiva del donatario que pretenderá enajenar el bien y por ende viola el principio de proporcionalidad tributaria, ya que para hacerlo debería reflejar el costo del bien al momento en que éste ingresó en el patrimonio de donatario.

Así pues, si se toma en cuenta el momento en que el bien ingresó al patrimonio del donante y no el que entró en el patrimonio del donatario, ello trae consigo que incorpore al mecanismo un elemento que resulta ajeno al hecho imponible.

En virtud de lo anterior, el artículo 152 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en la porción que fue objeto de estudio, no es respetuoso del principio de proporcionalidad tributaria y lo conducente sería establecer un mecanismo en el que se tome en cuenta, al enajenar el bien adquirido por donación, el costo de adquisición al momento en que se efectuó la donación, que es cuando representa el ingreso real en el patrimonio del contribuyente, lo cual se debería de llevar a cabo mediante el avalúo correspondiente a la fecha de la enajenación del bien donado. En consecuencia, el texto del artículo 152 de la ley de la materia debería decir:

*“Artículo 152. Tratándose de bienes adquiridos por herencia, legado o donación, **se considerará como costo de adquisición o como costo***

***promedio por acción, según corresponda, el costo de dicho bien al momento en que fue donado y, por tanto, ingresó en el patrimonio del donatario, y como fecha de adquisición, la que hubiere correspondido a estos últimos. Cuando a su vez el autor de la sucesión o el donante hubieran adquirido dichos bienes a título gratuito, se aplicará la misma regla. Tratándose de la donación por la que se haya pagado el impuesto sobre la renta, se considerará como costo de adquisición o como costo promedio por acción, según corresponda, el valor de avalúo que haya servido para calcular dicho impuesto y como fecha de adquisición aquélla en que se pagó el impuesto mencionado.”***

## BIBLIOGRAFÍA

AMATUCCI, Andrea, *Dir. Tratado de Derecho Tributario*. Tomo Segundo. Ed. Temis Bogotá Colombia, 2001.

BERNAL PULIDO, Carlos, *El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2005.

CALVO ORTEGA, R. *Derecho Tributario*. Ed. Civitas, S.A. Madrid, 1997.

CARRASCO IRRIZARTE, Hugo, *Derecho Fiscal I, Introducción y generalidades*, Iure Editores, México, 2002.

CARPIO MARCOS, Edgar, *La interpretación de los derechos fundamentales*, Ferrer Mac-Gregor Eduardo (coord.), Interpretación Constitucional, México, Porrúa-UNAM, 2005, T.I.

DE LA GARZA, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, decimosegunda edición, Editorial Porrúa, México, 1983.

DE LA GARZA, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, Editorial Porrúa, México, 1999.

GONZÁLEZ, EUSEBIO Y PÉREZ DE AYALA, José Luis. *Derecho Tributario I*, Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca, 1994.

GRANADOS, Gabriela Ríos, *Control de Proporcionalidad en el Derecho Tributario Mexicano*, Editorial Porrúa, México, 2009.

GIULIANI FONROUGE, Carlos M. *Derecho Financiero*, Tomo I, Fondo Editorial de Derecho y Economía, 9° Edición, Buenos Aires, 2004.

GIULIANI FONROUGE, Carlos M. *Derecho Financiero, Tomo I*, Ed. La Ley, Buenos Aires, 2005.

HALLIVIS PELAYO MANUEL, Fisco, *Federalismo y globalización en México*. Taxx editores, México, 2003.

HUSTER, Rechteund Ziele, Zur Dogmatik des allgemeinen Gleichetissatzes, Berlin, Dunker and Humbolt, 2003.

JARACH DINO, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Tercera Edición, Buenos Aires-Argentina, 1999.

JARACH DINO, *El Hecho Imponible*, Tercera Edición, Abeledo Perrot, Buenos Aires- Argentina, 2001.

MARGADANT, Guillermo Floris, El derecho privado Romano, 3ª edición, Editorial Porrúa, México 1968.

MARGÁIN MANAUTOU, *Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*. Ed. Porrúa, México, 2000.

MUSGRAVE, R. A., *Teoría de la Hacienda Pública*, citado por Jarach Dino, Finanzas Públicas y Derecho Tributario, Tercera Edición, Buenos Aires-Argentina, 1999.

MAGALLÓN IBARRA, Jorge Mario, Instituciones de Derecho Civil, El Régimen de los Contratos, Tomo VIII, volúmenes I y II, 1ª Edición, Editorial Porrúa, México, 1988.

PÉREZ, Fernando. *Derecho Financiero y Tributario*. Ed. Civitas, Madrid, 2000.

PLAZAS VEGA, Mauricio A. *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario*. Ed. Temis, Colombia, 2000.

PINA, Rafael, Elementos de Derecho Civil, Tomo IV.

PÉREZ FERNÁNDEZ DEL CASTILLO, Bernardo. *Contratos Civiles*, decimosegunda edición, Editorial Porrúa, México, 2008.

PEREZ ROYO, Fernando. *Derecho financiero y tributario*, Editorial Civitas, Octava Edición, México, 1998.

QUERALT, Juan Martín. Lozano Serrano Carmen y Poveda Blanco Francisco. *Derecho Tributario*. Editorial Aranzadi, 2002.

QUERALT, Juan Martín. Lozano Serrano Carmen y Poveda Blanco Francisco. *Derecho Tributario*. Editorial Aranzadi, 2002.

QUERALT, Juan Martín y Otros. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Ed. Tecnos, Madrid, 1996.

RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *Derecho Fiscal*, Ed. Harla, México, 1983.

RÍOS GRANADOS Gabriela, *Temas Selectos de Derecho Tributario*, Editorial Porrúa- UNAM, México 2008.

RICO ÁLVAREZ, Fausto y GARZA BANDALA, Patricio. *De los contratos civiles*, 1ª edición, Editorial Porrúa, México, 2008.

SÁNCHEZ LEÓN Gregorio, *Derecho Fiscal Mexicano*, Cárdenas Editor y Distribuidor, Decimosegunda Edición, México, 2000.

SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso, *Derecho Fiscal Mexicano*. Ed. Porrúa, México, 2001.

SANCHEZ GIL, Rubén, *El principio de proporcionalidad*, Universidad Nacional Autónoma de México, 2007.

VALDÉS COSTA, Ramón. *Curso de Derecho Tributario*, Ed. Temis, Colombia, 2001.

VALDÉS COSTA, Ramón. *Instituciones de Derecho Tributario*. Ed. Depalma. Argentina, 1996.

VÁZQUEZ, RODOLFO, Presentación del libro *Jueces y ponderación argumentativa*, de Andrés Ibáñez, Perfecto y Alexy, Robert, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2006.

VÍCTOR M. CASTILLÓN Y LUNA, *Contratos Civiles*, 1a edición, Editorial Porrúa, México 2007.

VILLEGAS, Héctor V. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributaria*. Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1993.

ZAMORA Y VALENCIA, Miguel Ángel. *Contratos Civiles*, 1ª edición, Editorial Porrúa, México, 2009.

Informe Presidente Suprema Corte de Justicia de la Nación, 1984, 2º parte, Pleno.

“La capacidad contributiva y la técnica jurídica”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, NÚMERO 60, 1995.

## APÉNDICE 1

### PRIMER CASO

- e) Una persona física adquirió en agosto de 1996, un inmueble, con un valor de terreno de \$300,000.00 y valor de construcción por \$450,000.00.
- f) Posteriormente, el bien sufre una depreciación en su costo debido a que por cuestiones ambientales deja de tener la plusvalía que tenía cuando se adquirió al haber sido utilizado como basurero y su valor se disminuye a \$110, 000.
- g) En febrero de 2001 su hijo (persona física), recibe como donación el inmueble señalado en los puntos anteriores.
- h) En septiembre de 2012 el hijo pretende vender el inmueble con un precio de venta de \$2'500,000.00.

En este caso el negocio jurídico que se está analizando es la enajenación que se llevará a cabo en septiembre de 2012, considerando que el enajenante adquirió el bien inmueble por donación.

De acuerdo a los numerales anteriormente aludidos, la ganancia a la que se tiene que aplicar el procedimiento del artículo 147, se obtiene de la forma siguiente:

	PRECIO DE VENTA
(menos)	COSTO COMPROBADO DE ADQUISICIÓN (ACTUALIZADO)
(igual)	GANANCIA

#### 1. SUSTITUCIÓN DE VALORES:

	PRECIO DE VENTA	\$2'500,000.00
(menos)	COSTO COMPROBADO DE ADQUISICIÓN (ACTUALIZADO)	\$1'542,605.85 (*)

(igual)	<b>GANANCIA</b>	<b>\$957,394.15</b>
---------	-----------------	---------------------

**(\*) DETERMINACIÓN DEL COSTO COMPROBADO DE ADQUISICIÓN.**

Para determinar el costo comprobado de adquisición actualizado se lleva a cabo el procedimiento que se establece en el artículo 151 de la LISR, y atendiendo a los valores que pago el donante por el bien objeto de la enajenación:

Así tenemos que el donante en agosto de 1996 pago por la adquisición del bien:

Costo del terreno \$300,000.00

Costo de la construcción \$450,000.00

**I. ACTUALIZACIÓN DE LA CONSTRUCCIÓN:**

- a) El costo de la construcción debe disminuirse a razón del 3% anual por cada año transcurrido entre la fecha de adquisición y la de enajenación, de conformidad con la fracción II del artículo 151 de la LISR.

1996	3%
1997	3%
1998	3%
1999	3%
2000	3%
2001	3%
2002	3%
2003	3%
2004	3%
2005	3%
2006	3%
2007	3%
2008	3%
2009	3%
2010	3%
2011	3%

2012	3%
total	51%

Así, el porcentaje total que debe disminuirse el costo de la construcción es del 51%, resultando:

Costo de construcción	450,000.00
% a disminuirse 51%	229,500.00
Costo restante	220,500.00

Periodo de actualización: de agosto de 1996 a agosto de 2012

$$\text{FACTOR DE ACTUALIZACIÓN} = \frac{\text{INPC AGOSTO 2012}}{\text{INPC AGOSTO 1996}}$$

$$\text{FACTOR DE ACTUALIZACIÓN} = \frac{105.279}{35.522363781178}$$

$$\text{FACTOR DE ACTUALIZACIÓN} = 2.9637$$

Costo Construcción: \$220,500 (por) 2.9637 (igual) \$653,495.85

**COSTO DE CONSTRUCCIÓN ACTUALIZADO: \$653,495.85**

## **II. ACTUALIZACIÓN DEL TERRENO:**

Costo del terreno \$300,000.00

En el caso de terrenos el costo de adquisición se actualiza por el periodo comprendido desde el mes en el que se realizó la adquisición y hasta el mes inmediato anterior a aquél en el que se efectúe la enajenación.

$$\text{FACTOR DE ACTUALIZACIÓN} = \frac{\text{INPC AGOSTO 2012}}{\text{INPC AGOSTO 1996}}$$

$$\text{FACTOR DE ACTUALIZACIÓN} = \frac{105.279}{35.522363781178}$$

$$\text{FACTOR DE ACTUALIZACIÓN} = 2.9637$$

Costo Terreno: \$300,000.00 (por) 2.9637 (igual) \$889,110.00

**COSTO DE TERRENO ACTUALIZADO: \$889,110.00**

Una vez habiendo determinado el costo comprobado de adquisición de la construcción y el terreno, la suma de ambos será el COSTO COMPROBADO DE ADQUISICIÓN del bien inmueble a enajenarse:

COSTO DE CONSTRUCCIÓN ACTUALIZADO:	\$653,495.85
Más:	
COSTO DE TERRENO ACTUALIZADO:	\$889,110.00
Igual:	
<b>COSTO COMPROBADO DE ADQUISICIÓN ACTUALIZADO:</b>	<b><u>\$1,542,605.85 (*)</u></b>

	PRECIO DE VENTA	\$2'500,000.00
(menos)	COSTO COMPROBADO DE ADQUISICIÓN (ACTUALIZADO)	\$1'542,605.85 (*)
<b>(igual)</b>	<b>GANANCIA</b>	<b>\$957,394.15</b>

## 2. DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA ANUAL A PAGAR

Aplicación del artículo 147 LISR.

*“Artículo 147. Las personas que obtengan ingresos por enajenación de bienes, podrán efectuar las deducciones a que se refiere el*

artículo 148 de esta Ley; con la ganancia así determinada se calculará el impuesto anual como sigue:

- I. La ganancia se dividirá entre el número de años transcurridos entre la fecha de adquisición y la de enajenación, sin exceder de 20 años.
- II. El resultado que se obtenga conforme a la fracción anterior, será la parte de la ganancia que se sumará a los demás ingresos acumulables del año de calendario de que se trate y se calculará, en los términos de este Título, el impuesto correspondiente a los ingresos acumulables.
- III. La parte de la ganancia no acumulable se multiplicará por la tasa de impuesto que se obtenga conforme al siguiente párrafo. El impuesto que resulte se sumará al calculado conforme a la fracción que antecede.”

	Ganancia	<b>957,394.15</b>	(a)
(entre)	años transcurridos entre la fecha de adquisición y enajenación	17	
(igual)	Ingreso Acumulable	56,317.30	(b)
	Ingresos No Acumulables	901,076.85	(a) menos (b)

	INGRESO ACUMULABLE	56,317.30
(menos)	LIMITE INFERIOR	50,524.93
(igual)	EXCEDENTE S. L.I.	5,792.37
(por)	PORCENTAJE	10.88%
(igual)	IMPUESTO MARGINAL	630.210176
(más)	CUOTA FIJA	2,966.76
(igual)	IMPUESTO DETERMINADO	3,596.97
	<b>IMPUESTO</b>	<b>3,596.97</b>

	DETERMINADO	
(entre)	INGRESOS ACUMULABLE	56,317.30
(igual)	TASA	0.063870
		6.38697

Ingreso no acumulable	901,076.85
(por) Tasa aplicable	6.3869%
(igual) (impuesto isr)	57,550.88

Total Impuesto:

Impuesto Ingreso Acumulable:	\$ 3,596.97
Impuesto Ingreso No Acumulable	\$57,550.88
<b>TOTAL IMPUESTO DETERMINADO</b>	<b><u>\$61,147.85</u></b>

## APÉNDICE 2

### SEGUNDO CASO.

Para efecto de resolver el caso se tomarán en cuenta los mismos datos:

La diferencia entre el primer caso planteado y este segundo caso radica en el **costo comprobado de adquisición**, y la ganancia se determina de la misma forma, es decir:

	PRECIO DE VENTA
(menos)	COSTO COMPROBADO DE ADQUISICIÓN (ACTUALIZADO)
(igual)	GANANCIA

Sustituyendo valores:

	PRECIO DE VENTA	\$2'500,000.00
(menos)	COSTO COMPROBADO DE ADQUISICIÓN (CONSIDERANDO AVALÚO A FEBRERO DE 2001, ACTUALIZADO)	\$1'542,605.85 (*)
(igual)	<b>GANANCIA</b>	<b>\$957,394.15</b>

En este caso, se establece como variante que el valor del bien donado al momento de donarse al hijo (febrero de 2001), por avalúo se determinó lo siguiente:

VALOR TERRENO                      \$50,000.  
VALOR CONSTRUCCIÓN            \$60,000.

### III. ACTUALIZACIÓN DE LA CONSTRUCCIÓN:

- b) El costo de la construcción debe disminuirse a razón del 3% anual por cada año transcurrido entre la fecha de adquisición y la de enajenación, de conformidad con la fracción II del artículo 151 de la LISR.

“Artículo 151.

(...)

*II. El costo de construcción deberá disminuirse a razón del 3% anual por cada año transcurrido entre la fecha de adquisición y la de enajenación; en ningún caso dicho costo será inferior al 20% del costo inicial. El costo resultante se actualizará por el periodo comprendido desde el mes en el que se realizó la adquisición y hasta el mes inmediato anterior a aquél en el que se efectúe la enajenación. Las mejoras o adaptaciones que implican inversiones deducibles deberán sujetarse al mismo tratamiento.”*

2001	3%
2002	3%
2003	3%
2004	3%
2005	3%
2006	3%
2007	3%
2008	3%
2009	3%
2010	3%
2011	3%
2012	3%
total	36%

Así, el porcentaje total que debe disminuirse el costo de la construcción es del 36%, resultando:

Costo de construcción	60,000
% a disminuirse 36%	21,600
Costo restante	38,400

Periodo de actualización: de febrero de 2001 a agosto de 2012

$$\text{FACTOR DE ACTUALIZACIÓN} = \frac{\text{INPC AGOSTO 2012}}{\text{INPC FEBRERO 2001}}$$

$$\text{FACTOR DE ACTUALIZACIÓN} = \frac{105.279}{64.616994979760}$$

$$\text{FACTOR DE ACTUALIZACIÓN} = 1.8190$$

Costo Construcción: \$38,400 (por) 1.8190 (igual) \$69,849.60

**COSTO DE CONSTRUCCIÓN ACTUALIZADO: \$69,849.60**

#### **IV. ACTUALIZACIÓN DEL TERRENO:**

Costo del terreno \$50,000

En el caso de terrenos el costo de adquisición se actualiza por el periodo comprendido desde el mes en el que se realizó la adquisición y hasta el mes inmediato anterior a aquél en el que se efectúe la enajenación.

$$\text{FACTOR DE ACTUALIZACIÓN} = \frac{\text{INPC AGOSTO 2012}}{\text{INPC FEBRERO 2001}}$$

$$\text{FACTOR DE ACTUALIZACIÓN} = \frac{105.279}{64.616994979760}$$

$$\text{FACTOR DE ACTUALIZACIÓN} = 1.8190$$

Costo Terreno: \$50,000 (por) 1.8190 (igual) \$90,950.00

**COSTO DE TERRENO ACTUALIZADO: \$90,950.00**

Una vez habiendo determinado el costo comprobado de adquisición de la construcción y el terreno, la suma de ambos será el COSTO COMPROBADO DE ADQUISICIÓN del bien inmueble a enajenarse:

COSTO DE CONSTRUCCIÓN ACTUALIZADO: \$69,849.60

Más:

COSTO DE TERRENO ACTUALIZADO: \$90,950.00

Igual:

**COSTO COMPROBADO DE ADQUISICIÓN**

**ACTUALIZADO: \$160,799.60 (\*)**

	PRECIO DE VENTA	\$2'500,000.00
(menos)	COSTO COMPROBADO DE ADQUISICIÓN (ACTUALIZADO)	\$160,799.60 (*)
(igual)	<b>GANANCIA</b>	<b>\$2'339,200.40</b>

**3. DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA ANUAL A PAGAR**

Aplicación del artículo 147 LISR.

*“Artículo 147. Las personas que obtengan ingresos por enajenación de bienes, podrán efectuar las deducciones a que se refiere el artículo 148 de esta Ley; con la ganancia así determinada se calculará el impuesto anual como sigue:*

- IV. La ganancia se dividirá entre el número de años transcurridos entre la fecha de adquisición y la de enajenación, sin exceder de 20 años.*
- V. El resultado que se obtenga conforme a la fracción anterior, será la parte de la ganancia que se sumará a los demás ingresos acumulables del año de calendario de que se trate y se calculará, en los términos de este Título, el impuesto correspondiente a los ingresos acumulables.*

VI. La parte de la ganancia no acumulable se multiplicará por la tasa de impuesto que se obtenga conforme al siguiente párrafo. El impuesto que resulte se sumará al calculado conforme a la fracción que antecede.”

	Ganancia	<b>\$2'339,200.40</b>	(a)
(entre)	años transcurridos entre la fecha de adquisición y enajenación	12	
(igual)	Ingreso Acumulable	194,933.366	(b)
	Ingresos No Acumulables	2'144,267.03	(a) menos (b)

	INGRESO ACUMULABLE	194,933.366
(menos)	LIMITE INFERIOR	129,580.21
(igual)	EXCEDENTE S. L.I.	65,353.15
(por)	PORCENTAJE	19.94%
(igual)	IMPUESTO MARGINAL	13031.41811
(más)	CUOTA FIJA	13,087.44
(igual)	IMPUESTO DETERMINADO	26118.85
	IMPUESTO DETERMINADO	26,118.85
(entre)	INGRESOS ACUMULABLE	194,933.366
(igual)	TASA	0.13399
		13.390

Ingreso no acumulable	2'144,267.03
(por) Tasa aplicable	13.390%
(igual) (impuesto isr)	273,727.355

Total Impuesto:

---

Impuesto Ingreso Acumulable:	\$ 26,118.85
Impuesto Ingreso No Acumulable	\$273,727.35
TOTAL IMPUESTO DETERMINADO	<b><u>\$299,846.20</u></b>