

La segunda sobretasa al impuesto sobre remuneraciones en Baja California



Violación al principio de Proporcionalidad Tributaria.

Fiscalía - C.I.F.

CURRICULUM

El impuesto sobre remuneraciones al trabajo personal, conocido comúnmente como impuesto sobre nóminas, constituye un tributo de carácter estatal que grava las erogaciones o pagos realizados por concepto de remuneraciones al trabajo personal subordinado. Este impuesto, de naturaleza indirecta, instantánea y monofásica, ha sido utilizado por las entidades federativas como una fuente relevante de ingresos propios. Sin embargo, su diseño normativo debe someterse a los principios constitucionales en materia tributaria, particularmente al de proporcionalidad previsto en el Artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

En este contexto, la reforma al Artículo 3 de la Ley de Ingresos del Estado de Baja California para el Ejercicio Fiscal de 2022, publicada en el Periódico Oficial del Estado el 27 de octubre de 2022, incorporó una segunda sobretasa al impuesto sobre remuneraciones al trabajo personal, generando con ello un tercer nivel impositivo sobre una misma base gravable. Esta medida ha sido objeto de análisis jurídico por su posible contradicción con los límites que impone la proporcionalidad tributaria.

Naturaleza jurídica de las sobretasas

De acuerdo con la doctrina y la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN), las sobretasas constituyen cargas adicionales a un tributo previamente establecido. Por su estructura, estas deben reunir las siguientes características:

1. **Recaen sobre un tributo preexistente:** Su finalidad es adicionar una carga porcentual a un impuesto ya vigente, sin crear un nuevo gravamen autónomo.
2. **Comparten los elementos esenciales del tributo base:** La sobretasa debe aplicarse sobre la misma base gravable, sin alterar la estructura esencial del impuesto primigenio.
3. **Se limitan a un doble porcentaje:** Jurídicamente, las sobretasas operan como un "segundo nivel impositivo", que busca reforzar la recaudación o destinar recursos a fines específicos.
4. **Tienen finalidad determinada:** Los recursos obtenidos suelen canalizarse a programas o fondos específicos (por ejemplo, seguridad pública o desarrollo social).

Por tanto, las sobretasas se justifican en tanto sean razonables, limitadas y guarden coherencia con la estructura del impuesto base. Cualquier intento de multiplicar los niveles impositivos vulnera el principio de proporcionalidad, al generar cargas excesivas y no equitativas entre los contribuyentes.

Análisis del caso: Baja California, Ejercicio Fiscal 2022

El Artículo 3 reformado de la Ley de Ingresos del Estado de Baja California para 2022 estableció una tarifa base del 1.80 % aplicable al impuesto sobre remuneraciones al trabajo personal. Adicionalmente, dispuso dos sobretasas:

- **Primera sobretasa:** 1.20 % sobre la misma base.
- **Segunda sobretasa:** 1.25 % adicional, introducida con motivo de la reforma del 27 de octubre de 2022.

En consecuencia, el contribuyente debía cubrir en total un 4.25 % sobre las remuneraciones gravadas (1.80 % + 1.20 % + 1.25 %), lo que configuró un tercer nivel impositivo sobre un mismo hecho generador.

Este diseño excede el alcance permitido por la naturaleza de las sobretasas, pues deja de ser una simple carga complementaria para convertirse en una estructura escalonada de múltiples imposiciones sobre la misma base. Dicha configuración resulta incompatible con la **proporcionalidad tributaria**, entendida como la correspondencia entre la capacidad contributiva del sujeto pasivo y la carga fiscal que se le impone.

Violación al principio de proporcionalidad tributaria

El **principio de proporcionalidad tributaria**, consagrado en el Artículo 31, fracción IV, constitucional, exige que los tributos guarden una relación razonable entre la capacidad económica del contribuyente y la carga fiscal. La SCJN ha sostenido que este principio impide que las contribuciones sean desproporcionadas, arbitrarias o carentes de justificación racional y económica.

En el caso de Baja California, la incorporación de una segunda sobretasa genera una triple imposición sobre una misma base, lo que implica:

- **Exceso en la carga tributaria:** el contribuyente paga sucesivamente tres porcentajes sobre idéntico concepto.
- **Carencia de justificación económica:** no se acreditó que la nueva sobretasa respondiera a un fin específico distinto o que fuera indispensable para la suficiencia recaudatoria.
- **Ausencia de correspondencia con la capacidad contributiva:** el impuesto no distingue entre distintos niveles de capacidad económica ni reconoce la carga acumulativa impuesta.

Por tanto, el diseño de la contribución contradice el parámetro constitucional de proporcionalidad y los criterios jurisprudenciales que definen el alcance legítimo de las sobretasas.

Doctrina y criterios jurisprudenciales aplicables

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, en diversos precedentes relativos a impuestos estatales sobre nóminas (por ejemplo, Tesis 2a./J. 100/2019 (10a.), "Impuesto sobre nóminas. Su naturaleza y alcance"), ha sostenido que, si bien las entidades federativas pueden definir libremente las tasas, deben hacerlo dentro de los límites de

razonabilidad y equidad.

Asimismo, en interpretaciones sobre sobretasas aplicadas a otros tributos, la Corte ha enfatizado que únicamente es admisible una sobretasa adicional, y que la reiteración de cargas adicionales con idéntica base gravable constituye una extralimitación del poder tributario estatal. Dicha extralimitación vulnera el equilibrio entre la potestad recaudatoria del Estado y los derechos del contribuyente.

Implicaciones jurídicas y fiscales

La existencia de múltiples sobretasas sobre el mismo impuesto genera diversas implicaciones:

1. **Inconstitucionalidad de la segunda sobretasa:** Su establecimiento implica una tercera carga fiscal sobre una misma base, lo que contraviene el principio de proporcionalidad.
2. **Posible nulidad de actos de aplicación:** Los contribuyentes afectados podrían promover medios de defensa fiscal, como el juicio de nulidad o el juicio de amparo indirecto, argumentando la inconstitucionalidad de la norma.
3. **Obligación de reintegro o compensación:** Si se declara la invalidez de la disposición, las autoridades estarían obligadas a restituir los montos pagados indebidamente bajo la segunda sobretasa.
4. **Límites a futuras reformas locales:** Este caso sienta un precedente sobre la necesidad de respetar la estructura monofásica de los impuestos sobre nóminas y la prohibición de crear múltiples niveles impositivos.

Conclusión

La segunda sobretasa al impuesto sobre remuneraciones al trabajo personal, incorporada por la reforma al Artículo 3 de la Ley de Ingresos del Estado de Baja California para 2022, resulta incompatible con el principio de proporcionalidad tributaria. Al establecer un tercer nivel impositivo sobre la misma base gravable, se excede el margen razonable del poder de configuración legislativa, vulnerando la equidad y la correspondencia entre la capacidad contributiva y la carga fiscal impuesta.

La doctrina y jurisprudencia de la SCJN son claras al señalar que las sobretasas deben ser limitadas y proporcionales, aplicándose únicamente como un segundo nivel impositivo, no como un instrumento para incrementar indefinidamente la carga tributaria. Por tanto, la disposición estatal en cuestión se aparta de los parámetros constitucionales y configura una violación directa al principio de proporcionalidad tributaria.

Tesis

Así lo ha determinado el Pleno Regional en Materias Administrativa y Civil de la Región Centro-Norte, con Residencia en la Ciudad de México, en jurisprudencia por contradicción de criterios que se reproduce a continuación.

<p>IUS: 2,031,431</p> <p>Tesis: P.R.A.C.CN. J/100 A (11a.)</p> <p>Época: Duodécima Época</p> <p>Fuente: [J]; 12a. Época; Plenos Regionales; Semanario Judicial de la Federación. Viernes 07 de noviembre de 2025 a las 10:18 horas.</p> <p>Materia: Administrativa</p> <p>Sala: PLENO REGIONAL EN MATERIAS ADMINISTRATIVA Y CIVIL DE LA REGIÓN CENTRO-NORTE, CON RESIDENCIA EN LA CIUDAD DE MÉXICO</p> <p>Tipo: Contradicción de Criterios</p> <p>IMPUESTO SOBRE REMUNERACIONES AL TRABAJO PERSONAL. LA SEGUNDA SOBRETASA ADICIONADA AL ARTÍCULO 3 DE LA LEY DE INGRESOS DEL ESTADO DE BAJA CALIFORNIA PARA EL EJERCICIO FISCAL DEL AÑO 2022, VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (REFORMA PUBLICADA EN EL PERIÓDICO OFICIAL LOCAL EL 27 DE OCTUBRE DE 2022).</p> <p>Hechos: Los Tribunales Colegiados de Circuito contendientes sustentaron criterios contradictorios al analizar si la segunda sobretasa adicionada al impuesto sobre remuneraciones al trabajo personal, prevista en el artículo referido, viola el principio de proporcionalidad tributaria.</p> <p>Criterio jurídico: El Pleno Regional en Materias Administrativa y Civil de la Región Centro-Norte, con residencia en la Ciudad de México, determina que la segunda sobretasa adicionada al impuesto sobre remuneraciones al trabajo personal, prevista en el artículo 3 de la Ley de Ingresos del Estado de Baja California para el Ejercicio Fiscal del año 2022, viola el principio de proporcionalidad tributaria.</p> <p>Justificación: De acuerdo con la doctrina jurisprudencial de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, los impuestos sobre nóminas, comúnmente de carácter estatal, gravan las erogaciones o pagos en dinero o en especie efectuados por concepto de remuneraciones al trabajo personal subordinado, por lo que se trata de impuestos indirectos, instantáneos y monofásicos. Si bien es cierto que el legislador cuenta con un margen amplio de configuración para definir las tasas y tarifas de ese tipo de impuestos, su elección de implantar una sobretasa debe respetar los límites constitucional y razonablemente permitidos, y ser coherente con la naturaleza de las tasas adicionales. Las sobretasas tienen como características que: a) recaen sobre algún tributo previamente establecido; b) participan de los mismos elementos esenciales del gravamen primigenio; c) aplican un doble porcentaje a la base gravable para recaudar más recursos en un segundo nivel impositivo; d) no modifican los elementos esenciales del gravamen de primer nivel; y e) los recursos recaudados se destinan a un fin específico. Así, las sobretasas sólo pueden producir un segundo nivel impositivo con la aplicación de un doble porcentaje a la base gravable. Lo contrario implicaría aceptar que el legislador puede incorporar indefinidamente múltiples niveles impositivos sobre una misma contribución, lo que resultaría violatorio del principio de proporcionalidad tributaria. En tales condiciones, la segunda sobretasa adicionada al impuesto sobre remuneraciones al trabajo personal, con motivo de la reforma al artículo 3 de la Ley de Ingresos del Estado de Baja California para el Ejercicio Fiscal del año 2022, publicada en el Periódico Oficial del Estado el 27 de octubre de 2022, viola el principio de proporcionalidad tributaria, ya que impone un tercer nivel impositivo a la base de la contribución, pues obliga a los contribuyentes a pagar una sobretasa del 1.25 % adicional a la tarifa base del 1.80 % y a la primera sobretasa del 1.20 %.</p> <p>PLENO REGIONAL EN MATERIAS ADMINISTRATIVA Y CIVIL DE LA REGIÓN CENTRO-NORTE, CON RESIDENCIA EN LA CIUDAD DE MÉXICO</p> <p>Contradicción de criterios 164/2024. Entre los sustentados por los Tribunales Colegiados Segundo, Cuarto y Sexto, todos del Décimo Quinto Circuito. 14 de agosto de 2025. Tres votos de la Magistrada Guillermina Coutiño Mata y de los Magistrados Marco Antonio Rodríguez Barajas y Ernesto Martínez Andreu. Ponente: Magistrado Ernesto Martínez Andreu. Secretaria: Ana Laura Santana Valero. Tesis y/o criterios contendientes: El sustentado por el Segundo Tribunal Colegiado del Décimo Quinto Circuito, al resolver el amparo en revisión 332/2023, el sustentado por el Cuarto Tribunal Colegiado del Décimo Quinto Circuito, al resolver el amparo en revisión 349/2023, y el diverso sustentado por el Sexto Tribunal Colegiado del Décimo Quinto Circuito, al resolver los amparos en revisión 311/2023, 346/2023 y 351/2023.</p>
--