



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

PROGRAMA DE POSGRADO EN DERECHO
INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS

**“LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD
TRIBUTARIA A LA LUZ DEL PARADIGMA DE LOS
DERECHOS HUMANOS”**

QUE PARA OPTAR POR EL GRADO DE:
DOCTORA EN DERECHO

PRESENTA:

PASTORA MELGAR MANZANILLA

TUTOR PRINCIPAL:
DR. DANIEL MÁRQUEZ GÓMEZ
INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS

MIEMBROS DEL COMITÉ TUTORAL:
DR. MIGUEL ALEJANDRO LÓPEZ OLVERA
INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS
DR. JUAN CARLOS BENALCÁZAR GUERRÓN
UNIVERSIDAD DE LOS HEMISFERIOS, ECUADOR

CIUDAD UNIVERSITARIA. NOVIEMBRE 2015



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

AL INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS DE LA UNAM,

A MIS TUTORES: DANIEL MÁRQUEZ GÓMEZ, MIGUEL ALEJANDRO LÓPEZ OLVERA
Y JUAN CARLOS BENALCÁZAR GUERRÓN, POR SU GUÍA, ACOMPAÑAMIENTO Y
PACIENCIA,

A CORA Y A DANIEL,

A TODOS LOS QUE DE UNA FORMA U OTRA ME AYUDARON A CUMPLIR ESTA META

GRACIAS.

ÍNDICE

TEMA	PÁGINA
INTRODUCCIÓN	
CAPÍTULO I. LOS TRIBUTOS, LOS IMPUESTOS Y LAS CONTRIBUCIONES	1
1. Tributos	1
2. La transición de tributos a impuestos	5
3. La condición de ciudadano como elemento esencial del impuesto	9
4. La transición de impuestos a contribuciones	13
5. El problema con la noción de contribución	20
6. Distinción actual entre los términos tributos impuestos y contribuciones	29
CAPÍTULO II. LA INTERPRETACIÓN JURISPRUDENCIAL DE LA PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS	32
1. Necesidad de que los impuestos se establezcan por medio de leyes	32
2. Interpretación alternativa del artículo 31, fracción IV, de la CPEUM en clave ética	40
3. Evolución del artículo 31, fracción IV, de la Constitución	44
4. El artículo 31, fracción IV. Influencia de las revoluciones americana y francesa	50
5. Proporcionalidad y equidad en la jurisprudencia	55
5.1. Construcción de la proporcionalidad desde el ámbito jurisprudencial mexicano (ruina del causante, capacidad contributiva y mínimo vital)	56
A. <i>Prohibición de impuestos ruinosos y exorbitantes</i>	57
B. <i>Capacidad contributiva</i>	59
C. <i>Mínimo Vital</i>	64
5.2. Ausencia de la proporcionalidad en relación a los gastos públicos como elemento del derecho a la proporcionalidad tributaria	70
5.3. Otros apuntes sobre la proporcionalidad tributaria	72
5.4. Equidad	75
5.5. Proporcionalidad y equidad: en resumen	85
6. El principio de proporcionalidad, examen que impide la vulneración de derechos humanos: la proporcionalidad de los fines extra-fiscales	87
7. El paradigma de la fiscalidad en el régimen tributario mexicano	93
7.1. La Interpretación económica	95
7.2. Interpretación económica en México: ejemplos	97
CAPÍTULO III. FUNDAMENTACIÓN DE LA PROPORCIONALIDAD Y DE LA EQUIDAD COMO DERECHOS HUMANOS	105
1. Concepto contemporáneo de los derechos humanos	105
2. Proporcionalidad y equidad tributarias como derecho	114

fundamental del hombre según su naturaleza	
3. Proporcionalidad y equidad tributarias como derechos humanos desde una conquista histórica	119
4. Conquista histórica de los derechos humanos de proporcionalidad y equidad tributarias en México: la reforma de 10 de junio de 2011	124
5. Positivización de la proporcionalidad y equidad en el derecho comparado	129
5.1. El derecho internacional y el paradigma de los derechos humanos tributarios	131
5.2. Proporcionalidad y equidad tributarias en el derecho comparado	136
6. Relaciones con otros derechos y algunas razones de vulneración	145
6.1. Proporcionalidad y equidad tributarias como derechos humanos: relación con el derecho a la propiedad	146
6.2. Proporcionalidad y equidad tributarias como derechos humanos: solidaridad y fines extra-fiscales	150
6.3. Proporcionalidad y equidad tributarias como derechos humanos: problemas de administración no deben convertirse en problemas de recaudación	154
A. <i>Mala administración</i>	154
B. <i>Corrupción</i>	157
6.4. Los derechos humanos de proporcionalidad y equidad tributarias: transparencia y rendición de cuentas para asegurar la justicia tributaria	165
6.5. Acceso a la justicia	167
6.6. Proporcionalidad y equidad tributarias: relación con el derecho a la buena administración	172
CAPÍTULO IV. EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA A LA LUZ DE LOS DERECHOS HUMANOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS	176
1. Sujetos del ISR	180
2. Hecho generador y hecho imponible del ISR	181
3. Base del ISR	189
3.1. Deducciones necesarias para generar ingreso	195
3.2. Deducciones personales: el mínimo vital	196
3.3. El tope a las deducciones personales	203
3.4. La capacidad contributiva: consideración a las condiciones personales y familiares del contribuyente	211
4. Tasa del ISR	218
5. Regímenes especiales en el ISR: reducción de impuestos	221
5.1. Régimen de incorporación fiscal	221
5.2. Régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras	225
5.3. Crítica a los regímenes con fines extra-fiscales: falta de proporcionalidad y equidad tributarias	228

CAPÍTULO V. EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO A LA LUZ DE LOS DERECHOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS	238
1. Elementos del IVA	244
1.1. Sujetos del IVA	245
1.2. Hecho generador y hecho imponible del IVA	246
1.3. Base del IVA	250
1.4. Tasa del IVA	252
2. Mecánica del IVA (acreditamiento, traslación percusión e incidencia)	257
3. Contribuyente de derecho y contribuyente de hecho: proporcionalidad y equidad del IVA	262
4. Regímenes especiales en el IVA: tasa cero y exenciones	267
5. Crítica a los regímenes con fines extra-fiscales: falta de proporcionalidad y equidad tributarias	270
CAPÍTULO VI. PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS IMPUESTOS CONSIDERADOS EN CONJUNTO	275
1. La carencia de proporcionalidad y equidad de las contribuciones consideradas en conjunto	275
2. Condonación de impuestos	283
3. Otros estímulos y exenciones	297
CAPÍTULO VII. COMENTARIOS FINALES Y PROPUESTAS PARA MEJORAR EL SISTEMA IMPOSITIVO MEXICANO	303
1. Los derechos de proporcionalidad y equidad tributarias reconocidos expresamente en la Constitución	303
2. Enfoque de derechos humanos relacionado con los diversos elementos del derecho humano a la proporcionalidad tributaria	307
3. El mínimo vital como núcleo protector de otros derechos humanos	312
4. Un mínimo vital real para evitar la violación a los derechos humanos de proporcionalidad y equidad tributarias	320
5. La proscripción de la “extra-fiscalidad”	327
6. La necesidad de mayor transparencia y evaluación constante del gasto público	329
7. Repensando el IVA	330
8. Conciliación de la imposición con los derechos humanos	334
CONCLUSIONES	338
BIBLIOGRAFÍA	350

Le suplicamos padre Abraham,
¿qué piensa de los tiempos?
¿Estos impuestos bastante
elevados no arruinarán al país?
¿Cómo vamos a estar en
condiciones de pagarlos? ¿Qué
nos aconsejaría?

Benjamin Franklin¹

INTRODUCCIÓN

En una frase que se atribuye a Benjamín Franklin encontramos una problemática que en la época moderna parece real: “En este mundo no hay nada tan cierto como la muerte y los impuestos”.² De la muerte debe hablar un tanatólogo, de los impuestos un fiscalista. La certeza de los impuestos en la sociedad contemporánea se asocia a la construcción del Estado del siglo XV, pero también a la idea de los derechos humanos a partir del siglo XVIII.

El paralelismo entre los impuestos y la protección de la persona, aunque no en el sentido moderno, tiene un contexto histórico demasiado antiguo. Como ejemplo, en las leyes de Manú –aproximadamente del año 200 a.C.– se destaca: “Que el rey haga pagar impuestos a los comerciantes después de haber considerado el precio en que se compran las mercaderías, aquel a quien se las vende, la distancia del país de donde se las trae, los gastos de alimento y de condimentos, las precauciones necesarias para traer con toda seguridad las mercaderías”, lo que nos permite advertir el pago de impuesto en términos de la capacidad contributiva.

¹ Franklin, Benjamin, “The way to wealth”, 1758, visible en: https://www.utexas.edu/cola/centers/coretexts/_files/resources/texts/1758%20Franklin%20Wealth.pdf, consultado el 27 de Julio de 2015. “Pray, Father Abraham, what think you of the times? Won't these heavy taxes quite ruin the country? How shall we be ever able to pay them? What would you advise us to?”

² “In this world nothing can be said to be certain, except death and taxes”. Esta frase la usó por primera vez en 1726 Daniel Defoe en *The Political History of the Devil*; Benjamin Franklin la usó en una carta a Jean-Baptiste Leroy en 1789, que se puede localizar en *The works of Benjamin Franklin* de 1817.

En un documento histórico aún más antiguo, de 1760 a.C., la Ley 38 del Código de Hammurabi señala: “Oficial, soldado y feudatario o recaudador de impuestos no pueden transmitir por escrito a su mujer o hija, nada de sus campos, huerta o casa de su administración feudataria, ni serán dados por sus deudas”, de donde podemos considerar la distinción entre el patrimonio personal del recaudador y el erario.

Por tanto, aunque históricamente no se considera de esta manera, el nexo entre derechos humanos e impuestos –en su sentido moderno– es más antiguo de lo que estamos dispuestos a aceptar. En las Leyes de Manú se señala: “Que él haga pagar como impuesto un censo anual muy módico a los hombres de su reino que pertenecen a la última clase y que viven de un comercio poco lucrativo”. También se asienta: “Que no corte su propia raíz, rehusando por exceso de bondad el recibir los impuestos, ni las de los otros, exigiendo tributos exorbitantes por exceso de avaricia; pues cortando su propia raíz y la de los otros, se reduce a sí y a los otros al estado más miserable”. Evidencia temprana de los principios de proporcionalidad, equidad y no confiscatoriedad.

Los principios de proporcionalidad y equidad ya han sido abordados en otras obras,³ sin embargo nosotros deseamos realizar un análisis diferente. Apoyados en la reciente reforma en materia de derechos humanos de 2011, deseamos realizar un giro en la comprensión de esos principios como efectivos derechos humanos y garantías para hacer realidad otros derechos humanos, entre ellos el derecho humano al llamado “mínimo vital”.

Es decir, nos ocuparemos del problema de determinar si un impuesto legalmente aprobado por los órganos a quienes incumbe su aprobación, es

³ Como ejemplo podemos citar las obras de Arrijo Vizcaíno, Adolfo, *Derecho Fiscal*, Themis, México, 1997; Calvo Nicolau, Enrique, *Tratado sobre el Impuesto Sobre la Renta*, México, Editorial Themis, t. I. 1999; Garza, Sergio Francisco De la, *Derecho financiero mexicano*, México, Porrúa, 1998; Flores Zavala, Ernesto, *Elementos de las Finanzas Públicas Mexicanas*, México, Porrúa, 1982; Jarach, Dino, *Curso Superior de Derecho Tributario*, Buenos Aires Argentina, Ed. Liceo Profesional CIMA, 1957; Margáin Manautou, Emilio, *La Constitución y algunos aspectos del Derecho Tributario Mexicano*, México, Universidad Autónoma de San Luis Potosí, 1967; Cencerrado Millán, Emilio, *El mínimo vital en el sistema tributario español*, España, Marcial Pons, 1999.

justo, sin más, independientemente del contenido de sus normas.⁴ Esto es, planteamos cuestiones de derecho fiscal sustancial como la proporcionalidad y equidad de los tributos, como derechos humanos.⁵

Para lo anterior nos preguntamos, ¿son la proporcionalidad y equidad tributarias derechos humanos? Y, si hay derechos humanos a la proporcionalidad y equidad tributarias, ¿los principales impuestos en México colman las exigencias propias de estos derechos humanos?

A partir de estas preguntas nos planteamos la siguiente hipótesis: Si la proporcionalidad y equidad tributarias pueden interpretarse como auténticos derechos humanos en el sistema jurídico mexicano, entonces válidamente se deben considerar como tales, por lo anterior, deben cumplir con todas las características que se predicán de cualquier derecho humano a saber: universalidad, indivisibilidad, interdependencia, inviolabilidad y progresividad.

⁴ Cfr. Beltrán, Lucas, *Hacienda Pública. Derecho Fiscal*, España, Universidad de Valladolid, 1961, p. 9.

⁵ Cabe hacer una distinción entre los derechos de los contribuyentes. Estos se pueden dividir en tres categorías:

- 1) Los que limitan la potestad impositiva de la administración pública frente al contribuyente, mejor conocidos como principios de justicia tributaria, pero que constituyen auténticos derechos públicos subjetivos, y donde se insertan los preceptos contenidos en la fracción IV del artículo 31;
- 2) Los derechos que tienen los contribuyentes durante el proceso de gestión y cobro de los tributos; y
- 3) Los que surgen durante los procedimientos sancionatorios.

Una indagación somera permite visualizar la diferencia entre los primeros y los subsecuentes. El primer grupo, el de los comúnmente identificados como “principios de la imposición”, está relacionado con la potestad impositiva del Estado y tiene que ver con el hecho imponible y la obligación tributaria, institutos que dan sustento al derecho tributario sustancial.

En cambio, los del segundo y tercer grupo tienen la característica de que sus mandatos no se erigen para fijar pautas acerca del hecho generador de la obligación tributaria, sino a establecer un sistema de derechos que opera a partir del nacimiento de la obligación y por imperio de la relación jurídica nacida entre el Estado y los particulares, la que da lugar a la correlativa actuación del Fisco tendiente al reconocimiento y la calificación del hecho imponible con el propósito de verificar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Los derechos del segundo y tercer grupo son auténticos derechos humanos, tales como seguridad jurídica, retroactividad, audiencia previa, proporcionalidad en las sanciones, entre otros, pero que se han desarrollado doctrinal y jurisprudencialmente fuera del derecho tributario sustancial, y sólo recientemente, se han incorporado al derecho tributario, especialmente, en el derecho europeo y de la comunidad europea.

El problema de determinar si un impuesto legalmente aprobado es justo, proporcional y equitativo y cumple con las exigencias de los derechos humanos es todavía un estudio incipiente.

Además, si la proporcionalidad y equidad tributarias son auténticos derechos humanos, es decir, cumplen con todas las exigencias de los demás derechos humanos, entonces llevan en sí las exigencias propias de los derechos humanos, lo que implica que son oponibles al Estado y, desde esta perspectiva, obligaciones a cargo de los Estados.

Ahora bien, si los impuestos en México colman las exigencias de los derechos humanos de proporcionalidad y equidad tributarias, entonces se puede afirmar que el Estado mexicano cumple sus obligaciones al respecto y los impuestos deben permanecer, pero si no colman tales exigencias, entonces el Estado mexicano no cumple sus obligaciones y se deben aplicar las medidas correctivas para que los impuestos en México colmen las exigencias que se derivan de los derechos humanos de proporcionalidad y equidad tributarias.

Así, el objetivo de nuestra investigación es analizar el vínculo entre el derecho fiscal sustancial y los derechos humanos, con la finalidad de contar con elementos suficientes para diagnosticar si la proporcionalidad y equidad tributarias son efectivos derechos humanos, porque pueden re-interpretarse en términos de las características que se predicen de todo derecho humano a partir de la idea de dignidad y de “mínimo vital”; y en caso de ser así, estudiar los principales impuestos en México para establecer si colman las exigencias de la proporcionalidad y equidad como derechos humanos y si cumplen o no con el “mínimo vital”.

Para lo anterior, se parte de la necesidad del pago de contribuciones, sin embargo, se establece que dicho pago debe exigirse dentro de ciertos parámetros de justicia decantados a partir de las ideas de dignidad y “mínimo vital”. Por ello, consideramos necesario realizar una revisión de la evolución de los impuestos, así como de los elementos esenciales de los derechos humanos para establecer el vínculo y coincidencia entre los derechos humanos y los derechos del contribuyente.

Esto se realiza en siete capítulos. El primero: *Los tributos, los impuestos y las contribuciones*, analiza brevemente a la imposición desde un enfoque

histórico, identificando tres estadios con distintas denominaciones. Este enfoque histórico no pretende adjudicar o identificar un sentido distinto a cada uno, sino que se expone porque sirve para la construcción de la proporcionalidad y equidad tributarias como efectivos derechos humanos, ya que muestra como la conquista por los derechos humanos corre en paralelo con la justicia de las contribuciones. Además aporta la importante idea de que, en el Estado actual de derecho, no se concibe la idea de una imposición arbitraria.

El segundo capítulo: *La interpretación jurisprudencial de la proporcionalidad y equidad tributarias*, aborda con bastante detalle la interpretación que desde el órgano judicial se ha realizado de la proporcionalidad y equidad tributarias, mostrando como pese a las resistencias, se ha avanzado en dicha interpretación desde una perspectiva garantista. No obstante, también se muestran las inconsistencias e incongruencias en la interpretación jurisprudencial que a pesar de la interpretación garantista desde una perspectiva más general, en cuestiones concretas y de aplicación se restringe gravemente su alcance garantista. En este sentido, se muestra una doble interpretación, garantista y económica a la vez.

Asimismo, en este capítulo se aborda el principio de proporcionalidad como mecanismo para restringir las arbitrariedades y proteger los derechos y libertades humanas, fijando nuestra crítica al abuso de los fines extra-fiscales en las contribuciones y la necesidad de que, en caso de existir, se justifique su uso. Lo anterior nos lleva también a analizar el paradigma de la fiscalidad en México y la interpretación económica que se realiza para que junto con los fines extra-fiscales se soslayen los derechos de proporcionalidad y equidad en los tributos.

En el tercer capítulo, *Fundamentación de la proporcionalidad y de la equidad como derechos humanos*, después de disertar sobre el concepto moderno de los derechos humanos como derechos inherentes a la naturaleza humana que giran en torno a la dignidad de las personas por el sólo hecho de ser

humanas, se analiza a la proporcionalidad y equidad tributarias desde tres dimensiones: ético o moral, histórico y de derecho positivo, realizándose un breve examen del estado de los derechos humanos tributarios en el ámbito internacional. Se concluye que la proporcionalidad y equidad tributarias son efectivos derechos humanos.

Además, se exponen algunas relaciones de los derechos humanos de proporcionalidad y equidad con otros derechos como, de propiedad, a la no corrupción, a la transparencia y rendición de cuentas, a la buena administración y de acceso a la justicia. De igual forma, se mencionan algunas razones que pueden llevar a la vulneración de estos derechos humanos tributarios.

Con las bases que nos proporcionan los primeros tres capítulos, el cuarto capítulo: *El Impuesto sobre la Renta a la luz de los derechos humanos de proporcionalidad y equidad tributarias*, analiza el Impuesto sobre la Renta a partir del estudio de sus elementos esenciales para determinar si este impuesto cumple con las exigencias de los derechos humanos tributarios. Se señalan algunos aspectos del impuesto como los diversos privilegios, la falta de consideración al mínimo vital y la capacidad contributiva, que muestran que el impuesto no es proporcional ni equitativo.

De manera similar, el quinto capítulo: *El Impuesto al Valor Agregado a la luz de los derechos de proporcionalidad y equidad tributarias*, analiza la correspondencia del IVA con los derechos humanos tributarios bajo estudio. Después de abordar los elementos del impuesto, se analizan otros elementos de la mecánica del IVA que ayudan a una mejor comprensión del impuesto. Se destaca que este impuesto no otorga relevancia a la capacidad contributiva y, en tanto, carece desde su lógica de una concordancia con los derechos humanos de proporcionalidad y equidad tributarias. Asimismo, se critica que no se otorgue mayor consideración al contribuyente de hecho quien soporta la carga pública, y se realiza un breve examen de los regímenes especiales.

Habiendo analizado los dos principales impuestos federales, en el sexto capítulo: *Proporcionalidad y equidad en los impuestos considerados en conjunto*, se esbozan algunas ideas respecto de la adecuación de impuestos considerados en conjunto con los derechos humanos en estudio. Así, aunque no se estudian todos los impuestos (federales, estatales y municipales) que tiene que pagar un contribuyente, con la ayuda de un caso hipotético, se realiza un ejercicio mental para determinar si los impuestos en conjunto cumplen con las exigencias de los derechos de proporcionalidad y equidad tributarias. En este capítulo también se abarca el tema de la condonación fiscal y se mencionan algunos estímulos y exenciones actualmente vigentes.

Por último, con base en todos los anteriores capítulos, en el séptimo capítulo: *Comentarios finales y propuestas para mejorar el sistema impositivo mexicano*, se realizan unas reflexiones finales sobre los distintos temas que se abordaron en el trabajo y se realizan algunas propuestas: establecer explícitamente en la Constitución a la proporcionalidad y equidad tributarias como derechos humanos, reconstruir el derecho al mínimo vital como los derechos humanos considerados en conjunto, instaurar un mínimo vital real para evitar la vulneración de los derechos humanos tributarios, proscribir la extra-fiscalidad, mayor transparencia y evaluación constante del gasto público y repensar el IVA.

Como se advierte, el tema incide en el ámbito del derecho tributario y de los derechos humanos, en particular en el punto de convergencia entre ambos. Además, el tema se acota a la proporcionalidad y la equidad como derechos humanos tributarios, por lo que no se ahonda en otros derechos humanos tributarios.

Por otra parte, el tema también abarca el derecho internacional comparado y mexicano, en particular en lo relativo a como es concebido la proporcionalidad y equidad en otras latitudes. En cuanto al derecho mexicano, la proporcionalidad y equidad se estudian desde la Constitución y la

jurisprudencia. Los impuestos se estudian desde la perspectiva de su regulación actual en México.

Jurídicamente el tema se inserta en el apartado de derechos humanos, derecho internacional, derecho comparado, derecho constitucional y derecho fiscal.

Para el desarrollo de la presente investigación, nos apoyamos en las teorías históricas y de derechos humanos, en particular la teoría jurídica de los derechos humanos. También nos apoyamos en las teorías que explican la proporcionalidad y equidad tributarias, incluyendo aquellas relativas a la capacidad contributiva, el mínimo vital y la igualdad tributaria.

El presente trabajo de investigación empleó la metodología documental, analítica, jurisprudencial, empírica, histórica, de derecho comparado, y por supuesto, el método jurídico, con énfasis en la deducción e inducción, sin descartar la aplicación de la dialéctica.

Los conceptos más trascendentes en la investigación son: proporcionalidad tributaria, equidad tributaria, derechos humanos, Impuesto sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado, mínimo vital y extra-fiscalidad.

Entendemos la dificultad del tema. Nuestra tarea no es sencilla. Los fanáticos de la teoría impositiva pueden encontrarlo perturbador –puesto que no aceptan límites a la potestad de Estado para imponer tributos–; en cambio, los defensores de los derechos humanos quizá dirán que es limitada –porque la dignidad sólo está implícita en la ideas de proporcionalidad y equidad tributarias, así como en la idea de “mínimo vital”, sin embargo, un trabajo de estas características exige rigor y responsabilidad, porque tenemos en claro que hablamos de los ingresos y gastos del Estado. Bienvenido el debate.

CAPÍTULO I. LOS TRIBUTOS, LOS IMPUESTOS Y LAS CONTRIBUCIONES

Según el Diccionario de la Real Academia Española, tributo es la obligación dineraria establecida por la ley, cuyo importe se destina al sostenimiento de las cargas públicas. En uno de sus significados, impuesto es el tributo que se exige en función de la capacidad económica de los obligados a su pago. Por último, contribución es la cuota o cantidad que se paga para algún fin, y principalmente la que se impone para las cargas del Estado.

Como se advierte, tributo, impuesto y contribución parecen tener el mismo significado. Sin embargo, a nosotros nos interesa encontrar su sentido profundo. Por lo anterior, antes de abordar el tema de la proporcionalidad y equidad, conviene analizar brevemente a los tributos, impuestos y las contribuciones, desde un enfoque histórico en el cuál se puede identificar un significado distinto en cada uno, no obstante que en la actualidad estos conceptos se usan como sinónimos.

Además, este enfoque histórico nos servirá para la construcción de nuestro argumento para elevar las ideas de proporcionalidad y equidad al rango de efectivos derechos humanos, trascendiendo la visión de “principios tributarios” o “principios de los impuestos”.

Así, por conveniencia de la exposición, identificaremos tres estadios históricos: tributos, impuestos y contribuciones, advirtiendo que estos términos no conservan su significado histórico pues, hoy por hoy, el concepto *tributos* se utiliza como sinónimo de *contribuciones*; y por otro lado, *impuestos* es una especie de las contribuciones.

1. Tributos

La palabra tributo proviene del latín *tributum*, derivado de la voz *tribuere* que significa distribuir o repartir, con el significado original de “repartir entre las tribus” patricias, o sea, los Tites, Ramnes y Luceres.

Se dice que los tributos son tan antiguos como el hombre ya que se remontan a los inicios de la humanidad, especialmente con el surgimiento de la religión, debido a la necesidad del hombre de atenuar sus temores, calmar a los dioses o manifestarles su agradecimiento mediante ofrendas en especie y sacrificios de seres humanos o animales.¹

Posteriormente, la guerra y el pillaje son otras razones del tributo, aunque muchas veces también estaban ligadas a la religión. Sin embargo, los tributos ya no son en beneficio de los dioses, sino de reyes, emperadores, señores, que sometían a otros quienes eran los que tributaban.²

El arte funerario egipcio que data de 2390 a.C. nos muestra que los primeros faraones establecieron tributos sobre los granos; asimismo, registros escritos revelan que el grano fue gravado por primera vez en un estado Chino en 408 a.C. También, se muestra que aún antes, en 594 a.C., en el estado chino de Lu, los campesinos hacían pagos en especie a sus señores.³

Según Pierre Grimal, en Roma el *tributum* estaba considerado como una contribución extraordinaria aun cuando se recaudaba regularmente. Según una doctrina que tenía su origen en el Oriente helenístico, era la señal de la “servidumbre” o el estigma de la conquista, pero significaba también el precio con que los habitantes de las provincias exentos del servicio militar pagaban la protección armada de su vencedor.⁴

¹ Cfr. Bermúdez Zambrano Rodrigo, “Cultura y practica tributaria de los estudiantes de la carrera de comercio y administración de la Facultad de Filosofía y Letras y Ciencias de la Educación en la Universidad de Guayaquil. Propuesta: un manual didáctico para los estudiantes del tercer curso de la asignatura Legislación y Cálculo Tributario”, Proyecto de trabajo para la obtención del grado de Magister en Educación Superior, Asesor: Milton Zambrano Coronado, Ecuador, Universidad de Guayaquil, 2011, t. I, p. 22, visible en <http://dspace.ug.edu.ec/jspui/bitstream/123456789/47/1/ING%20RODRIGO%20BERMUDEZ%20TOMO%20I.pdf>, consultado el 20 de mayo de 2013.

² Cfr. Adams, Charles, *For Good and evil: The Impact of taxes on the course of civilization*, United States of America, Madison Books, 1993.

³ *Idem.*

⁴ Grimal, Pierre, *La formación del Imperio Romano, el mundo mediterráneo en la edad antigua III*, 12ª ed., España, Siglo XXI de España Editores-Siglo XXI editores, 1990, p. 81.

Lo anterior muestra que los tributos han sido parte de la historia de la humanidad por lo menos desde hace 2500 años y probablemente desde 4500 años.⁵ De allí lo dicho por Benjamin Franklin: *En este mundo, nada se puede decir que sea certero, excepto la muerte y los impuestos.*

La forma más temprana y más generalizada de tributos era la prestación de servicios personales; es decir, la obligación de una persona (en su mayoría campesinos pobres) de trabajar a favor de otro.⁶

También desde la antigüedad surgieron los tributos con base en la riqueza, especialmente la tierra y sus productos. Estos tributos aunque coexistieron en el tiempo con las prestaciones personales, se puede decir que los fueron reemplazando.⁷ Así por ejemplo, en Mesopotamia la primera forma de tributos pudo ser el diezmo, un porcentaje de cada uno de los cultivos del terrateniente. Este tributo se generalizó y en otros lugares incluía no sólo los cultivos, sino también el ganado.⁸

En la Edad Media son conocidas las relaciones que se establecían entre un señor feudal y sus vasallos, lo que conformaba lo que se conoce como el “vasallaje”.

Por último, durante el Renacimiento y la Ilustración se establecen relaciones entre un monarca (emperador o rey) y sus súbditos. En esta época surgen los sistemas tributarios propiamente dichos.

De este proceso, llama la atención como lo destaca Daniel Diep Diep, que en su génesis, la obligación de tributar fue producto de la imposición de un dominador, ya sea gobernante, conquistador o simple opresor, sobre

⁵ Cfr. Burg, David F., *A world history of tax rebellions. An encyclopedia of tax rebels, revolts and riots from antiquity to the present*, New York, Routledge, 2004, p. VIII.

⁶ *Idem.*

⁷ Se señala que esta prestación personal persistió en la era moderna como una exigencia a los ciudadanos demasiado pobres para pagar otras formas de tributación. En muchos países europeos, la prestación personal estuvo presente hasta bien entrado el siglo XVIII, y en algunos países, hasta el siglo XIX; Cfr., *idem.*

⁸ *Idem.*

dominados, valiéndose de la fuerza en cualquiera de sus múltiples formas convencionales e históricas. Es así que: “Prácticamente no existieron límites, al menos en el pasado más remoto, para poder discernir en dónde terminaba una relación sana –entendida en su centrado convivencial armónico, un tanto moderno y otro tanto ideal– y en donde comenzaba una relación opresiva –entendida en su sentido tributario o subordinante, definitivamente coactivo y bárbaro–”.⁹

Así, en la antigüedad y en la época del Estado con organización regalista que se confundía con la personalidad del rey, los recursos del gobierno se obtenían de tributaciones y empréstitos forzosos sobre los pueblos dominados, así como de las regalías o donaciones que aun cuando no eran obligatorias, constituían verdaderas exacciones debido a las represalias que sufrían los que olvidaban darlos.¹⁰

Como se advierte, la idea de tributo está asociado a la fuerza: quién impone el tributo tiene una relación de dominio frente al obligado a su pago. El tributo se establecía entre un pueblo que dominaba y otro dominado, entre un señor y su amo, entre el señor y un vasallo o súbdito.

Bajo ese panorama, es evidente que no se puede hablar de derechos humanos –los derechos humanos como afirmación de la dignidad de la persona frente al Estado surgen más adelante en la cultura occidental moderna–, en todo caso, las normas relativas a los tributos eran para quienes tenían todos sus derechos: los *sui iuris*.

Por lo anterior, puede asombrar que la doctrina fiscal moderna asimile la idea de tributos, impuestos y contribuciones. Sin embargo, política y socialmente se van a generar una serie de “transformaciones” en diversos ámbitos, entre ellos el impositivo, lo que lleva a un cambio en el sentido en la palabra

⁹ Diep Diep, Daniel, “La evolución del tributo”, *Órgano Informativo de la Comisión de Derechos Humanos del Estado de México*, México, año 10, no. 64, noviembre-diciembre de 2003, p. 65.

¹⁰ Cfr. Checa Santos, *Derecho fiscal*, España, Ministerio de Educación Nacional, 1959, pp. 9 y 10.

“tributo”. Así, la clase de tributos existentes hasta la Edad Media y en el Estado absolutista, el tributo impuesto por la fuerza y sin límites, fue abandonada. Con la Revolución Industrial, se luchó por unos derechos mínimos, el Estado se convirtió en un Estado de derecho y se establecieron garantías, y por ende, se impusieron límites al tributo.¹¹

2. La transición de tributos a impuestos

Como advertimos, las relaciones entre un dominador y dominado nos llevan a nexos de subordinación, por lo que es imposible hablar de derechos humanos de orden tributario.

Ahora bien, en este apartado debemos distinguir entre el súbdito y el ciudadano. El súbdito no tiene derechos, es como se diría en el derecho romano, un *alieni iuris*. En cambio, según Aristóteles en su obra *La Política*, el ciudadano se define por su participación en la judicatura y en el poder. La ciudadanía era considerada una “magistratura permanente”. Además, señala que ciudadano es quien tiene derecho de participar en el poder deliberativo o judicial de la ciudad.¹² La ciudadanía implica una forma de poder: la participación del ciudadano en las decisiones colectivas.

El concepto de súbdito(a) (del latín *subdītus*, part. pas. de *subdēre*, someter) que es un adjetivo, identifica al “sujeto a la autoridad de un superior con obligación de obedecerle”, también se relaciona con el “natural o ciudadano de un país en cuanto sujeto a las autoridades políticas de este”. Lo que importa para nuestro análisis es que quien tiene la calidad de súbdito carece de libertad al estar sujeto a relaciones de dominación o vasallaje a un señor o superior.

Para romper con esta relación desigual, tenía que juridificarse el tema de los tributos como una forma de contrarrestar el poder del monarca. La *Magna*

¹¹ Cfr. Priego Álvarez, Freddy, “La potestad tributaria”, en Eusebio González García y Alvarado Esquivel Miguel de Jesús (coords.), *Manuel de Derecho Tributario*, México, Porrúa, 2005, p. 119.

¹² Aristóteles, *La política* (trad. Antonio Gómez Robledo), 19ª. ed., México, Porrúa, 2000, pp. 197 y 198.

Charta Libertatum de 1215,¹³ o Carta Magna de las Libertades, refleja un primer intento de poner limitaciones de naturaleza jurídica al ejercicio del poder del Estado y al poder de imposición, con lo que surge el principio de legalidad en las imposiciones.¹⁴ Específicamente, los artículos 12, 14 y 16 de la Carta Magna¹⁵ se refieren a impuestos, aunque debemos aclarar que la mayoría de las cláusulas de la Carta Magna tratan cosas específicas en vez de principios generales de derecho.¹⁶

A partir entonces, surgen también otros documentos de importancia: *La Petición of Rights* de 1628; la *Writ of Habeas Corpus* de 1679; y el *Bill of Rights* de 1689; evolución que continua, hasta llegar a los documentos constitucionales derivados de la Guerra de Independencia Americana y la Revolución Francesa.

¹³ Durante el reinado de Juan sin Tierra (1199-1216) la política de la corona ocasionó un movimiento de resistencia de los estamentos privilegiados. El desmoronamiento del poder absoluto del rey fue ocasionado por el crecimiento de funciones que el Parlamento adquirió y que terminó por limitar la esfera de acción de la Corona que actuó sin ningún control. La Carta Magna de Juan sin Tierra fue una de las restricciones de mayor importancia. Dicha carta no fue una declaración general de los derechos de los ingleses, sino de una minoría, la nobleza. Cfr. Sebastián Ríos, Ángel Miguel, *Introducción al Estudio de los derechos Humanos*, México, Centro de Investigación, Consultoría y docencia en Guerrero, A.C.- Comisión de Defensa de los Derechos Humanos de Estado de Guerrero, 1996, pp. 35 y 36.

¹⁴ Cfr. Lewin Figueroa, Alfredo, "Principios Constitucionales de Derecho Tributario", Bogotá, Instituto Colombiano de Derecho Tributario y Universidad de los Andes, 2002, p. 20.

¹⁵ El artículo 12 disponía la autorización del "*Common Council of our kingdom*", órgano que puede considerarse el antecesor del parlamento, para la imposición del "scutage" (del latín "scutagium" o servicio de escudo) que era una contribución sustitutoria del servicio de armas que venían obligados a prestar los feudatarios del Rey, si no acudían personalmente a incorporarse al ejército real. Además, este precepto exigía también la aprobación del "consejo común del reino" para las "aids", que eran una clase de contribuciones solicitadas por el rey, sin fundamento en una precisa obligación feudal; las excepciones a esta autorización eran: las ayudas para redimir a la persona del Rey si fuera hecho preso, para sufragar los gastos de la ceremonia de armar caballero a su hijo mayor y las ayudas destinadas a la primera boda de su hija mayor; el artículo 14 disponía el procedimiento para obtener el consentimiento general al establecimiento de un "auxilio" o "fonsadera" regulado en el artículo 12. Por su parte el 16 establecía que: Nadie vendrá obligado a prestar más servicios para el "feudo" de un caballero o cualquier otra tierra que posea libremente, que lo que deba por este concepto.

¹⁶ Al respecto, Erwin N. Griswold establece que: "Quienquiera que haya leído la Magna Carta, ya sea en latín o en su traducción inglesa se habrá quedado sorprendido de lo que encontró allí o de lo poco que encontró allí", por lo que considera que la *Magna Charta* no se acerca a un esquema de constitución o de gobierno; sin embargo, debemos destacar que hoy en día la *Magna Charta* es considerada como un documento constitucional de Inglaterra. Cfr. "Introduction", en Thorne, Samuel E., Dunham, William H., Kurland, Philip B., y Sir Ivor Jennings, *The Great Charter. Four Essays on Magna Carta and the history of our liberty*, United States, Pantheon Books, 1965.

La *Petition of Rights* de 1628¹⁷ surgió en virtud de la política empleada por Carlos I, rey de Inglaterra, quien atacó los intereses de los estamentos privilegiados. La *Petition of Rights* es una respuesta a los atropellos y abusos del poder absolutista.

En efecto, los problemas económicos de Inglaterra motivaron al rey Carlos I a emitir medidas fiscales para contrarrestarlos. El rey, en julio de 1626, emitió una carta apelando a la buena fe de los súbditos y solicitando cierta cantidad de dinero a manera de donación. Esta petición no fue atendida, por lo que el monarca creó el impuesto de la tasa de tanto por libra de peso y tonelaje. Además, en septiembre del mismo año, el rey nombró a una comisión para recaudar un impuesto forzoso y quienes se negaban a pagarlo eran tomados prisioneros. Por otra parte, también ocasionó inconformidad el hospedaje forzoso que se tenía que brindar a los soldados en casas particulares.

Esto ocasionó que la Cámara de Comunes emitiera un documento con tres resoluciones: 1) el establecimiento del *Habeas Corpus* como derecho de todo individuo; 2) la limitación del rey para crear tributos, sujetándola a la aprobación del Parlamento; y 3) la protesta contra el acuartelamiento de tropas en casas particulares.

En cambio, la *Writ of Habeas Corpus* de 1679¹⁸ fue un procedimiento del derecho común inglés que facultaba a los jueces a examinar la legalidad de las órdenes de aprehensión ya ejecutadas y la causa de ellas. Adquiere rango de ley en 1679, derivada de la detención arbitraria de Juan Hampden y otros.¹⁹ Dicha privación fue ordenada por el rey ya que los súbditos se

¹⁷ Cfr. Sebastián Ríos, Ángel Miguel, *Introducción al estudio de los derechos humanos*, México, Centro de Investigación, Consultoría y docencia en Guerrero, A.C.-Comisión de Defensa de los Derechos Humanos de Estado de Guerrero, 1996, pp. 37 y 38.

¹⁸ Cfr. *Idem*.

¹⁹ El caso se relaciona con el *Ship's money*, impuesto por decreto de 20 de octubre de 1634, para construir barcos y defender a Inglaterra de los piratas. El impuesto provocó indignación en Inglaterra. Juan Hampden se negó a pagar el *Ship's money* y lo denunció a los tribunales, decisión en la que lo acompañaron 30 personas de la misma parroquia. El rey ordenó citar a Juan Hampden ante el tribunal del tesoro, causa que inició el 6 de noviembre de 1634. La suma que debía pagar Hampden era baladí –20 chelines–. Los abogados de la corona acudieron a los precedentes desde la época de los sajones; en cambio los abogados de Hampden se escudaron en la ley y la Constitución inglesa para demostrar la ilegalidad de la

negaron a pagar un préstamo forzoso que la Corona exigió sin tener la debida autorización del Parlamento.

Por último, la *Bill of Rights* de 1689²⁰ o Carta de Derechos fue impuesta por el Parlamento inglés al príncipe Guillermo de Orange para poder suceder al rey Jaime II. En ella se reiteran las libertades expresadas en la Carta Magna; asimismo, en lo relativo a los impuestos, establece: “Que recaudar impuestos por y para el uso de la Corona bajo pretensión de prerrogativas, sin autorización del Parlamento, por un tiempo más largo o de una manera distinta de aquella en que la misma sea otorgada, es ilegal”.

El propósito principal de este texto era recuperar y fortalecer ciertas facultades parlamentarias ya desaparecidas o notoriamente mermadas durante el reinado absolutista de los Estuardo (Carlos II y Jacobo II).

Todos estos documentos ingleses surgieron en parte por la inconformidad y en parte contra la arbitrariedad en el establecimiento de imposiciones. Por otro lado, cabe mencionar que los mismos documentos se consideran precursores de las modernas declaraciones de derechos humanos.

Sin embargo, también destaca algo de mayor trascendencia, la recuperación de la figura del ciudadano, entendiendo por tal al habitante de las ciudades antiguas o de los Estados modernos sujeto de derechos políticos que interviene, ejercitándolos, en el gobierno del país.²¹

medida. Aunque los jueces Croke y Hutton se pronunciaron en contra del impuesto, el tribunal falló a favor del rey. Sin embargo, muchos ciudadanos se negaron a pagar el impuesto y fue imposible recaudarlo. *Cfr.* Galibert, Leon, y Pellé, Clemente, *Historia de Inglaterra* (trad. Una sociedad literaria), Argentina, Imprenta del Imparcial, 1844, t. II, pp. 326-328.

²⁰ “La Declaración de Derechos”, visible en: <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/6/2698/20.pdf>, consultado el 20 de abril de 2014.

²¹ Ricardo Zapata-Barrero destaca que se admite generalmente que la conceptualización de la ciudadanía es el producto de una combinación de tres tradiciones históricas. Por un lado, la tradición clásica griega, que enfatiza la noción como participación en los asuntos políticos; por otro lado la tradición romano-cristiana, que desarrolla su carácter reivindicatorio y de desconfianza en la autoridad; y por último, la tradición hebraica que pondera su actitud leal y la aceptación del auto sacrificio para un bien comunitario. *Cfr.* Zapata-Barrero, Ricardo, *Ciudadanía, democracia y pluralismo cultural: hacia un nuevo contrato social*, pr. Ferrán Requejo, Barcelona, Anthropos, 2001, p. 8.

Así, advertimos un giro: desaparece poco a poco la figura del súbdito, y su lugar lo va a tomar, en un largo proceso evolutivo que concluye en 1789, el ciudadano. En este sentido, de alguna manera, la idea de impuesto muestra la emergencia del ciudadano, lo que se contrapone a la idea de tributo que se relaciona con el súbdito.

3. La condición de ciudadano como elemento esencial del impuesto

Documentos como la *Magna Charta*, el *Petition of Rights* y el *Bill of Rights* se fundan en conquistas de parte de ciertos grupos de la sociedad. Los sujetos de los derechos no son los ciudadanos contemplados en abstracto como titulares de una relación jurídica frente al Estado, sino que son nobles, barones y señores feudales.

Es hasta la Guerra de Independencia de las 13 colonias inglesas –que después serían los Estados Unidos de América– y la Revolución Francesa cuando emergen los documentos que hablarán de derechos del hombre y con ellos la presencia de nueva cuenta de la figura del ciudadano.

No obstante, hay que reconocer el valor histórico de los documentos ingleses arriba mencionados, como límite a las arbitrariedades del monarca, entre éstas la arbitrariedad impositiva, lo que muestra que el monarca empieza a perder su poder ilimitado.

En este sentido, el ejercicio y exigencia incipiente de derechos será determinante en la filosofía política del siglo XVIII, en donde es significativo el papel que juega el ciudadano en la construcción de una legalidad asociada a la imposición y en el cambio de la idea de “tributos” a “impuestos”.

Daniel Diep Diep identifica tres tesis que cambiaron las ideas sobre el tributo como se concebía en épocas más remotas “e hicieron tolerable su permanencia bajo la máscara del impuesto”.²²

²² Cfr. Diep Diep, Daniel, “La evolución del tributo”, *op. cit.*, pp. 72 y 73.

1. La tesis del contrato social (1762). Se logró inculcar en la conciencia colectiva las ideas de que todos las personas son iguales, que todos ejercen su voluntad a plenitud, y que esa manifestación de voluntad tiene un denominador común: la aceptación recíproca dentro de un contexto de libertad, de respeto, de convivencia y de consenso, en donde el tributo podría ser la parte desagradable de ese consenso, pero cabe aceptarlo en aras del clima de libertad que el Estado permite merced al pago de las funciones públicas pre-convenidas.
2. *La Riqueza de las Naciones* de Adam Smith (1776). Se logró amordazar el descontento a cambio del progreso.²³
3. *El Espíritu de las leyes* de Montesquieu. Se logró hacer creer en la división del poder y, consecuentemente, en la potestad del legislativo, para que fuese el propio pueblo quien acordase y aprobase los tributos a través de sus representantes electos.²⁴

Como se advierte, el cambio se asocia a tres elementos estructurales: a) una filosofía política, el consenso asociado al contrato social; b) una teoría económica expresada en el liberalismo de mercado; y c) una teoría de gobierno: la división de poderes. Con ello, la idea de tributos como relación entre amo y súbdito cede a la idea de impuestos como relación de legalidad en donde los ciudadanos juegan un papel central y consienten la imposición.

No obstante, es importante profundizar en las ideas de Adam Smith, quien en el libro de referencia *–La Riqueza de las Naciones–*, elaboró cuatro principios teóricos que deben contener las leyes tributarias: de justicia, de certidumbre, de comodidad de economía.²⁵

²³ “No podía concebirse la riqueza colectiva si no se armonizaba la arbitrariedad del tributo con las nuevas demandas de mayor prioridad. Era necesario, pues, que ya no fuese desproporcionado, incierto, incómodo y antieconómico, es decir, que había que limarle las asperezas que le hacían parecer bronco y absurdo, de tal forma que se consintiera en admitirlo a cambio de la concesión de algunas prebendas: que fuese proporcionado, que no despojara radicalmente de su patrimonio al tributante”. *Cfr. Ibidem*, p. 71.

²⁴ *Ibidem*, pp. 72 y 73.

²⁵ “I. Los súbditos de todo Estado han de contribuir hacia el sostenimiento del gobierno, en la medida de lo posible, en proporción a sus respectivas capacidades; esto es, en proporción a los ingresos de que gozan bajo la protección del Estado. Las expensas del Gobierno con respecto a los individuos de una gran nación son como los gastos del manejo de los

En las ideas de este autor destaca una visión de la proporcionalidad no matemática, sino humana, en la que se privilegian las “capacidades” que

copropietarios de una gran hacienda, los cuales están obligados a contribuir en proporción de sus respectivos intereses en la hacienda. En la observancia o la omisión de esta máxima consiste lo que llamamos igualdad o desigualdad de imposición. Todo género de contribución, debe tenerse presente, que cae finalmente en uno sólo de los tres tipos de ingresos antes mencionado, es necesariamente desigual en la medida en que no afecta a los otros dos...

II. El tributo que cada individuo está obligado a pagar debe ser cierto y no arbitrario. El tiempo de pago, el modo del pago, la cantidad que ha de pagarse, todos deben ser claros y sencillos para el contribuyente, y para cualquiera otra persona. De lo contrario, toda persona sujeto a la contribución es puesto más o menos bajo el poder del recolector de las contribuciones, quien puede agravar el impuesto sobre cualquiera contribuyente desagradable, o extorsionar, con el terror de tal agravamiento, algún regalo o gratificación a sí mismo. La incertidumbre de la contribución alienta la insolencia y favorece la corrupción de un tipo de hombres que naturalmente no son populares, incluso cuando no son ni insolentes ni corruptos. La certeza con que cada individuo debe pagar es, en las contribuciones, una cuestión de tanta importancia, que una desigualdad considerable, parece, yo creo, no está cerca de un mal tan grande como un pequeño grado de incertidumbre.

III. Todo tributo, debe imponerse en el tiempo, o de un modo, en que es más probable que sea conveniente pagar para el contribuyente. Un impuesto sobre la renta de la tierra, o de las casas, pagable al mismo plazo en el que estas rentas se le suele pagar al dueño, se perciba en el momento en que es más probable que sea conveniente para el contribuyente a pagar; o cuando es más probable que tenga medios para pagar. Impuestos sobre tales bienes de consumo como son artículos de lujo están finalmente pagados por el consumidor, y generalmente de una manera que es muy conveniente para él. Los paga poco a poco, según tenga ocasión para comprar tales bienes. Como esta en libertad de comprarlos o no, según le parezca, será culpa suya su llegar a sufrir alguna inconveniencia por las contribuciones.

IV. Toda contribución debe ser ideado tanto para sacar como para mantener fuera de los bolsillos de la gente lo menos posible por encima de lo que aporta al tesoro público del Estado. Un impuesto puede sacar o mantener fuera de los bolsillos de las personas mucho más de lo que hace entrar al tesoro público, de las cuatro maneras siguientes. Primero, la imposición de ello puede dar a gran número de oficiales, cuyos salarios absuelvan la mayor parte del producto de la contribución... Segundo, puede obstruir la industria de la gente, y desanimarlos de aplicarse a ciertos ramos de negocio que puede dar mantenimiento y desempleo a grandes multitudes. Al obligar a las personas a pagar, puede disminuir, y aun destruir, algunos de los fondos que podrían permitir más fácilmente hacerlo. Tercero, por los decomisos y otras sanciones que aquellos individuos desafortunados incurrir al intentar, sin éxito, evadir las contribuciones, frecuentemente los puede arruinar, y poner fin al beneficio que la comunidad pudo haber recibido del empleo de sus capitales. Un impuesto imprudente ofrece una gran tentación para el contrabando. Pero las sanciones del contrabando deben aumentar en proporción a la tentación. La ley, en contra de todos los principios ordinarios de justicia, primero crea la tentación, y luego castiga a aquellos que ceden a ella; y comúnmente aumenta el castigo, también, en proporción a la misma circunstancia que debería sin duda aliviarla, la tentación de cometer el crimen. Cuarto, al sujetar a las personas a las frecuentes visitas y el examen odioso de los recaudadores de impuestos, puede exponerlos a muchos problemas innecesarios, aflicción, y la opresión; y aunque la aflicción no es, estrictamente hablando, un gasto, sin duda es equivalente al gasto al cual cada hombre estaría dispuesto a redimirse de ella. Es en una u otra de estas cuatro maneras diferentes que los impuestos son con frecuencia mucho más gravosos para las personas de las que son beneficiosas para el soberano.”

Smith, Adam, *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*, pp. 454-455, visible en: [http://www.ifaarchive.com/pdf/smith_-_an_inquiry_into_the_nature_and_causes_of_the_wealth_of_nations\[1\].pdf](http://www.ifaarchive.com/pdf/smith_-_an_inquiry_into_the_nature_and_causes_of_the_wealth_of_nations[1].pdf), consultado el 16 de abril de 2014.

provenzan del ingreso que obtenga el contribuyente bajo la protección del Estado; las ideas de certeza y proscripción de la arbitrariedad en materia tributaria, destacando la época del pago, su manera o forma y su cuantificación, así como de que la falta de certeza favorece la corrupción; la idea de que el impuesto debe pagarse a conveniencia del contribuyente; la necesidad de que el impuesto genere beneficios directos a la población, que no se consuma en burocracia, que no desincentive la industria, y la idea de que la ley, en contra de los principios elementales de justicia, crea la tentación y luego la sanciona, lo que muestra el papel limitado de las normas en la materia.

La idea de justicia tributaria que enuncia Adam Smith constituye una poderosa herramienta conceptual para considerar a los principios tributarios como efectivos derechos humanos.

Regresando a la evolución de tributos a impuestos, con la exigencia del establecimiento de los tributos mediante ley, se dota a aquellos de juridicidad, y consiguientemente, el obligado tributario deja el ropaje de súbdito.²⁶ Es así que a través del establecimiento del tributo en la norma legislativa, se da el salto de tributo a impuesto.

Además, en esta etapa se observa que la condición de ciudadanía es elemento importante de los impuestos. En virtud de que no hay súbditos, se requiere el consenso del ciudadano, vía el parlamento, para crear el impuesto. Así, existe la participación del ciudadano en el poder y por ende en el establecimiento de los impuestos, o por lo menos, en la aceptación de los mismos.

Sin embargo, la solución “ciudadana” no resuelve el problema de la vigencia de los derechos humanos en materia de contribuciones. Como destaca Ricardo Zapata-Barrero, la historia de la noción de ciudadanía es la de una identidad cuya expresión ha sido políticamente autorizada por las autoridades

²⁶ Cfr. Priego Álvarez, Freddy, “La potestad tributaria”, Eusebio González García y Alvarado Esquivel Miguel de Jesús (coords.), *Manuel de Derecho Tributario, op. cit.*, p. 119.

de cada época, situado en la difícil posición intermedia entre la persona y las autoridades. Por otro lado, ciudadanía no implica democracia. Para expresarlo aristotélicamente, la ciudadanía es una identidad necesaria para que una autoridad pueda relacionarse con una pluralidad de personas, independiente del tipo de organización política.²⁷

Así, la idea del “ciudadano contribuyente” no resuelve el problema de los derechos humanos como límites al imperio del Estado en materia de impuestos. Por lo que su evolución debería llevarnos a construir al “ser humano contribuyente”, en donde la calidad de humano –y su dignidad– sea el límite a cualquier impuesto, tributo o contribución.

Ahora bien, sabemos que poco a poco la idea de ciudadanía se ha ido ampliando de manera que, si en un principio sólo se beneficiaba de ello una pequeña élite, recientemente el marco se ha ampliado de manera notable, hasta alcanzar una igualdad considerable. La evidencia se muestra en la idea de que los derechos económicos también son derechos humanos.

Sin embargo, se requieren ciertas condiciones sociales, económicas y culturales para que el ciudadano sea realmente tal en términos aristotélicos; es decir, influya en las decisiones públicas. Además, jurídicamente el concepto de ciudadanía está restringido a quienes cumplen con ciertos requisitos legales. Por ello, creemos que la vinculación de la imposición estatal con el concepto de ciudadanía puede tener ciertos límites que no son favorables a todos los seres humanos; por lo anterior, nos pronunciamos por una vinculación de la teoría fiscal con la persona como “ser humano” más que como ciudadano.

4. La transición de impuestos a contribuciones

Frente al autoritarismo monárquico se requería de una reacción que lo limitara, la Ilustración y sus procesos constituyeron la base filosófico-política

²⁷ Cfr. Zapata-Barrero, Ricardo, *Ciudadanía, democracia y pluralismo cultural: hacia un nuevo contrato social*, op. cit., p. 9.

para limitar el poder de los monarcas absolutos, en particular, destacan las ideas del contrato social y la representación política.

Así, se afirma que la legalidad en materia tributaria fue una consecuencia de la reacción natural frente al poder absolutista, tiránico y despótico de los gobernantes al demandar de los gobernados una parte de su riqueza en forma de tributos extenuantes o arbitrarios, sin contar con la voluntad del pueblo; lo que dio lugar a que en teoría, sólo los representantes pudieran determinar en leyes las cargas impositivas a aportar.²⁸

Sin embargo, lo anterior no fue suficiente, lo que resultó en el tránsito de impuestos a contribuciones a través de los dos grandes movimientos políticos ilustrados: la Guerra de Independencia Americana y la Revolución Francesa.

Con estas revoluciones, se puede empezar a hablar propiamente de “derechos del hombre”. En estos movimientos de corte político y social se observa una evolución simultánea y conjunta de los derechos humanos y sus garantías que impactan directamente en la obligación de contribuir al gasto público que se impone a los gobernados, pero no adelantemos conclusiones, veamos la historia.

Como fruto de la Guerra de Independencia Americana, surge la Declaración de Independencia de los Estados Unidos (Filadelfia, 4 de julio de 1776). En esta declaración ya se percibe una enumeración cercana a la noción moderna de derechos humanos: igualdad de todos los hombres, separación de poderes, poder al pueblo y a sus representantes, libertad de prensa, poder militar subordinado al civil, derecho a la justicia y libertad de culto religioso.

Para efectos de nuestro estudio, la parte más importante del documento de 1776 se relaciona con la lista de agravios que los colonos le hacen a Inglaterra, en particular, la imposición de impuestos sin su consentimiento. Esa es una de las causas de la Guerra de Independencia Norteamericana, lo

²⁸ Cfr. Villalobos Ortiz, María del Consuelo, “El principio de legalidad”, en *Principios tributarios constitucionales*, España-México, Universidad de Salamanca-Tribunal Fiscal de la Federación, 1989, pp. 463 y 464.

que sigue la tradición de la *Magna Charta* del siglo XIII y destaca la necesidad de que para la imposición de contribuciones se consulte al titular de la soberanía: al parlamento.

Por otra parte, en Francia existía arbitrariedad del régimen, pues “sólo débiles vallas se oponían al desborde de esa autoridad inmensa, que disponía de las personas con su mandato, de las propiedades con la confiscación, y de las rentas con los impuestos”,²⁹ lo que resultó en la Revolución Francesa que produce la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano (Paris, 26 de agosto de 1789), en donde se establece que los hombres nacen y permanecen libres e iguales en derechos. Además, con esta declaración, también se empieza a hablar de contribuciones en vez de impuestos.

Así, esta Declaración destacaba en su artículo 2° que: “La finalidad de cualquier asociación política es la protección de los derechos naturales e imprescriptibles del hombre. Tales derechos son la libertad, la propiedad, la seguridad y la resistencia a la opresión”.

Por otra parte, el artículo 6° prescribía: “La Ley es la expresión de la voluntad general. Todos los ciudadanos tienen derecho a contribuir a su elaboración, personalmente o a través de sus Representantes”. Lo que se complementaba con lo prescrito en los artículos 13: “Para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de administración, es indispensable una contribución común repartida igualmente entre todos los ciudadanos, en razón de sus posibilidades”; y 14: “Todos los ciudadanos tienen el derecho de comprobar, por sí mismos o a través de sus representantes, la necesidad de la contribución pública, de aceptarla libremente, de vigilar su empleo y de determinar su prorrata, su base, su recaudación y su duración”.³⁰ Así, en

²⁹ Mignet, M., “Introducción”, *Historia de la Revolución de Francia desde el año 1789 hasta 1814* (trad. Dos Amigos), Barcelona, 1838, t. I, p. 5.

³⁰ También debemos plasmar el contenido de la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1793, votada por la Convención Nacional el 23 de junio de 1793, e incorporada como preámbulo a la Constitución de 24 de junio de 1793 en Francia, que establece: Artículo 20. Principio de contribución general: No puede establecerse ninguna contribución sino para utilidad general. Todos los ciudadanos tienen derecho a concurrir para fijar contribuciones, a vigilar el empleo de las mismas y a que se les dé cuentas de dicho empleo.

materia de contribuciones existen dos momentos: a) la constatación de su necesidad y b) la emisión de la ley que regule las contribuciones. Esto hace que las contribuciones se conciban como algo digno. La Constitución francesa de 1793 consagró esta idea al decir que: “Ningún ciudadano está dispensado de la honorable obligación de contribuir al levantamiento de las cargas públicas”.³¹

Además, la mencionada declaración delimitaba el sentido moderno de la Constitución al prescribir en su artículo 16 la necesidad de incorporar un apartado dogmático y orgánico, en los términos siguientes: “Una Sociedad en la que no esté establecida la garantía de los derechos, ni determinada la separación de los poderes, carece de Constitución”. Lo que en nuestra opinión muestra que el contenido del artículo 14 constituía un apartado de derechos humanos para la materia tributaria.

Para efectos de nuestro trabajo, de la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano podemos destacar: a) la consideración a las personas en su dimensión humana; b) la generalidad de la contribución; c) la idea de proporcionalidad en la contribución; d) la rendición de cuentas relacionada con la contribución –lo que contrasta con la tendencia actual al secreto fiscal–, e) la idea de la aceptación y participación de los ciudadanos en las contribuciones; y f) la idea de que el impuesto debe aceptarse “libremente”, contrario al discurso actual que destaca el carácter coactivo del impuesto.

Como se advierte, la historia de los derechos humanos y la formación del Estado de derecho están íntimamente ligadas al descontento popular con la imposición derivada de formas de gobierno autoritarias o tiránicas. Así, dos de los principales acontecimientos históricos en la lucha por el reconocimiento de los derechos humanos se derivó de revueltas asociadas a los impuestos.

³¹ Artículo 101, Acta Constitucional Francesa de 24 de junio de 1794.

En la Guerra de Independencia Americana, el aumento de los impuestos generó el descontento de los colonos quienes protestaban su falta de representación en el parlamento donde se decretaba nuevas contribuciones. De allí surgió el principio “*no taxation without representation*” que hacía referencia a la necesidad del consenso del soberano en materia de imposición y que resumía una queja principal de los colonos británicos de las Trece Colonias: que no se les consultaba sobre los impuestos.

La Revolución Francesa por su parte, también se vincula con la imposición de tributos pues se menciona entre sus causas la económica, y entre ésta, que los señores (nobles y clero) redoblaron los esfuerzos por recaudar impuestos del campesinado reinstaurando, en algunos casos, tributos ya olvidados, para sobrellevar la crisis económica que se enfrentaba. Así, G. Bertier de Sauvigny destaca: “Un malestar económico generalizado que hacía más onerosos los impuestos, créditos, censos señoriales y todas las desigualdades; un pueblo llano desesperado por la miseria, atormentado por el espectro del hambre, son factores que explican en gran parte las explosiones de violencia que pronto ensangrentaría la revolución burguesa”.³²

Se advierte entonces un vínculo entre la legalidad buscada desde 1215 con la *Magna Charta*, el principio de *no taxation without representation* que surge de la Revolución Americana y el principio de legalidad contenido en el aforismo *nullum tributum sine lege* de la Revolución Francesa, con la idea de contribuciones justas.

De esta manera, las dos revoluciones (francesa y americana) sustituyeron el concepto de impuesto por el de contribución³³ a partir de la noción de que en

³² Bertier de Sauvigny, G, *Historia de Francia* (vers. esp. Claudio Juan Crespo), Madrid, RIALP, 2009, p. 243.

³³ Después de que en la antigüedad y Edad Media el impuesto despertara la idea de subordinación del vencido al vencedor, durante un periodo intermedio que comprende desde fines de la Edad Media hasta bien avanzada la Edad Moderna, se producen evoluciones. Durante este periodo, a) a veces el impuesto aparece como una espontánea y benévola donación de los súbditos y sus soberanos (*donum benevolence*); b) a veces como una humilde suplica dirigida por el soberano al pueblo (*precarium*, *Bede-de veten*, rogar); c) a veces predomina la idea de asistencia, de ayuda voluntaria ofrecida al Poder (contribución, *aide*; d) pero también a veces adquiere mayor relieve el sentimiento deber de la obligación de

conjunto, sociedad y Estado establecen la necesidad de la contribución que se plasma en ley, evitando así la arbitrariedad. Por eso, “contribuir” se vuelve algo “honorable”. Siguiendo este ejemplo, varios países, entre ellos México, adoptaron en su régimen constitucional el término de contribuciones.

Como ejemplo de lo anterior, el artículo 36 del Decreto Constitucional para la Libertad de la América Mexicana, sancionado en Apatzingán el 22 de octubre de 1814, prescribía que las contribuciones públicas no son extorsiones de la sociedad, sino donaciones de los ciudadanos para la seguridad y defensa. Así, en el lejano siglo XIX, nuestro país “superó” la idea de los “tributos” o “impuestos” sustituyéndola con la palabra “contribuciones” y destacando su carácter de “donaciones”. Aunque el documento constitucional no tuvo vigencia positiva,³⁴ constituye un referente temprano para justificar el uso de la voz “contribuciones”.

Por otra parte, respecto de la necesidad de que las contribuciones se establezcan en ley, Fernando Sáinz de Bujanda destaca que:

“a) El principio [de legalidad] despliega, pues, su eficacia como límite formal –aunque naturalmente, cargado de sentido social y político– del sistema de producción de normas jurídicas con eficacia constitutiva de obligaciones tributarias. Hay que añadir algo más. Esa eficacia constitutiva se produce a merced al nacimiento de una relación jurídica –la relación tributaria–, cuyos elementos esenciales (presupuesto objetivo, bases y tipos) han de encontrar en la propia ley (y no, por tanto, fuera de ella), su fundamental disciplina. Los tributos se establecen por ley precisamente cuando es ésta la que determina los elementos antedichos, lo que excluye la posibilidad constitucional de que la ley se limite a autorizarlos, confiriendo a regulaciones de otro origen –v.gr., administrativas– o de otra naturaleza –v. gr., convencional– la fijación de los presupuesto de hecho, de las bases y de los tipos, o, menos aún, la

pagar el impuesto de ahí la palabra *duty* en Inglaterra; por lo anterior, a pesar de lo establecido, algunos vocablos acusan la idea de que el impuesto se fija unilateralmente por el Estado (tasa, arbitrio, *rate*). Cfr. García Amor, Cuauhtémoc, “Los Impuestos a la Producción y al Consumo y algunos comentarios sobre los impuestos indirectos en México”, *Jurídica. Anuario del Departamento de Derecho de la Universidad Iberoamericana*, t. II, no. 13, 1981, pp. 960 y 961.

³⁴ Cfr. Tena Ramírez, Felipe, *Leyes fundamentales de México 1808-2005*, 24ª ed. act., México, Porrúa, 2005, p. 29.

directa concreción de las deudas fiscales cuando los hechos imponibles determinados en la ley pueden no llegar siquiera a producirse.³⁵

Debemos aceptar la idea de Sáinz de Bujanda quien al disertar sobre la imposibilidad de que el órgano legislativo renuncie a su competencia para establecer tributos, menciona que una de las funciones más significativas del principio de legalidad consiste en la participación de los contribuyentes por uno u otros métodos representativos en la elaboración de la normativa tributaria y, a través de ella, en la determinación de los deberes fiscales.³⁶ Lo que corrobora los dos momentos de la determinación impositiva: el de su necesidad y el de su plasmación legal.

Para Ángela Radovich Schoepen, la garantía de legalidad (*nullum tributum sine lege*) constituye una especificación del principio fundamental en todo Estado de Derecho, de que nadie está obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe. Afirma que su fundamento es la necesidad de proteger a los contribuyentes en su derecho de propiedad, por cuanto los tributos importan restricciones a ese derecho, ya que en su virtud se sustrae a favor del Estado algo del patrimonio de los particulares. En otras palabras, la reserva de ley busca garantizar la libertad patrimonial del individuo, sustrayéndolo de la eventual arbitrariedad del poder. Así, según esta autora, el principio de legalidad lleva a la seguridad jurídica en su doble manifestación: certidumbre del derecho y eliminación de la arbitrariedad.³⁷

Sin embargo, debemos subrayar que en su dimensión formal el principio de legalidad destaca la reserva “absoluta y sustancial” de la ley para la materia de contribuciones; en cambio en su dimensión sustancial, está presente: a) la precisión normativa, b) no retroactividad, c) proscripción de que la administración emita normas sobre contribuciones, d) prohibición de la analogía, y e) creación legislativa. Por lo que, más allá del problema conceptual que se advierte en Ángela Radovich Schoepen, al confundir el

³⁵ Sáinz de Bujanda Fernando, *Hacienda y Derecho*, Madrid, IEP, 1962, t. III, pp. 166-168.

³⁶ *Idem*.

³⁷ *Cfr.* Radovich Schoepen, Ángela, *Sistema sancionatorio tributario: Infracciones y delitos*, Chile, Editorial Jurídica, 1994, p. 24.

“derecho”, la “garantía”, “reserva de ley” y “principio de legalidad”, la autora pone el acento en la necesidad de que la ley sea el vehículo a través del cual se genere la contribución. Así, el principio de legalidad en la imposición que en este caso se expresa con el aforismo “*nullum tributum sine lege*”,³⁸ indica que no es posible establecer una contribución si no han concurrido para su aprobación los afectados por medio de sus representantes y éstos no han emitido una ley que lo regule.

Así, el ciudadano –vía los derechos del hombre y la representación política– se transforma en sujeto activo de la materia impositiva; también, surge un cambio sustancial: se abandona la idea de “impuesto” para sustituirlo por la idea de “contribución”, lo que pone en evidencia que para recaudar los ingresos destinados al gasto público se requiere el consenso del gobernado, éste “contribuye” –aporta parte de su riqueza– para soportar el gasto público.

5. El problema con la noción de contribución

Como hemos destacado, los vocablos tributo, impuesto y contribución, desde el punto de vista conceptual, parecen sinónimos. Sin embargo, históricamente sí existe una delimitación: a) el tributo es característico del absolutismo y la tiranía; b) el impuesto se asocia a la vigencia política de una clase social: la burguesía; y c) la contribución nace con la idea de ilustrada de “derechos del hombre”. A esta conclusión hemos llegado con nuestro análisis histórico sobre la evolución de tributos a impuestos y después a contribuciones.

Sin embargo, advertimos algunos problemas de congruencia entre la facticidad y validez, o el ser y deber ser de las contribuciones como aportaciones voluntarias y consentidas. Según Dino Jarach, con el cambio del término impuestos al de contribuciones, se pretendió indicar que la contribución no es una imposición del poder público, sino del espontáneo consentimiento del pueblo hacia la colectividad por necesidades que no son

³⁸ No debemos olvidar que este “aforismo” es una extrapolación del principio de legalidad penal: *nullum crimen, nulla poena sine previa lege*, atribuido en su desarrollo en esa materia a Paul Johann Anselm von Feuerbach.

extrañas a los contribuyentes, sino propias de ellos.³⁹ Desde otra postura, se sostiene que ya no se trata de un sacrificio, sino de una aportación proporcional a las capacidades del contribuyente.⁴⁰ Se advierte la pretensión de una rectificación de la sumisión que implicaba los tributos medievales.

Ahora, los que contribuyen son ciudadanos que participan en las decisiones sobre las necesidades públicas y cómo solventarlas. Para Dino Jarach, el carácter de la imposición se transforma, en una especie de voluntariedad, pues ya no existía la imposición como poder de imperio estatal sobre los ciudadanos, sino un poder estatal que se ejerce a través de la ley, de un acto del poder legislativo.⁴¹ El autor observa cuatro elementos de esta nueva concepción de contribuciones: 1) los impuestos son consentidos por el pueblo; 2) la obligación nace de la ley como fuente formal y material; 3) el tributo representa una relación jurídica y no una relación de poder; y 4) el deudor y el acreedor están en un pie de absoluta igualdad ante la ley que crea la obligación. Por lo tanto, el autor considera que debe descartarse en forma definitiva el carácter odioso de las leyes tributarias que establecen los gravámenes.⁴²

Esta postura resulta incompleta pues omite establecer límites a la imposición con la excusa de que los gobernados aceptan las imposiciones a través de la representación que les provee el órgano legislativo.

En nuestra opinión, el cambio conceptual de “impuestos” a “contribuciones” asociado a la tesis del consentimiento de las contribuciones vía la representación, no es satisfactoria, pues no podemos asumir las actitudes pasivas del ciudadano como una aprobación o legitimación de los actos de autoridad. No podemos olvidar que la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, en su artículo 14, permitía que la constatación de la

³⁹ Cfr. Jarach, Dino, *Curso Superior de Derecho Tributario*, Argentina, Liceo Profesional CIMA, 1969, p. 262.

⁴⁰ Cfr. García Amor, Cuauhtémoc, “Los Impuestos a la Producción y al Consumo y algunos comentarios sobre los impuestos indirectos en México”, *op. cit.*, p. 961.

⁴¹ Cfr. Jarach, Dino, *Curso Superior de Derecho Tributario*, *op. cit.*, pp. 14 y 15.

⁴² *Idem.*

contribución fuera “personal” o a través de un “representante”, lo que destaca el papel activo del ciudadano en materia impositiva.

Así, la simple falta de oposición a una norma no puede ser considerada como una aceptación de la misma. Por otra parte, la aprobación por los representantes lleva al debate sobre la calidad de la representación, problema sustantivo en democracias no consolidadas: en México se cuestiona severamente el papel de los legisladores.

De hecho, el reconocimiento definitivo en 1962 de que el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM), protegía garantías individuales de los contribuyentes, se atribuye a un contexto político donde el Congreso no era resultado de una expresión libre, donde el sufragio electoral existía únicamente de manera formal, y había presión de los contribuyentes y poca preocupación del gobierno al respecto.⁴³

Las condiciones actuales no parecen muy distintas, el debate sobre si nuestro país es o no una democracia tiene detractores y defensores. Sin embargo, más allá de ese debate, en el caso mexicano falta mucha participación política de la ciudadanía en la elección de los representantes. Así por ejemplo, para las elecciones federales de 2015 se contabilizó una participación ciudadana del 47%; en 2012 participaron el 63.14% de los ciudadanos con derecho a voto; en 2006, la participación llegó a 58.55%. Lo anterior pone en evidencia que una parte significativa de los ciudadanos no participa electoralmente, lo que cuestiona la calidad de la representación política a la que accede el ciudadano y, en algún sentido, puede minar la legitimidad de las normas derivadas de órganos de representación política así conformados.

Por otra parte, en una encuesta realizada en 2012 sobre la confianza en las instituciones, de un total de 10 puntos, los senadores obtuvieron 6 y los

⁴³ Cfr. Elizondo Mayer-Serra y Pérez de Acha, Luis Manuel, “Separación de poderes y garantías individuales: La Suprema Corte y los derechos de los contribuyentes”, *Cuestiones Constitucionales. Revista Mexicana de Derecho Constitucional*, México, IJ-UNAM, no. 14, enero-junio de 2006, p. 103.

diputados 5.9.⁴⁴ En otra encuesta realizada en 2014 por el Centro de Estudios Sociales y de Opinión Pública de la Cámara de Diputados, se encontró que la Cámara de Diputados está entre las instituciones en las que menos se confía, con los siguientes resultados: 9%, confía “mucho”; 18%, confía “algo”; 32%, confía “poco”; y 37%, confía “nada”.⁴⁵

Además, a pesar de lo mencionado, nadie puede cuestionar que la contribución sea una obligación cuya fuente formal y material derive de la Constitución y de la ley; sin embargo, como establece Silvino Vergara Nava, en un Estado centralizado en sus poderes como el nuestro, se le otorga al poder ejecutivo y a sus órganos facultades incluso para generar normas jurídicas. Señala que a través de ciertos mecanismos se pretende que el ejecutivo pueda crear derecho, como por ejemplo, las iniciativas de ley presentadas al legislativo, que generalmente terminan en una ley autorizada. También está la facultad de crear reglamentos, decretos, reglas, acuerdos de carácter general y resoluciones misceláneas, a través de los cuales el ejecutivo genera una especie de derecho, al que el autor denomina “derecho artificial”, que debe estar dentro de ciertos parámetros y delimitaciones que el mismo legislativo marca, pero donde en muchas ocasiones tales delimitaciones son muy generalizadas y discrecionales, dando como resultado la inexistencia de las mismas, por lo que el ejecutivo abusa de esas amplias facultades.⁴⁶ A los argumentos de este autor, les podemos sumar los vertidos líneas arriba atribuidos a Fernando Sáinz de Bujanda.⁴⁷

Un ejemplo reciente de esta intromisión ejecutiva para legislar en materia tributaria se observa con los beneficios otorgadas por el ejecutivo a

⁴⁴ Cfr. Consulta Mitofsky, “México: Confianza en Instituciones”, México, Consulta Mitofsky, agosto de 2012, p. 3, visible en: http://consulta.mx/web/images/MexicoOpina/2012/20120830_NA_Confianza_Instituciones.pdf, consultado el 18 de junio de 2014.

⁴⁵ Cfr. Centro de Estudios Sociales y de Opinión Pública, “Encuesta telefónica sobre confianza en las instituciones”, México, octubre de 2014, visible en: <http://www5.diputados.gob.mx/index.php/camara/Centros-de-Estudio/CESOP/Opinion-Publica/Encuestas/Encuesta-telefonica-sobre-confianza-en-las-instituciones>, consultado el 18 de agosto de 2014.

⁴⁶ Cfr. Vergara Nava, Silvino, *La utilidad de la filosofía del derecho en el derecho tributario*, México, Porrúa-Universidad Iberoamericana de Puebla, 2009, pp. 26 y 27.

⁴⁷ Véase página 18 de este trabajo.

contribuyentes del Régimen de Incorporación Fiscal (RIF). Los contribuyentes del RIF tienen descuentos de 100 por ciento de IVA e IEPS.⁴⁸ Asimismo, se ampliaron los beneficios a los contribuyentes del RIF, de tal manera que los contribuyentes que en 2014 optaron por tributar en el RIF, podrán aplicar el 100% de reducción del Impuesto sobre la Renta (ISR) que determinen conforme a dicho régimen durante todo el segundo año de tributación en el mismo.⁴⁹

Estas son determinaciones del ejecutivo federal, pues el legislador, en el primer caso, sólo estableció dicho descuento para el del Impuesto sobre la Renta; y en el segundo, estableció un descuento del 100% de ISR sólo para el primer año. Sin embargo, analizaremos en mayor detalle este régimen más adelante.

Por otra parte, también se dice que el Estado, en ejercicio de su soberanía, establece contribuciones y que la relación de tributación que surge como consecuencia no es una relación de poder sino una relación jurídica sujeta a normas, a las cuales se someten tanto contribuyentes como el Estado mismo.⁵⁰

Por nuestra parte, consideramos que para que exista una verdadera relación de derecho, las garantías fiscales y derechos humanos en materia tributaria establecidas en la Constitución deben ser observadas; esto es, no deben aprobarse leyes fiscales cuyos fines sean meramente recaudatorios, ya que eso es muestra de una relación de poder del Estado sobre el contribuyente.⁵¹

⁴⁸ Cfr. Decreto por el que se otorgan beneficios fiscales a quienes tributan en el Régimen de Incorporación Fiscal, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 10 de septiembre de 2014.

⁴⁹ Cfr. Decreto por el que se amplían los beneficios fiscales a los contribuyentes del Régimen de Incorporación Fiscal, publicado en el Diario Oficial de la Federación de 11 de marzo de 2015.

⁵⁰ Cfr. Venegas Álvarez, Sonia, *Derecho fiscal*, México, Oxford, 2010, p. XV.

⁵¹ Cfr. Hernández Méndez, Marcelo, "La obligación y las relaciones tributarias", *Nuevo Consultorio Fiscal*, México, Fondo Editorial F.C.A, UNAM, no. 340, 2ª quincena, octubre de 2003, p. 45.

No ignoramos que obtener recursos es el fin principal de las contribuciones, pero tampoco podemos dejar de lado el hecho de que esos ingresos se asocian al “gasto público”, y mientras no se clarifique el gasto público y se justifique su necesidad, se puede cuestionar cualquier impuesto. Una imposición con la característica de “contribución” no puede buscar sólo recaudar mayores ingresos, sino que tiene que verse desde un enfoque de derechos humanos, destacando la necesidad de desposeer a una persona de la riqueza que generó para destinarla al gasto público. Esto no es extraño pues como se advierte de lo expuesto líneas arriba, la lucha por el respeto a los derechos humanos parece también ser la lucha por la generación de un marco de contribuciones que respete a las personas y su patrimonio.

En la actualidad, no podemos pretender que el deudor fiscal y el acreedor fiscal están en pie de absoluta igualdad ante la ley que crea la obligación de contribuir. Es más, parece que se ha olvidado la pretendida evolución positiva de tributo hasta llegar a contribución que se dio a través del tiempo, y se siguen estableciendo en las leyes tributarias características de enfoque autoritario de siglos pasados.

Además, otro elemento indispensable para una relación de igualdad es contar con organismos que velen para que realmente se cumplan las disposiciones constitucionales respecto de las contribuciones y que los gobernados tengan acceso a esos organismos, lo que lleva el problema a la dimensión de las garantías constitucionales y a la estructura de los órganos jurisdiccionales y para-jurisdiccionales encargados de aplicarlas o tutelarlas.

No desconocemos el argumento de que la confección de la contribución corresponde al poder legislativo y que los contribuyentes deben de castigar a sus representantes a través del voto cuando estos aprueben contribuciones indeseados; sin embargo, como ya expresamos líneas arriba, en nuestro contexto político, esto puede catalogarse como una utopía.

Para complementar esta sección, no podemos dejar de advertir que a pesar de las corrientes doctrinales favorables al tránsito conceptual: tributo (autoritario), impuesto (menos arbitrario), contribución (no arbitraria), existen críticos que destacan los problemas de ese cambio en la terminología.

Tal como advierte Diep Diep, la palabra “contribución” tiene un significado distinto a aquel que se le atribuye. El término en cuestión se asimila a la donación y cooperación; da la noción de ser copartícipe mediante la voluntad de aportar al gasto público, lo cual se aleja de los significados de tributo e impuesto, además de que no es compatible con el carácter obligatorio que se liquida incluso con sanciones. Por tanto, este autor considera que la utilización del término “contribución” para referirse a las imposiciones puede considerarse un engaño.⁵²

Por otra parte, tributo viene del latín *tributum*, que significa carga continua en dinero o en especie que debe entregar el vasallo al señor en reconocimiento del señorío, o el súbdito al Estado para la atención de las llamadas cargas públicas. Tiene también el sentido de ofrenda o manifestación en calidad de obsequio, veneración, respeto, admiración o gratitud. Por su parte, impuesto viene del latín *impositus*, que significa imponer un tributo o carga.⁵³

Como se observa, los dos términos participan del mismo sentido. En cuanto al término contribución, si bien se desprende de *contribuir* que significa ayudar a la consecución de una cosa, de donde se puede pensar en un acto voluntario, actualmente comparte el sentido de tributo e impuesto, pues uno de sus significados refiere a cuota o cantidad que se paga para algún fin y principalmente la que se impone para las cargas del Estado. Como se advierte, actualmente los tres conceptos coinciden en las ideas de “imposición” y “carga”.

⁵²Cfr. Diep Diep, Daniel, “La evolución del tributo” *Órgano Informativo de la Comisión de Derechos Humanos del Estado de México*, *op. cit.*, pp. 79-89.

⁵³Cfr. Bermúdez Zambrano, Rodrigo, “Cultura y practica tributaria de los estudiantes de la carrera de comercio y administración de la Facultad de Filosofía y Letras y Ciencias de la Educación en la Universidad de Guayaquil. Propuesta: un manual didáctico para los estudiantes del tercer curso de la asignatura Legislación y Cálculo Tributario”, *op. cit.*, p. 29.

Las observaciones anteriores pueden ser útiles para tomar una postura respecto de la hermenéutica de las normas tributarias. De manera general, se pueden mencionar tres posturas: 1) en los casos dudosos debe dárseles el sentido más favorable al sujeto obligado del tributo; 2) en los casos dudosos, debe prevalecer, en atención a las exigencias financieras del Estado, la interpretación más favorable a este último; y, 3) las normas tributarias no son susceptibles más que de una interpretación rigurosamente literal.⁵⁴

Si aceptamos el término de contribuciones como acto voluntario, se puede justificar la segunda y tercera postura; esto es, que en casos de duda prevalezca la interpretación más favorable al Estado, o que se atienda a su sentido literal. En este contexto, el cambio terminológico de impuesto a contribución ciertamente parece tener una intención de engaño. Dada las circunstancias y la necesidad de hacer compatibles los impuestos con los derechos humanos, evidentemente nos adherimos al primer criterio.

No obstante, e independientemente de los usos terminológicos, los Estados no pueden nacer, crecer y perpetuarse sin el apoyo de una finanza, porque es inherente a su naturaleza.⁵⁵ Pero tampoco puede pensarse que el Estado tiene prioridad sobre el individuo, pues sin individuo no hay Estado.⁵⁶ El problema que se advierte es el relativo al cuánto, cómo y para qué se deben imponer tributos, impuestos o contribuciones.

Por el momento basta decir que sólo se justifica sustraer dinero de las economías privadas –del patrimonio de los particulares– para satisfacer las necesidades públicas, dentro de los límites estrictamente necesarios para el

⁵⁴ Cfr. Giannini, .D., *Instituciones de Derecho Tributario*, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1957, p.31.

⁵⁵ Cfr. Morselli, Emánele, “Introducción a la historia de la finanza pública”, en Apéndice IV del libro: Buero Vallejo, Antonio, *Los Presupuestos Científicos de la Hacienda Pública*, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1964, p. 397.

⁵⁶ Cfr. Ortiz Hidalgo, Luis, “Prologo”, en Góngora Pimentel, Genaro David, *La lucha por el amparo fiscal. Evolución del artículo 31, fracción IV, constitucional, en la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (principios de proporcionalidad y equidad tributarios)*, México, Porrúa, 2007, p. XIX.

cumplimiento del expresado fin y en los términos que para tal efecto establece la Constitución.

Asumida la necesidad de recaudar contribuciones, no se debe olvidar que también es una invasión a los derechos y libertades de los ciudadanos (en especial al derecho de propiedad), al reducir sus recursos.⁵⁷ Por ello, el interés particular –e incluso el público– de establecer límites a la potestad estatal de instituirlos, debe siempre estar presente ya que los contribuyentes “han dejado de ser súbditos para convertirse en ciudadanos”.⁵⁸

Así, sostenemos que la “contribución”, independientemente de las observaciones terminológicas, efectivamente debe ser vista como una obligación legal de derecho público con la finalidad de sostener los gastos públicos,⁵⁹ y que el Estado lo crea unilateralmente.⁶⁰ En cuanto al último aspecto, soporta nuestro argumento la reciente reforma constitucional en materia de consulta popular, en donde se establece que no podrá ser objeto de consulta popular los ingresos y gastos del Estado.⁶¹

Entonces, si no se cuenta con una adecuada representación y no hay mecanismos para que de manera más directa los miembros de la sociedad influyan en la imposición, podemos pensar que hoy por hoy, las contribuciones no se asumen voluntariamente; en este sentido, al determinar las contribuciones en un Estado de derecho, atendiendo a la emergencia reciente de los derechos humanos, se debe superar cualquier intento de que

⁵⁷ Cfr. Caso Mr. L. and Mrs. L vs United Kingdom (No. 11089/84), en donde la Corte Europea de Derechos Humanos consideró: “*The Commission considers that taxation is in principle an interference with the right guaranteed by the first paragraph of Article 1 (P1-1-1)*”. No debemos olvidar el protocolo adicional número 1 de la Convención Europea de Derechos Humanos, destaca: “Artículo 1. Protección de la propiedad. Toda persona física o moral tiene derecho al respeto de sus bienes. Nadie podrá ser privado de su propiedad más que por causa de utilidad pública y en las condiciones previstas por la Ley y los principios generales del derecho internacional”. En este sentido, el caso destacado afirma que los impuestos interfieren en principio con el derecho a la propiedad.

⁵⁸ Casas, José Osvaldo, *Derechos y garantías constitucionales del contribuyente a partir del principio de reserva de ley tributaria*, Argentina, Ad Hoc, 2002, pp. 71-73.

⁵⁹ Cfr. Venegas Álvarez, Sonia, *Derecho fiscal*, op. cit., p. 5.

⁶⁰ Cfr. Villegas, Héctor B., “Derecho Financiero y Derecho Tributario”, *Trimestre Fiscal*, México, INDETEC, año 15, no. 45, enero-marzo 1994, p. 127.

⁶¹ Cfr. Artículo 35, fracción, VIII, 3º, Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

las contribuciones se usen para fines meramente recaudatorios, sin cumplir con los fines del Estado.

6. Distinción actual entre los términos tributos impuestos y contribuciones

Aunque ya hemos generado diversos argumentos sobre el particular en el análisis del tránsito histórico de tributos a impuestos y luego a contribuciones, destacamos que, en cuanto a los distintos términos: tributo, impuesto y contribuciones, no es innecesario realizar una distinción tajante, además de que actualmente se utilizan todas las voces en un mismo sentido. También advertimos que los conceptos tributo, impuesto y contribuciones coinciden en dos aspectos: la imposición y las cargas.

Como se vio en el apartado anterior, la voz “contribuciones” fue adoptada desde la Revolución Francesa para referirse a las cargas impuestas por los Estados a los ciudadanos para financiar los gastos públicos, lo que antes era tributos o impuestos, sin que estos dos últimos términos hayan dejado de usarse.

No obstante, en México, y en general en los países iberoamericanos, se habla de contribuciones como género. Las contribuciones abarcan a distintos tipos de cargas impositivas. Por su parte, el término impuesto fue relegado a una especie de las contribuciones. El término de tributo se usa tanto como sinónimo de contribuciones como de impuestos, mientras que el término impuestos, también se utiliza en ocasiones como sinónimo de contribuciones. Por nuestra parte, sin que advirtamos diferencias sustanciales de sentido en esas tres palabras, utilizaremos como sinónimos las palabras “contribuciones” y “tributos”. En el caso de los impuestos sobre lo que versara la mayor parte del trabajo, lo utilizaremos como una especie de los tributos/contribuciones.

Lo anterior tiene respaldo dogmático, porque el Código Fiscal de la Federación (CFF), prescribe que “las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes

respectivas”; y que las contribuciones se clasifican en: impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones especiales o de mejoras y derechos.⁶²

Así, el propio CFF define a los impuestos como las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos.

Como se advierte, la definición que proporciona el CFF es sólo por exclusión; es decir, se considera “impuesto” lo que es distinto de las “aportaciones a la seguridad social”, “contribuciones de mejoras” y “derechos”; no se especifican las propiedades que designan de manera unívoca el concepto. Los impuestos pueden definirse como un pago obligatorio que el Estado exige a las personas con el objeto de costear los gastos públicos y que no están sujetos a una contra-prestación directa.

Las aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a cargo de las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

Las contribuciones de mejoras son las establecidas en ley a cargo de las personas físicas y morales que se benefician de manera directa por obras públicas.

Los derechos, también conocidos como tasas en otros países, son las contribuciones establecidas en ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir los servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados y órganos desconcentrados cuando

⁶² Artículo 2, Código Fiscal de la Federación.

en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

Para efectos de este trabajo, nos interesan las contribuciones denominadas “impuestos”, y sólo en este tipo de contribuciones abundaremos. Sin embargo, debemos reiterar que en el presente trabajo, indistintamente podemos usar las voces: contribuciones, tributo e impuesto con el mismo sentido, al final existe una legislación fiscal y un uso que validan esta determinación.

Por lo anterior, ante la insuficiencia del lenguaje, podremos utilizar los adjetivos “tributario” y “tributaria”, o el nombre “imposición”, sin que se piense que caemos en contradicción con lo afirmado anteriormente.

CAPÍTULO II. LA INTERPRETACIÓN JURISPRUDENCIAL DE LA PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS

Para continuar con nuestro estudio, abordaremos el análisis del artículo 31, fracción IV, de la CPEUM, destacando las posibles contradicciones que existen entre la forma de entender el contenido del artículo constitucional mencionado, las diversas interpretaciones jurisprudenciales y un posible enfoque sustentado en derechos humanos.

Antes de iniciar con el análisis del artículo 31, fracción IV, aunque no es objetivo de esta tesis el estudio de todos los elementos del artículo mencionado, por ser de importancia trascendental para la comprensión de los principios de proporcionalidad y equidad tributarias, nos referiremos someramente a la legalidad tributaria.

1. Necesidad de que los impuestos se establezcan por medio de leyes

En México, los elementos de la contribución a los gastos públicos deben regularse legalmente, no debemos olvidar que el artículo 31, fracción IV, de la CPEUM dispone que la contribución debe ser “proporcional y equitativa” en la forma que “prescriban las leyes”, destacando la presencia de tres elementos básicos en la contribución: a) su proporcionalidad, b) su equidad y d) la reserva de ley.

En este apartado nos interesa el tema de la “legalidad tributaria” o “reserva de ley”, porque a través de la ley se puede limitar el poder estatal de establecer contribuciones, proscribir la arbitrariedad y generar certeza jurídica en torno a los elementos de la contribución; lo anterior nos lleva a recalcar que ni aún con el consentimiento de los legisladores expresado en forma diversa a lo que prescribe la Constitución, se puede invadir arbitrariamente los patrimonios de los particulares.

El principio de legalidad tributaria se desprende del artículo 31, fracción IV de la CPEUM y también se expresa con los aforismos “*no taxation without representation*” y “*nullum tributum sine lege*” que datan de las revoluciones

americana y francesa, respectivamente, pero cuyos orígenes van más atrás, al siglo XIII, con la *Magna Charta Libertatum*, como se ha mencionado.

Para el análisis de la reserva de ley, en primer lugar debemos destacar un cuestionamiento que surge al referirse a la legalidad tributaria, el relativo a qué debemos entender por ley.⁶³ El Poder Judicial de la Federación estableció en la Séptima Época que es necesario una ley formal para establecer tributos. Así, sostuvo en jurisprudencia que:

El principio de legalidad se encuentra claramente establecido por el artículo 31 constitucional, al expresar, en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes [...]. Por otra parte, examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan solo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución del Estado, está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con

⁶³ Cfr. Jarach, Dino, *Curso superior de derecho tributario*, Buenos Aires, Liceo Profesional. CIMA, 1969, pp. 101-105. Por su parte, Giannini establece que la Ley regula la relación jurídica en todos sus elementos y en todo su desarrollo, determinando con la máxima precisión los casos en los cuales el impuesto es debido, las personas obligadas al pago, el monto de éste, los modos y las formas en las cuales el tributo debe ser determinado y recaudado, Cfr. Achile Donato, Giannini, *Instituciones de Derecho Tributario*, Madrid, Editorial de Derecho Financiera, 1957, p. 67.

anterioridad al caso concreto de cada causante. Esto, por lo demás, es consecuencia del principio general de legalidad...⁶⁴

Con lo anterior, parecía hacerse eco de la doctrina que señala que la facultad para establecer contribuciones es exclusiva del congreso y que la ley debe abarcar todos y cada uno de los elementos técnico-jurídicos del impuesto: hecho imponible, sujeto pasivo, base imponible, tipo de gravamen, y el parámetro. Así, dicha doctrina dejaba en claro que el acto creador de la contribución o impuesto debía emanar del órgano encargado de la función legislativa.

De igual forma, el criterio concuerda con lo delimitado en la Opinión Consultiva OC-6/86 de la Corte Interamericana de Derechos Humanos (CIDH), donde se estableció que la expresión “leyes”, utilizada por el artículo 30 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, no puede tener otro sentido que el de ley formal; es decir, norma jurídica adoptada por el órgano legislativo y promulgada por el Poder Ejecutivo, según el procedimiento requerido por el derecho interno de cada Estado, por tanto, “las leyes a que se refiere el artículo 30 son actos normativos enderezados al bien

⁶⁴ Tesis jurisprudencial s/n, *Semanario Judicial de la Federación*, Séptima Época, vols. 91-96, Primera Parte, p. 173, de rubro: “IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCIÓN FEDERAL”.

Cfr. también Tesis s/n., *Semanario Judicial de la Federación*, Séptima Época, vol. 199-204, Primera Parte, p. 58, de rubro: “IMPUESTOS. SUS CARACTERES, FORMA CONTENIDO Y ALCANCES DEBEN CONSIGNARSE EN LA LEY”, que establece: “El artículo 31, fracción IV, de la Constitución General de la República establece la necesidad de que las cargas tributarias para los gobernados se encuentren previstas en una ley, lo cual significa no sólo que el acto creador del impuesto deba emanar del Poder Legislativo, sino que se consigne de manera expresa en la ley que establece el tributo, los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria; esto es, los hechos imponibles, los sujetos pasivos de la obligación, así como el objeto, la base y la cantidad de la prestación, de tal manera que a las autoridades exactoras no les quede ningún margen de discrecionalidad en cuanto a dichos elementos a fin de evitar arbitrariedades y lograr que sus funciones se constriñan a aplicar, en los casos concretos, las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad por el Poder Legislativo, para que así el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos. Dicho en forma breve, la arbitrariedad de la imposición y la imprevisibilidad de las cargas tributarias son las que deben considerarse contrarias a la fracción IV del artículo 31 constitucional”.

común, emanados del Poder Legislativo democráticamente elegido y promulgados por el Poder Ejecutivo”.⁶⁵

La CIDH continúa diciendo que no es posible interpretar la expresión leyes, utilizada en el artículo 30 de la Convención, como sinónimo de cualquier norma jurídica, pues ello equivaldría a admitir que los derechos fundamentales pueden ser restringidos por la sola determinación del poder público, sin otra limitación formal que la de consagrar tales restricciones en disposiciones de carácter general, y tal interpretación conduciría a desconocer límites que el derecho constitucional democrático ha establecido desde que se proclamó la garantía de los derechos fundamentales de la persona.⁶⁶

En este sentido, la expresión “ley” alude a una norma jurídica emanada del poder legislativo democráticamente elegido y promulgada por el poder ejecutivo enderezada al bien común.

Sin embargo, posterior al criterio antes señalado, el Poder Judicial de la Federación, atemperó su posición y estableció que:

Lo que prohíbe la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal, es que la creación propiamente dicha del impuesto quede a cargo de una autoridad distinta del legislador, lo cual no acontece cuando en la ley aparecen determinados los elementos del tributo, requiriéndose únicamente de la interpretación para fijar su exacto sentido, puesto que interpretar la ley no equivale a crearla, sino nada más a desentrañar el sentido de la ya existente.⁶⁷

Con lo anterior puede pensarse que el poder judicial no genera ningún problema, porque sólo precisa que se puede interpretar la norma fiscal para fijar su sentido. Sin embargo, abre un camino a la discrecionalidad en materia fiscal al permitir la “interpretación para fijar su exacto sentido” de las normas relacionadas con contribuciones o impuestos, porque es en esa

⁶⁵ *Cfr.* Corte Interamericana de Derechos Humanos, Opinión Consultiva OC-6/86, del 9 de mayo de 1986, “La expresión ‘Leyes’ en el artículo 30 de la Convención Americana sobre derechos humanos”.

⁶⁶ *Idem.*

⁶⁷ Tesis 4a. XXXVI/91, *Semanario Judicial de la Federación*, Octava Época, t. VIII, noviembre de 1991, p. 69, de rubro: “IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD EN MATERIA DE”.

“interpretación” donde se puede abrir una puerta para vulnerar la seguridad jurídica en perjuicio del contribuyente.

El criterio de la Séptima Época era más claro, porque al obligar a que la ley delimite de manera expresa los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria (los hechos imposables, los sujetos pasivos de la obligación, así como el objeto, la base y la cantidad de la prestación), cerraba la puerta a cualquier arbitrariedad interpretativa por parte de la autoridad administrativa fiscal. En este contexto, es cuestionable que en materia de contribuciones, como se menciona en la Tesis: 4a. XXXVI/91, se requiera “la interpretación para fijar su exacto sentido”, máxime que la CPEUM permite la “interpretación literal” de la ley, y que en materia fiscal prima el principio de tipicidad.

Por lo anterior, consideramos necesario realizar el siguiente apunte en lo que se refiere a la manera en la que se interpreta la norma en México, como ejemplo acudiremos a la jurisprudencia. Si bien es cierto que en el nivel constitucional, de una exegesis del artículo 14, párrafo final de la CPEUM, se destaca que la jurisprudencia es la “interpretación jurídica de la ley”,⁶⁸ la construcción jurisprudencial mexicana ha superado esta situación al destacar en la Contradicción de tesis 5/97, que:

La Suprema Corte de Justicia de la Nación y los Tribunales Colegiados de Circuito, **al sentar jurisprudencia, no sólo interpretan la ley y estudian los aspectos que el legislador no precisó, sino que integran a la norma los alcances que, sin estar contemplados claramente en ella, se producen en una determinada situación**; sin embargo, esta “conformación o integración judicial” no constituye una norma jurídica de carácter general, aunque en ocasiones llene las lagunas de ésta, fundándose para ello, no en el arbitrio del Juez, sino en el espíritu de otras disposiciones legales, que estructuran (como unidad) situaciones jurídicas, creando en casos excepcionales normas jurídicas individualizadas, de acuerdo a los principios generales del derecho, de conformidad con lo previsto en el último párrafo del artículo 14 constitucional; tal y como se reconoce en el artículo 94, párrafo sexto, de la Constitución Federal, así como en los numerales 192 y 197 de la Ley

⁶⁸ Cfr. Artículo 14, párrafo final, de la CPEUM.

de Amparo, en los que se contempla a la interpretación de las normas como materia de la jurisprudencia. Ahora bien, **tomando en consideración que la jurisprudencia es la interpretación que los referidos tribunales hacen de la ley, y que aquélla no constituye una norma jurídica nueva equiparable a la ley, ya que no cumple con las características de generalidad, obligatoriedad y abstracción**, es inconcuso que al aplicarse, no viola el principio de irretroactividad, consagrado en el artículo 14 constitucional.⁶⁹

Como se advierte, en la tesis jurisprudencial existe una evidente contradicción. Por un lado reconoce que la labor de los tribunales puede llevar no sólo a la interpretación de la ley, sino que, además, puede incorporar los aspectos que el legislador no precisó, integrando a la norma “los alcances que, sin estar contemplados claramente en ella, se producen en una determinada situación”; no obstante niega que esa “conformación o integración judicial”, aunque en ocasiones llene las lagunas de la ley, constituya una norma jurídica de carácter general, obligatoria y abstracta, porque la jurisprudencia “no cumple con las características de generalidad, obligatoriedad y abstracción”.

Por tanto, cabe cuestionarse el por qué si la jurisprudencia no constituye una norma jurídica, como se destaca en la jurisprudencia del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que se citó, se permite su aplicación analógica, como se desprende de la Tesis: VIII.2o. J/26 de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que se menciona a continuación:

Es infundado que las tesis o jurisprudencias de la Suprema Corte de Justicia de la Nación o sus Salas, no puedan ser aplicadas por analogía o equiparación, ya que el artículo 14 constitucional, únicamente lo prohíbe en relación a juicios del orden criminal, pero cuando el juzgador para la solución de un conflicto aplica por analogía o equiparación los razonamientos jurídicos que se contienen en una tesis o jurisprudencia, es procedente si el punto jurídico es exactamente igual en el caso a resolver que en la tesis, máxime que las características de la

⁶⁹ Tesis: P./J. 145/2000, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XII, diciembre de 2000, p. 16, de rubro: “SU APLICACIÓN NO VIOLA LA GARANTÍA DE IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY”, Contradicción de tesis 5/97 entre las sustentadas por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito y el Cuarto Tribunal Colegiado del Sexto Circuito.

jurisprudencia son su generalidad, abstracción e impersonalidad del criterio jurídico que contiene.⁷⁰

Así, según esta tesis, el criterio que contiene la jurisprudencia es “general”, “abstracto” e “impersonal”. Como se advierte, existe una contradicción evidente entre ambos criterios de interpretación, por un lado, el primero destaca que la jurisprudencia no es norma –porque “no cumple con las características de generalidad, obligatoriedad y abstracción” – y por otro lado, el segundo criterio sostiene que sí lo es, porque sus características son su generalidad, abstracción e impersonalidad.

En este sentido, reiteramos que el principio de reserva de ley en los términos precisados líneas arriba exige que sea la norma jurídica general, abstracta e impersonal la que establezca “todos” los supuestos de la contribución. Además, como ha resaltado la CIDH, la expresión “leyes” no se refiere a cualquier norma jurídica, sino que debe contener los elementos mínimos mencionados líneas arriba.

En otra tesis aislada, la P. CXLVIII/97, aunque se reitera la necesidad de una ley formal para establecer los “tributos”, de manera cuestionable se realiza una distinción entre “reserva de ley absoluta y relativa”, en los términos siguientes:

... es necesaria una ley formal para el establecimiento de los tributos, lo que satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, así como que el contribuyente pueda conocer con suficiente precisión el alcance de sus obligaciones fiscales, de manera que no quede margen a la arbitrariedad. Para determinar el alcance o profundidad del principio de legalidad, es útil acudir al de la reserva de ley, que guarda estrecha semejanza y mantiene una estrecha vinculación con aquél. Pues bien, la doctrina clasifica la reserva de ley en absoluta y relativa. La primera aparece cuando la regulación de una determinada materia queda acotada en forma exclusiva a la ley formal; en nuestro caso, a la ley emitida por el Congreso, ya federal,

⁷⁰ Tesis VIII.2o. J/26, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. IX, junio de 1999, p. 837, de rubro: “ANALOGÍA, PROCEDE LA APLICACIÓN POR, DE LA JURISPRUDENCIA DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN”.

ya local. En este supuesto, la materia reservada a la ley no puede ser regulada por otras fuentes. **La reserva relativa, en cambio, permite que otras fuentes de la ley vengan a regular parte de la disciplina normativa de determinada materia, pero a condición de que la ley sea la que determine expresa y limitativamente las directrices a las que dichas fuentes deberán ajustarse; esto es, la regulación de las fuentes secundarias debe quedar subordinada a las líneas esenciales que la ley haya establecido para la materia normativa.** En este supuesto, la ley puede limitarse a establecer los principios y criterios dentro de los cuales la concreta disciplina de la materia reservada podrá posteriormente ser establecida por una fuente secundaria. [...] **Basta un acto normativo primario que contenga la disciplina general o de principio, para que puedan regularse los aspectos esenciales de la materia respectiva.** Precisado lo anterior, **este alto tribunal considera que en materia tributaria la reserva es de carácter relativa,** toda vez que, por una parte, dicha materia no debe ser regulada en su totalidad por una ley formal, sino que **es suficiente sólo un acto normativo primario** que contenga la normativa esencial de la referida materia, [...] **en casos excepcionales, y que lo justifiquen, pueden existir remisiones a normas secundarias, siempre y cuando tales remisiones hagan una regulación subordinada y dependiente de la ley, y además constituyan un complemento de la regulación legal que sea indispensable por motivos técnicos o para el debido cumplimiento de la finalidad recaudatoria.**⁷¹

En este criterio, aunque se determinó que no es idóneo para integrar tesis jurisprudencial, se muestra un problema en la calidad de la exégesis, porque, por una parte reitera la necesidad de una ley formal en materia de contribuciones, pero por la otra “relaja” el principio de reserva de ley, al establecer una distinción sin justificación jurídica, sólo doctrinal, entre “reserva de ley absoluta y relativa”, para concluir que en materia de contribuciones la reserva de ley es “relativa”. Con lo anterior se permite que las contribuciones se regulen en normas secundarias (o sea, reglamentos administrativos), lo que abre la puerta a la inseguridad jurídica vía las “misceláneas fiscales” o decretos del ejecutivo en la materia. Así, con este artificio argumental se viola la necesidad de una ley formal en materia de contribuciones y se contradicen los mismos criterios del Poder Judicial de la Federación, y la doctrina

⁷¹ Tesis P. CXLVIII/97, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. VI, noviembre de 1997, p. 78, de rubro: “LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DEL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY”.

mencionada arriba que establece la necesidad de que todos los elementos del impuesto consten en una ley formal.

De este modo, el criterio que distingue entre reserva de ley absoluta y relativa, muestra cómo se acude a la hermenéutica para ampliar las facultades del ejecutivo, lo que rompe con la legalidad formal en materia de contribuciones y, aunque parece refrendar los principios *no taxation without representation* y *nullum tributum sine lege*, en realidad los trastoca, al permitir que una autoridad distinta del Congreso de la Unión establezca, vía una normatividad inferior a la ley o a través de interpretaciones, algunos aspectos asociados a las contribuciones.

Con la “reserva de ley relativa”, se justifica que ciertos aspectos de las contribuciones puedan regularse en normas reglamentarias; esto es, a partir de la facultad legal que ejerce el poder ejecutivo a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o el Servicio de Administración Tributaria. Como se advierte, al emitir estas jurisprudencias: la relacionada con la posibilidad hermenéutica en materia de contribuciones y la aplicación de una cuestionable distinción entre reserva de ley en absoluta y relativa, el Poder Judicial de la Federación modificó de facto el contenido del artículo 31, fracción IV, de la CPEUM y modificó el principio de reserva de ley en materia tributaria.

2. Interpretación alternativa del artículo 31, fracción IV, de la CPEUM en clave ética

Montesquieu en “El Espíritu de las leyes”, al disertar sobre las “rentas del Estado”, menciona:

Las rentas al Estado son una parte que da cada ciudadano de lo que posee para tener asegurada la otra, o para disfrutarla como le parezca.

Para fijar estas rentas se han de tener en cuenta las necesidades del Estado y las de los ciudadanos. Es preciso no exigirle al pueblo que sacrifique sus necesidades reales por necesidades imaginarias del Estado.

Son necesidades imaginarias las que crean las pasiones y debilidades de los que gobiernan, por afán de lucirse, por el encanto que tiene para ellos cualquier proyecto extraordinario, por su malsano deseo de vanagloria, por cierta impotencia de la voluntad contra la fantasía. A menudo se ve que los espíritus inquietos, gobernando, han creído necesidades del Estado las que eran necesidades de sus almas pequeñas.

No hay nada que los gobernantes deban calcular con más prudencia y más sabiduría que las contribuciones, esto es, la parte de sus bienes exigible a cada ciudadano y la que debe dejársele a cada uno.

Las rentas públicas no deben medirse por lo que el pueblo podría dar, sino por lo que debe dar; y si se miden por lo que puede dar, es necesario a lo menos que sea por lo que puede siempre.⁷²

La idea de Montesquieu al sugerir una armonización entre “las necesidades del Estado y las de los ciudadanos” se puede asociar a una cierta presencia de la justicia en la imposición. Sin embargo se nos plantea el problema que Lucas Beltrán denomina *de carácter jurídico o tal vez meta-jurídico*; esto es, ¿qué requisitos debe reunir un impuesto, legalmente aprobado, para ser justo? Se trata de determinar si un impuesto legalmente aprobado por los órganos a quienes incumbe su aprobación, es justo, sin más, independientemente del contenido de sus normas.⁷³

Sin embargo, habría que destacar que la cuestión fundamental en las ideas de Montesquieu es evidentemente meta jurídica; o sea, la realización de determinados valores sociales que trascienden lo “jurídico” para llevarse al plano ético en la relación gobernante-gobernado. Las cargas que imponga el Estado como contribuciones o tributos para sostener el gasto público tienen como límites las “necesidades” del Estado y las necesidades del propio ciudadano. Entre los requisitos de las contribuciones, según Montesquieu, se encuentran: a) que sean prudentes y sabias; b) que no sean producto del capricho del gobernante en turno o arbitrarias; y c) que se refieran a los que el “pueblo” debe dar; esto es, lo que es necesario para el sostenimiento del

⁷² Montesquieu, *El Espíritu de las leyes* (trad. de Siro García del Mazo), Madrid, Librería General de Victoriano Suárez, 1906, t. I, Libro XIII, Capítulo 1, pp. 308-309.

⁷³ Cfr. Beltrán, Lucas, *Hacienda Pública. Derecho Fiscal*, España, Universidad de Valladolid, 1961, p. 9.

Estado, ni más ni menos. Por lo que no importa cuánto gana el contribuyente o si puede dar más, sino que dé en la medida de la necesidad del Estado.

Lo anterior implica una evaluación constante del gasto del gobierno, lo que muestra que la construcción de Montesquieu trasciende el plano normativo y encuadra en lo que podríamos denominar “política tributaria”, entendida como aquella decisión pública que concilia las necesidades sociales con los intereses particulares del ciudadano contribuyente.

Al respecto de las palabras de Montesquieu, Cuauhtémoc García Amor señala que dan al mismo tiempo, el fundamento político del impuesto y el fundamento filosófico, ya que nos hace prever un régimen de equilibrio social que impone el máximo cuidado a la tarea de las captaciones y de las imposiciones.⁷⁴

Lo anterior muestra la dimensión del problema: el Estado requiere ingresos y sólo puede obtenerlos a partir de la riqueza que generan sus gobernados, pero también el Estado puede abusar de esta facultad impositiva.

Resolver la cuestión no es simple, sin embargo, poner el acento en el ser humano es una forma de resolverlo. Así, nosotros consideramos que el problema debe ser visto desde un enfoque de derechos humanos. Las ideas de Montesquieu arriba señaladas nos sirven de base para establecer un núcleo ético en torno a la cuestión de las contribuciones.

Por supuesto, afirmamos con Fernando Savater que la ética dentro del sistema democrático sería lo que puede pedir una persona dentro de ese sistema democrático para poder seguir siéndolo; lo que puede pedir y que no sea algo que se le niegue. Para él, esas “reclamaciones éticas” son aquellas que cualquier país puede permitir, por pobre que sea, por mal que tenga el déficit de ese año, porque no dependen de los recursos, sino de la forma de organizar la vida social y la voluntad de basarse en unos principios y en otros.

⁷⁴ García Amor, Cuauhtémoc, “Los Impuestos a la Producción y al Consumo y algunos comentarios Sobre los impuestos indirectos en México”, *op. cit.*, p. 955.

Destacan tres “núcleos” a partir de los cuales se podrían organizar estos principios: a) la inviolabilidad de la persona y todas las garantías jurídicas que resguardan esa inviolabilidad es uno de los principios éticos que la ética de alguna manera introduce o insufla en el ordenamiento democrático; b) la autonomía de las personas respetando los proyectos de vida personales, que comprende la tolerancia como principio imprescindible para la democracia; y c) la dignidad de la persona, el derecho a ser tratado en términos de méritos y deméritos en una sociedad de individuos libres e iguales.⁷⁵

En este sentido, la democracia exige la realización de ciertos valores, lo que también se puede llevar al campo de las contribuciones, y se debe conciliar con la cuestión jurídica, lo que nos obliga a buscar los valores que se realizan desde el derecho para justificar la necesidad de la contribución, lo que evidentemente no es un problema si aceptamos el carácter normativo de la Constitución.

Para resolver este problema, nos basamos en una interpretación alternativa del artículo 31, fracción IV, de la CPEUM, de donde podemos advertir la presencia de la contribución prudente y sabia. Es decir, la contribución justa es aquella que cumple con los requisitos establecidos en el precepto constitucional mencionado: a) encaminarse a sufragar el gasto público, b) ser proporcional, c) ser equitativa y d) estar prevista en ley. En nuestra opinión, estos elementos constituyen el núcleo de constitucionalidad de la contribución o impuesto y, si se cumplen, permiten establecer su legalidad.

Nos interesa resaltar que el actual artículo 31, fracción IV, de la CPEUM establece la necesidad de la proporcionalidad y la equidad en las contribuciones, y con ello erige ciertos límites concretos al ejercicio del poder impositivo; por lo anterior, nosotros consideramos que como proyecto ético-político-jurídico, la CPEUM establece los mínimos de la constricción de la libertad social. Así, los postulados del artículo referido contienen las limitaciones al ejercicio del poder tributario. Por lo anterior, si bien el Estado

⁷⁵ Cfr. Savater, Fernando, *Ética y ciudadanía*, España, Montesinos, 2002, pp. 17-20.

puede establecer contribuciones, debe entenderse que su límite es el poder democrático y la justicia y la dignidad de la persona humana expresados en los elementos mencionados y aderezado por la obligación estatal de generar beneficios a la colectividad derivada del artículo 39 de la CPEUM.

Antes de enfocarnos en la interpretación de la proporcionalidad y equidad, es importante ver, desde un panorama más amplio, los límites del poder impositivo. Para lo anterior, conviene realizar un estudio histórico del precepto y desglosar el contenido del artículo constitucional en cuestión.

3. Evolución del artículo 31, fracción IV, de la Constitución

Diversas disposiciones jurídicas en materia de contribuciones se encuentran en los ordenamientos fundamentales del país. Estas disposiciones muestran la influencia de las teorías de la época al adoptar la idea de que los obligados a contribuir no son más súbditos, sino ciudadanos con un deber hacia el Estado y la doctrina de la división del poder.

EVOLUCIÓN HISTÓRICA DEL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV CONSTITUCIONAL ⁷⁶	
Documento	Contenido
Acta de Ayuntamiento de México del 19 de julio de 1808	Declara insubsistente la abdicación de Carlos VI y Fernando VII, asimismo, en su vigesimocuarto párrafo: “manifiesta a V.E. y a todo el orbe. Sus habitantes están dispuestos a sostenerlo con sus personas, sus bienes y derramarán hasta la última gota de su sangre para realizarlo. En defensa de causa tan justa, la misma muerte les será apacible, hermosa y dulce...”.
El Bando de Hidalgo del 6 de diciembre de 1810, suscrito en la ciudad de Guadalajara	Declara abolida la esclavitud y convoca en su declaración 2, a: “que cese para lo sucesivo la contribución de tributos, respecto de las castas que la pagaban, y todo exacción que a los indios se les exigía”.
Constitución Política de la Monarquía Española, promulgada en Cádiz el 19 de marzo de 1812 y en cuyas cortes México participó con un buen	Destacan tres artículos: Art. 8. También está obligado todo español, sin distinción alguna, a contribuir en proporción de sus haberes para los gastos del Estado. Art. 339. Las contribuciones se repartirán entre todos los españoles con proporción a sus facultades, sin excepción ni privilegio alguno.

⁷⁶ Cuadro de elaboración propia con información de Rocha Díaz, Salvador, “Estudio de la Fracción IV del artículo 31 constitucional y su interpretación jurisprudencial”, *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, México, año III, no. 31, Tercera Época, julio de 1990, pp. 33-40.

número de diputados,	Art. 340. Las contribuciones serán proporcionadas a los gastos que se decreten por las cortes para el servicio público en todos los ramos.
Los Sentimientos de la Nación o Veintitrés Puntos sugeridos por José María Morelos para la Constitución de 1814, suscritos en Chilpancingo el 14 de septiembre de 1813	El Punto 22 dice que: “se quite la infinidad de tributos, hechos e imposiciones que más agobian, y se señale a cada individuo un cinco por ciento en sus ganancias, u otra carga igual ligera, que no oprima tanto como la alcabala, el estanco, el tributo y otros, pues con esta corta contribución y la buena administración de los bienes confiscados al enemigo, podrá llevarse el peso de la guerra y honorarios de empleados ”.
Acta de Independencia de México expedida por el Congreso de Anáhuac, el 6 de noviembre de 1813 en la ciudad de Chilpancingo	Declara reo de alta traición a todo el que se le oponga directa o indirectamente a la independencia, ya protegiendo a los europeos, opresores, de obra, palabra o por escrito, ya negándose a contribuir con los gastos, subsidios o pensiones para continuar la guerra hasta que su independencia sea reconocida por las naciones extranjeras.
Decreto Constitucional para la Libertad de la América Mexicana, sancionado en Apatzingán el 22 de octubre de 1814	Destacan dos artículos: Art. 36: Las contribuciones públicas no son extorciones de la sociedad, sino donaciones de los ciudadanos para seguridad y defensa. Art. 41: Las obligaciones de los ciudadanos para con la patria son: una entera sumisión a las leyes, un obediencia absoluta a las autoridades constituidas, una pronta disposición a contribuir a los gastos públicos, un sacrificio voluntario de los bienes y de la vida cuando sus necesidades lo exijan. El ejercicio de estas virtudes forma el verdadero patriotismo.
Acta de la Independencia mexicana, levantada en la ciudad de México el 28 de septiembre de 1821	Establece que la Nación “sostendrá a todo trance y con sacrificio de los haberes y vidas de sus individuos, si fuere necesario, esta solemne declaración...”.
Reglamento Provisional Político del Imperio Mexicano suscrito en la ciudad de México el 18 de diciembre de 1822	Dispone en su artículo 15 que: “Todos los habitantes del Imperio deben contribuir , en razón de sus proporciones , a cubrir las urgencias del Estado.
Plan de la Constitución Política de la Nación Mexicana, de 16 de mayo de 1823	En su base 1ª señala: “los ciudadanos que la componen tienen derechos y están sometidos a deberes. Sus deberes son. 1º. Profesar la religión católica, apostólica y romana, como única del Estado; 2º. Respetar las autoridades legítimamente establecidas, 3º. No ofender a sus semejantes, y 4º. Cooperar al bien general de la Nación.
Las Siete Leyes Constitucionales de la República Mexicana, suscritas en la ciudad de México el 29 de	Establece en la fracción II del art. 3º de la primera ley: “Son obligaciones del mexicano:...II. Cooperar a los gastos del Estado con las contribuciones que establezcan las leyes y le comprendan.

diciembre de 1836	
Proyecto de Reformas a las Leyes Constitucionales de 1836, fechado en la ciudad de México el 30 de junio de 1840	Confirma la obligación del mexicano de contribuir a los gastos públicos al señalar en la fracción II de su artículo 10 que: “Son obligaciones del mexicano: II. Cooperar a los gastos del Estado con las contribuciones que establezcan las leyes y le comprendan.
Bases Orgánicas de la República Mexicana, sancionadas por el Supremo gobierno Provisional el 12 de junio de 1843 y publicadas por el Bando Nacional el 14 siguiente	El artículo 14 dispone que “es obligación del mexicano contribuir a la defensa y a los gastos de la Nación.
Estatuto Orgánico Provisional de la República Mexicana 1856	Señala en su artículo 4 que: “son obligaciones de los habitantes de la República: observar este estatuto, cumplir las leyes, obedecer a las autoridades, inscribirse en el Registro Civil y pagar los impuestos y contribuciones de todas clases, sobre bienes raíces de su propiedad, y las establecidas al comercio e industria que ejercieren, con arreglo a las disposiciones y leyes generales de la Republica.
Constitución Política de 5 de febrero de 1857	El artículo 36 del proyecto paso a ser el artículo 31 de la Constitución con el texto siguiente: Es obligación de todo mexicano: I. Defender la independencia, el territorio, el honor, los derechos e intereses de su patria, y II. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.
Estatuto Provisional del Imperio Mexicano, expedido en el palacio de Chapultepec el 10 de abril de 1865	Destacan los siguientes artículos: Artículo 59. Todos los habitantes del Imperio disfrutan de los derechos y garantías, y están sujetos a las obligaciones, pago de impuestos y demás deberes fijadas por las leyes vigentes o que en lo sucesivo se expedirán. Artículo 72. Todos los impuestos para la Hacienda del Imperio serán generales y se decretarán anualmente. Artículo 73. Ningún impuesto puede cobrarse sino en virtud de una ley.

En documentos, como el Acta de Ayuntamiento de México de 19 de julio de 1808, se establece la noción de un vínculo indisoluble que la nacionalidad impone entre la entrega aún de la propia vida y el compromiso económico con

la nación.⁷⁷ Aquí sobresale la idea de las contribuciones como un sacrificio que el contribuyente debe soportar.

Por su parte, en el Bando de Hidalgo, tal vínculo no es al extremo de que se justifique la arbitrariedad tributaria; además, aparece el principio de igualdad en general y en los tributos de manera particular.

En la Constitución Política de la Monarquía Española de 1812, por primera vez en México, aparece la proporcionalidad en los tributos en dos sentidos, esto es: contribuciones en proporción a los haberes de los sujetos pasivos (la contribución de acuerdo a las facultades); y contribuciones en proporción a los gastos públicos. Como se advierte, los legisladores españoles de la época tenían presente la proporcionalidad y la equidad en términos de los ingresos y en relación con el gasto público. Sana doctrina que el presente debería considerar.

En los Sentimientos de la Nación, se desaprueba la carga impositiva opresiva o exorbitante y se aboga por una carga ligera. Aunque no se hace mención de la proporcionalidad y la equidad, aquí vemos manifestarse nuevamente la tutela a una igualdad general; también se hace referencia a la buena administración para evitar cargas exactorias, por lo que de manera incipiente vemos aparecer una responsabilidad no sólo de los sujetos pasivos, sino también de los gobernantes para realizar un uso eficiente de las contribuciones.

El Acta de Independencia, al igual que el Acta de Ayuntamiento, destaca el vínculo entre los deberes de la nacionalidad y la contribución al gasto público. Lo mismo hace el Decreto Constitucional para la Libertad de la América Mexicana, en donde se acentúa la noción de las contribuciones como “donaciones” y como un “sacrificio voluntario de bienes” y aún de la vida en razón de este vínculo. El Acta de la Independencia Mexicana también sigue la tendencia de estos documentos.

⁷⁷Cfr. *Idem*.

En estos tres documentos se advierte la ausencia de la proporcionalidad y equidad. Así, nuestro país se aleja de los principios y derechos que en materia contributiva imperaba en el contexto histórico del siglo XIX y que acogió la Constitución de Cádiz de 1812 y nuevamente se caracteriza al tributo como un sacrificio.

El Reglamento Provincial Político del Imperio retoma a la proporcionalidad en las contribuciones estableciendo que éstas deben ser de acuerdo a las facultades de los obligados.

El Plan de la Constitución Política de la Nación Mexicana y las Leyes Constitucionales hablan de “cooperar” al bien general y gastos públicos; el último hace énfasis en que las contribuciones se establezcan en las leyes (legalidad). De manera similar, las Bases Orgánicas de la República Mexicana hacen referencia a contribuir a los gastos públicos, aunque incorpora de manera explícita los gastos de defensa.

El Estatuto Orgánico Provisional de la República Mexicana de 1856, se refiere al pago de contribuciones como obligaciones de los habitantes y menciona algunos ejemplos sobre los que se pueden establecer contribuciones: bienes raíces, comercio e industria; también destaca el principio de legalidad en las contribuciones.

Estos documentos hablan de cooperar y de contribuir; sin embargo, omiten establecer el derecho a contribuir de manera proporcional y equitativa. Esta observación es importante puesto que precisamente es aquí donde puede aparecer el engaño a que alude Daniel Diep Diep, a que hicimos referencia en el capítulo primero. No se toma en cuenta a la persona humana pues aunque la contribución ya no es *impuesta a súbditos* porque se convierte en una cooperación, sigue sin reconocerse el derecho a que se refirió la declaración francesa de 1789, a cooperar en proporción a las posibilidades del contribuyente.

El Estatuto Provisional Orgánico del Imperio Mexicano sólo destaca la generalidad y la legalidad de las contribuciones, sin hacer referencia a la proporcionalidad y a la equidad.

Es hasta el Proyecto de Constitución Política de la República Mexicana y la Constitución Política de 1857, antecedente inmediato del artículo 31, fracción IV, de la Constitución de 1917, que de manera definitiva se establece la obligación de los gobernados a una contribución proporcional y equitativa. Además, se estableció la obligación de los mexicanos de contribuir a los gastos públicos y se incorporó la pluralidad de entes públicos con derecho a percibir las contribuciones.

Al establecer la proporcionalidad y la equidad en la Constitución de 1857, se pone mayor atención a la persona que paga el impuesto.⁷⁸ La persona no debe ser sacrificada para obtener recursos públicos. De esta manera, no sólo se impone la obligación de contribuir al gasto público, sino también el derecho de hacerlo de manera proporcional y equitativa.

El proyecto de Constitución presentado al Congreso Constituyente de 1916-1917, conservó en sus propios términos la fracción III, del artículo 31, de la Constitución de 1857,⁷⁹ al incluirla como la fracción IV del mismo artículo 31, estableciendo que es obligación del mexicano contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que se resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Como se advierte, el proyecto constitucional mexicano recoge lo mejor de la tradición jurídica democrática.

⁷⁸ Cfr. Góngora Pimentel, Genaro David, *La lucha por el amparo fiscal. Evolución del artículo 31, fracción IV, constitucional, en la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (principios de proporcionalidad y equidad tributarios)*, op. cit., p. 18.

⁷⁹ El original artículo 31 de la Constitución de 1857 fue reformado en 1898, y adicionado con una fracción más, por lo que la antigua fracción II que establecía la necesidad de que los impuestos sean proporcionales y equitativos pasó a ser la tercera.

4. El artículo 31, fracción IV. Influencia de las revoluciones americana y francesa

Existen dos formas principales de distribución de las contribuciones entre los sujetos pasivos; uno responde al principio de beneficio y el otro, al de capacidad contributiva.⁸⁰

El primero, también denominado principio de equivalencia, es producto del siglo XVIII, y se encuentra vinculado a la doctrina de los derechos naturales y del contrato social. De acuerdo a este principio, las personas deben contribuir en proporción al beneficio que reciben de los bienes públicos, de tal manera que deberán pagar igual quienes reciban la misma utilidad; debiendo pagar diferente, aquellos quienes reciban distinta utilidad. Es de destacar que aún existen varias contribuciones que utilizan este principio.⁸¹

Por su parte, el segundo principio, de capacidad económica o contributiva, sostiene que cada quien debe tributar en proporción a su respectiva capacidad de pago, independientemente del grado de satisfacción que cada uno pueda obtener del usufructo de los bienes y servicios públicos. Así, conforme a este principio, deberán contribuir de la misma manera aquellos que tengan igual capacidad de pago, y de diferente manera aquellos con diferentes capacidades de pago.

Este principio tiene influencia en el Estado liberal y pasa de forma autónoma al Estado social y se consagra en la segunda posguerra. Sin embargo, la idea es más antigua.⁸² La contribución de acuerdo a las capacidades se encuentra

⁸⁰ Celorico Palma, Clotilde, "La capacidad contributiva y las razones de su inserción como principio constitucional positivo", en Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (C.I.A.T) y Ministerio de Finanzas de Italia, *Conferencia Técnica del C.I.A.T., 2000. La capacidad contributiva, presupuesto jurídico y fundamento de la tributación*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2002, pp. 38-41.

⁸¹ Así por ejemplo, en España, la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos, establece: *Artículo 7. Principio de equivalencia. Las tasas tenderán a cubrir el coste del servicio o de la actividad que constituya su hecho imponible. Artículo 8. Principio de capacidad económica. En la fijación de las tasas se tendrá en cuenta, cuando lo permitan las características del tributo, la capacidad económica de las personas que deben satisfacerlas.* Las tasas corresponden a los derechos en México.

⁸² La contribución conforme a las facultades del sujeto pasivo se remonta a principios del siglo XVI. Se afirmaba que, dado que todos somos ciudadanos de un mismo Estado y que todos

ya consignada en la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789 al establecerse que “Para el mantenimiento de la fuerza pública, al igual que para los gastos de administración, es indispensable una contribución común; ésta debe ser igualmente repartida entre todos los ciudadanos, en función de sus facultades”, idea que a través de la Constitución de Cádiz de 1812, llega a México.

Por otro lado, aunque la Revolución Americana también se dio en parte por los altos impuestos, no hizo mucho énfasis en el principio de contribución conforme a las capacidades. Así, la Constitución de los Estados Unidos de América de 1787 estableció que:

Segunda Sección, 3. Los representantes y los impuestos directos se prorratearán entre los distintos Estados que formen parte de esta Unión, de acuerdo con su población respectiva, la cual se determinará sumando al número total de personas libres.

Octava Sección, 1. El Congreso tendrá facultad: Para establecer y recaudar contribuciones, impuestos, derechos y consumos; para pagar las deudas y proveer a la defensa común y bienestar general de los Estados Unidos; pero todos los derechos, impuestos y consumos serán uniformes en todos los Estados Unidos.

Novena Sección, 4, “No se establecerá ningún impuesto directo ni de capitación, como no sea proporcionalmente al censo o recuento que antes se ordenó practicar”.

Como se advierte, también se encuentra la idea de distribución proporcional, o de proporcionalidad, pero no en función de las facultades de los individuos

somos iguales, sólo puede haber verdadera justicia o verdadera igualdad si los impuestos nos colocan a todos en el mismo nivel económico, de tal manera que nos tornemos tan iguales como la razón quiere que seamos. Se le atribuye a Jean Bodin, la construcción del principio de capacidad contributiva en 1576, en *Los seis Libros de la República*, y se destaca que después, en 1577, en defensa de ese principio de capacidad contributiva, Guilherme de Taxi propone a los Estados Generales de Blois un impuesto único proporcional a las facultades contributivas de cada individuo que sustituya todos los impuestos existentes. (Cfr. Celorico Palma, Clotilde, *La evolución conceptual del principio de capacidad contributiva*, en: file:///C:/Users/Coreyci%20Erazo%20P%C3%A9rez/Downloads/Taormina_italia_sicilia_2000_tema1_2_portugal%20(1).pdf, consultado el 29 de julio de 2015). [Supuestamente la propuesta relacionada con la capacidad contributiva se encuentra en *Los seis libros de la República*, sin embargo de una revisión no exhaustiva de esa obra, no se encontró esta idea. Cfr. Bodin, Jean, *Los seis libros de la República* (trad. de Pedro Bravo Gala), 3ª ed., Madrid, Tecnos, 1997, en particular el Libro Sexto, Capítulo II “De la hacienda pública”.

obligados, sino en partes iguales, o a prorrata, de allí que se necesitaban los datos del censo para establecer contribuciones.

La idea predominante respecto de la imposición en Estados Unidos en el siglo XIX, no es una contribución en función de la capacidad, sino que los representantes populares tenían que consentir los tributos (*no taxation without representation*). En México, esto tuvo implicaciones desfavorables en el amparo contra las leyes tributarias conforme a los principios de proporcionalidad y equidad.

Es hasta la Enmienda XVI de 3 de febrero de 1913 cuando en Estados Unidos se establece que el Congreso tendrá facultades para establecer y recaudar impuestos sobre los ingresos, sea cual fuere la fuente de que provengan, sin prorratearlos entre los diferentes estados y sin atender a ningún censo o recuento. Es por ello que en Estados Unidos, la contribución conforme a las facultades del sujeto obligado, es de data más reciente, y corresponde propiamente a la capacidad contributiva (*ability to pay*) de desarrollo alemán.⁸³

A finales de siglo XIX y principios del siglo XX, respondiendo a las condiciones sociales y políticas de los tiempos, economistas ayudaron a la construcción de un nuevo estado fiscal preocupado por la distribución equitativa de las obligaciones fiscales y abandonando el *laissez faire*. Entre las fuerzas que ayudaron a forjar el estado fiscal estadounidense moderno, se encuentra el movimiento intelectual que apoyaba la tributación directa y graduada de la renta. La transformación de las finanzas públicas de Estados Unidos fue guiada por un cambio de paradigma en las teorías jurídicas y económicas que subyacían en la política tributaria.⁸⁴

Teóricos economistas liderados por Edwin Robert Anderson Seligman (además de Richard T. Ely y Henry Carter Adams), influenciados por su

⁸³ Cfr. Mehrotra, Ajay K, "Edwin R. A. Seligman and the beginnings of the U. S. Income Tax", *Tax Notes*, United States of America, Maurer School of Law, Indiana University, Research Paper Number 56, November 14, 2005, pp. 933-950, visible en: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=925011, consultado el 5 de septiembre de 2014.

⁸⁴ Cfr. *Idem*.

formación alemana, encabezaron el movimiento teórico por un impuesto progresivo a los ingresos permanentes, y se convirtieron en los arquitectos y visionarios del estado fiscal americano moderno, jugando un papel muy importante en suplantarse la teoría del beneficio en la imposición por el principio de la imposición basada en la capacidad contributiva; esto es, en la habilidad o facultad para pagar (*ability to pay*). Para Seligman, por ejemplo, cada individuo debería ayudar al Estado en proporción a su capacidad de ayudarse a sí mismo.⁸⁵

En este contexto, Seligman hace la distinción entre impuesto proporcional y progresivo de la manera siguiente: el impuesto es proporcional cuando la relación matemática entre la cantidad del impuesto y la cantidad de cosa gravada permanece igual; un impuesto es progresivo cuando la relación varía de tal manera que, cuando la cantidad gravada se incrementa, el impuesto representa una fracción continuamente mayor de ese monto. Ordinariamente esto significa que la tasa se incrementa con el aumento del monto gravado.⁸⁶

Aunque como veremos más adelante en este capítulo, para el caso Mexicano, la SCJN estableció que la proporcionalidad vista como capacidad contributiva se realiza a través de tarifas progresivas o proporcionales, según sea conveniente, atendiendo a los sujetos pasivos o a los actos o actividades.⁸⁷

Las anteriores referencias son de importancia pues, explican la resistencia por aceptar los derechos de proporcionalidad y equidad tributarias que se reflejan en el sistema jurídico mexicano.

Como lo estableció el Poder Judicial, los antecedentes del artículo 31, fracción IV, constitucional, se encuentran en la Asamblea Constituyente de Francia, en la declaración del año de 1789 (artículo 13), en donde se consideró que para el mantenimiento de la fuerza pública y para todos los

⁸⁵ Seligman, Edwin R. A., *The income tax: A study of the history, theory and practice of income taxation at home and abroad*, 2nd ed., United States, 1914, p. 4.

⁸⁶ Seligman, Edwin R. A., *Progressive taxation in theory and practice*, 2nd ed., United States, Columbia University, 1908, p. 3.

⁸⁷ Cfr. apartados: 5.1 Construcción de proporcionalidad desde el ámbito jurisprudencia mexicana; y 5.3. Otros apuntes sobre la proporcionalidad tributaria, de este capítulo.

gastos de la administración, es indispensable una contribución igualmente distribuida entre todos los ciudadanos en atención a sus facultades, desconociendo que el impuesto sea un “sacrificio”, como sostuvo la teoría económica del siglo XVII y parte del siglo XVIII. Esta teoría constitucional se apoyó en el principio de que todos deben contribuir a los gastos públicos, pero en atención a sus facultades; es decir, a lo que modernamente se conoce como la capacidad contributiva del deudor de la carga fiscal. Pero, los antecedentes del artículo 31, fracción IV constitucional, también se encuentran en la Constitución de los Estados Unidos de América de 17 de septiembre de 1787.⁸⁸

⁸⁸ *El impuesto requiere ser proporcional y esa proporción, para ser justa, se fundará, en primer término, en el ingreso del contribuyente, punto de partida para aquilatar su capacidad contributiva y poder significarse que si aquél obtiene mayores ingresos, más alto tendrá que ser el impuesto que llegará a satisfacerse, correspondiendo al legislador y a su obra inmediata, esto es, la ley, fijar esa proporción. Es de trascendencia conocer, para poder apreciar cuándo un impuesto es proporcional, cuáles son los antecedentes de la fracción IV del artículo 31 de la Constitución General de la República. La Asamblea Constituyente de Francia, en su nombrada declaración del año de 1799, consideró que "para el mantenimiento de la fuerza pública y para todos los gastos de la administración, es indispensable una contribución igualmente distribuida entre todos los ciudadanos en atención a sus facultades (artículo 13). Esta teoría constitucional acerca del impuesto está apoyada en el principio de que todos deben contribuir a los gastos públicos, pero, al mismo tiempo, en el supuesto de que la aportación es "en atención a sus facultades" es decir, a lo que modernamente la doctrina tributaria registra como la capacidad contributiva del deudor de la carga fiscal. Se desconoció, así, por vez primera, en un texto constitucional, que el impuesto sea un "sacrificio", tal como sostuvo la teoría económica del siglo XVII y de gran parte del siglo XVIII. La Constitución de Cádiz de 19 de marzo de 1812, recio y directo antecedente, en unión de la Constitución de los Estados Unidos de América del 17 de septiembre de 1787. De las diversas Constituciones que se ha (sic) dado México, a partir del año de 1814, estableció, en su artículo 8o, que "todo español está obligado sin distinción alguna, a contribuir en proporción de sus haberes para los gastos del Estado, y en sus artículos 339 y 340 estatuyó que las contribuciones se repartirán entre todos los españoles con proporción a sus facultades y serán proporcionadas a los gastos que se decreten por las Cortes para el servicio público en todos los ramos. Estas ideas de la Constitución de Cádiz, que en parte están tomadas del artículo 13 de la declaración de Francia, son el antecedente más directo del artículo 31 de las Constituciones de México de 1857 y de 1917, y su sistematización, en una doctrina del impuesto lleva a estas conclusiones: 1) Todos los habitantes de un Estado están obligados a pagar impuestos. 2) Los impuestos deben ser en proporción a los haberes del obligado a satisfacerlo, o a sus facultades y; 3) Las contribuciones serán proporcionadas a los gastos públicos del Estado, y si éstos son mayores, mayores tendrán que ser también esas contribuciones. La antes mencionada Constitución de Apatzingán regula (artículos 36 y 41) todo lo relativo a la situación constitucional del impuesto en México, cuando decreta que "las contribuciones públicas no son extorsiones de la sociedad", por lo que "es obligación del ciudadano contribuir prontamente a los gastos públicos". Es evidente, esta postura constitucional abandona la vieja teoría de que el impuesto sea un "sacrificio" que deben satisfacer todos por igual... [Tesis jurisprudencial s/n, Semanario Judicial de la Federación*

Además, la doctrina norteamericana siguió teniendo influencia en el derecho tributario mexicano, especialmente en cuanto a la teoría de la división de poderes que sostuvo la independencia del poder legislativo frente al judicial en materia de impuestos, con el argumento de que la definición de la política tributaria corresponde a la soberanía popular, consagrando así el aforismo *no taxation without representation*, y evitando que por mucho tiempo se reconocieran los derechos de proporcionalidad y equidad tributarias, aun cuando la Constitución ya los establecía explícitamente.

No obstante, debemos señalar que con el paso hacia el Estado social, incrementan las funciones del Estado, y los tributos se utilizan ya no sólo con fines fiscales, sino también se usan como instrumentos de política económica general, aumentando la presión o carga en los contribuyentes y entonces se deja ver que el principio de legalidad tributaria es insuficiente para la adecuada defensa de los derechos de las personas.⁸⁹

5. Proporcionalidad y equidad en la jurisprudencia

Como hemos advertido, en la Constitución de Cádiz de 1812, y desde la Constitución Mexicana de 1857, es presupuesto constitucional que el impuesto reúna los requisitos de proporcionalidad y equidad.

Ambos elementos –proporcionalidad y equidad– constituyen dos parámetros que las contribuciones establecidas en leyes deben cumplir; y a la vez, son una condición de validez de las mismas, pues si no se ajustan expresamente a estos requisitos previstos en la Constitución, automáticamente se incumple con el requerimiento necesario para considerarlas legales.

De tal suerte, sólo pueden justificarse las leyes tributarias cuando las contribuciones en ellas contenidas se ajustan a los parámetros de proporcionalidad y equidad que les impone la misma Constitución, siendo la

Séptima Época, Sala Auxiliar, Informe 1969, p. 45, de rubro: "IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD DE LOS. NATURALEZA"].

⁸⁹ Miranda Pérez, Armando, *Temas selectos de Derecho Fiscal*, México, Novum, 2011, p. 365.

proporcionalidad y la equidad dos requisitos esenciales de los tributos y de las relaciones tributarias establecidas en la ley.⁹⁰

Dicho en otros términos, si una ley fiscal no es proporcional y equitativa en sus contenidos específicos, ella se convierte en inconstitucional. Y si la ley misma, como conjunto de contenidos, no es proporcional y equitativa, también incide en la misma condición de inconstitucionalidad.⁹¹

Sin embargo, se advierte el problema del contenido y alcance de la proporcionalidad y la equidad. Lo que se entienda por estos conceptos delimitará, a su vez, los alcances de la potestad tributaria y será la base para poder analizar y determinar si las contribuciones respetan los derechos humanos de los sujetos pasivos, y por ende, si son o no constitucionales.

La Constitución no define el alcance de la proporcionalidad y equidad, por lo que es necesario recurrir a la doctrina y jurisprudencia para lograr una comprensión de su contenido.

5.1. Construcción de la proporcionalidad desde el ámbito jurisprudencial mexicano (ruina del causante, capacidad contributiva y mínimo vital)

A pesar de que desde la Constitución de 1857 se estableció en el régimen jurídico mexicano los derechos a tributar de manera proporcional y equitativa, hubo resistencia a aceptarlos en virtud de una interpretación basada más en la doctrina estadounidense y omitiendo la francesa.⁹² La doctrina norteamericana, influida por la teoría de la división de poderes, ponía énfasis en la “legalidad”, y se interesaba menos en la “proporcionalidad” o “equidad”.

Es así que de manera general, durante toda la vigencia de la Constitución de 1857 y hasta 1969, prevaleció la interpretación realizada en 1857 por Ignacio

⁹⁰ Cfr. Diep Diep, Daniel, *El tributo y la Constitución*, México, Editorial PAC, 1999, pp. 74 y 75.

⁹¹ *Ibidem*, p. 45.

⁹² Góngora Pimentel, Genaro David, *La lucha por el amparo fiscal. Evolución del artículo 31, fracción IV, constitucional, en la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (principios de proporcionalidad y equidad tributarios)*, op. cit., p. 21.

L. Vallarta⁹³ en el sentido de que la materia tributaria era de índole política, por lo que la SCJN debía abstenerse de conocer de ella ya que la única forma de oponerse a la imposición era mediante el sufragio en la elección de los legisladores quienes emiten las leyes fiscales. Como se advierte, este criterio era una consecuencia de una interpretación radical de la doctrina de la división de poderes.

En este sentido, las facultades de los órganos legislativos para aprobar impuestos eran prácticamente incuestionables toda vez que se partía del supuesto de que los diputados, como representantes de la nación, y los senadores, representando a las entidades federativas, conocían las necesidades de los habitantes del país y la situación de su riqueza.

También, del análisis de los precedentes del Poder Judicial de la Federación sobre la proporcionalidad, advertimos que el concepto ha sido interpretado como: 1) una negación a la ruina del causante, entendiendo que la proporcionalidad y también la equidad impedían el tributo exorbitante y ruinoso; 2) como capacidad económica y posteriormente capacidad contributiva, diferenciando ambos términos, y 3) como inclusivo del mínimo vital.

A. Prohibición de impuestos ruinosos y exorbitantes

No obstante la resistencia a aceptar la existencia de los derechos de proporcionalidad y equidad tributarias, desde la vigencia de la Constitución del 57 se consideraron excepciones: por ejemplo, cuando existía una desproporción notoria entre el impuesto y el capital que se afectaba (se destacaba que los contribuyentes no podían sufrir que a título del impuesto se les despojara de su propiedad)⁹⁴ o cuando la proporción de la carga impositiva era monstruosa.⁹⁵

⁹³ Sin embargo, cierta parte de la doctrina sostiene que esta interpretación respecto de la postura de Ignacio L. Vallarta es inexacta. Véase, nota al pie 244.

⁹⁴ Cfr. Amparo promovido ante el Juzgado de Distrito de Jalisco por María Refugio Castellanos y otros, contra el tesorero municipal de Guadalajara (1881), en Góngora Pimentel, Genaro David, *La lucha por el amparo fiscal. Evolución del artículo 31, fracción IV,*

Sin embargo, en estos casos se realizaba un análisis a la luz de los artículos 14 y 16 constitucionales (debido proceso legal y competencia, y fundamentación y motivación), pues en aquella época se consideraba que el amparo no podía analizar artículos diferentes de los ubicados en la sección de las garantías individuales, y tampoco se podía utilizar en temas tributarios.

En 1925 se expidió la primera tesis aislada ya durante la vigencia de la Constitución de 1917, en la que se señaló que el poder judicial podía revisar los decretos y actos del legislativo cuando apareciera que el impuesto era exorbitante y ruinoso o que el poder legislativo se había excedido en sus facultades;⁹⁶ y en 1960 hubo un criterio que determinó que en el caso de que el impuesto fuera exorbitante y ruinoso o que el poder legislativo se hubiere excedido en sus facultades constitucionales, era materia de un análisis de fondo del amparo y no de procedencia.⁹⁷

Es así que a principios del siglo XX, la SCJN mantuvo el criterio de que sólo en los casos en que la falta de equidad y proporcionalidad del tributo sea evidente y enorme, de suerte que el impuesto resulte exorbitante, ruinoso o prácticamente confiscatorio, podía intervenir vía el amparo. De lo anterior, debemos deducir que el análisis de la proporcionalidad y la equidad tributarias se reducían a determinar si un impuesto era o no exorbitante, ruinoso o confiscatorio en los términos precisados. Asimismo, se advierte que la proporcionalidad y equidad se consideraban como un solo elemento de justicia tributaria.

Así, según las interpretaciones jurisprudenciales, la proporcionalidad y equidad tributarias se vulneraban sólo cuando el gravamen era exorbitante y ruinoso, lo que era una condición para que se estudiara su constitucionalidad.

constitucional, en la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (principios de proporcionalidad y equidad tributarios), op. cit., pp. 51 y 52

⁹⁵ Cfr. Amparo promovido ante el Juzgado de Distrito de Sabinas, Coahuila por Oscar Hamilton, en contra de una contribución municipal y accesorios (1897), *Ibidem*, pp. 68 y 69.

⁹⁶ Cfr. Tesis s/n, *Semanario Judicial de la Federación*, Quinta Época, t. XVII, p. 1014, de rubro: "IMPUESTOS".

⁹⁷ Cfr. Tesis s/n, *Semanario Judicial de la Federación*, Sexta Época, t. primero, XXXVI, p. 149, de rubro: "EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD DE LOS IMPUESTOS. PROCEDENCIA DEL AMPARO".

Y, sólo en estos casos, podía la justicia federal otorgar protección al contribuyente, ya que, como señaló la SCJN, las facultades del legislador no son omnímodas ni arbitrarias, sino que están limitadas por los requisitos constitucionales relativos, cuando se trata de un impuesto exorbitante y ruinoso.⁹⁸

Aun así, a pesar de este escenario aparentemente favorable a la vigencia del amparo en materia fiscal, se arrojaba la carga de la prueba al contribuyente para que acreditara plenamente lo desproporcionado e inequitativo del impuesto y, como consecuencia, su carácter de exorbitante, ruinoso y confiscatorio, como se destaca en el siguiente criterio:

Si de la demanda de amparo en su integridad y del recurso de revisión interpuesto por el quejoso, no se desprende que el mismo probara fehacientemente que el impuesto que reclama fuera desproporcionado y falto de equidad, y por ello ruinoso para él, no basta el simple dicho del quejoso en tal sentido, sino que debe probarlo y, al no hacerlo, procede confirmar la sentencia recurrida que niega el amparo.⁹⁹

Lo anterior pone en evidencia nuestro argumento en torno a la vigencia de la legalidad en esta etapa jurisprudencial; arrojar la carga de la prueba al contribuyente muestra la indefensión legal en la que se encontraba, y lo limitado de la hermenéutica relacionada con la proporcionalidad y equidad tributarias.

B. Capacidad contributiva

A finales de los años 1960's, a pesar de que la proporcionalidad y equidad de los impuestos seguían teniendo como eje lo exorbitante y ruinoso, su interpretación empieza a cambiar. Además, se dota de contenido diverso a estos principios, al interpretarlos como principios separados.

⁹⁸ Cfr. Tesis s/n, *Semanario Judicial de la Federación*, Quinta Época, t. II, p. 1136, de rubro "IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS"; Tesis s/n, *Semanario Judicial de la Federación*, Quinta Época, t. LXXVIII, p. 3871, de rubro "IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS"; Tesis s/n, *Semanario Judicial de la Federación*, Quinta Época, t. XCVIII, p. 861, de rubro "IMPUESTOS EXCESIVOS"; y Tesis s/n, *Semanario Judicial de la Federación*, Quinta Época, t. XCIII, p. 611, de rubro "IMPUESTOS, EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD DE LOS".

⁹⁹ Tesis jurisprudencial s/n, *Semanario Judicial de la Federación*, Séptima Época; vol. 193-198, Primera Parte, p. 179, de rubro: "IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS. SU FALTA DEBE PROBARSE".

Respecto de la proporcionalidad, empieza a dominar la idea de que para que un impuesto sea proporcional debe estar de acuerdo con la capacidad económica del contribuyente, de tal manera que quien más ingresos percibe, más debe pagar. Cabe aclarar que si bien se usa la voz de capacidad contributiva, esta se utiliza como sinónimo de capacidad económica.

Si queremos ubicar un momento preciso en donde la interpretación de la proporcionalidad se empieza a hacer en función de la capacidad económica, cabe destacar la tesis de rubro: "Impuestos, Proporcionalidad de los. Naturaleza", emitida en 1969,¹⁰⁰ en la que se destaca que el impuesto requiere ser proporcional y que esa proporción, para ser justa, debe fundarse en el ingreso del contribuyente.

Como se establece en la misma tesis, la SCJN pretende reconocer el derecho de proporcionalidad como se visualizó en la Declaración Francesa de los derechos del Hombre y del Ciudadano:

Esta proporcionalidad exigida para el impuesto por la fracción IV del vigente artículo 31 de la Constitución de 1917, está concorde con sus antecedentes constitucionales ya examinados y con la doctrina económico-política en que se inspiró la declaración francesa de 1789 (artículo 13) y la Constitución de Cádiz de 1812 (artículos 8o, 339 y 340), y su verdadero sentido está directamente vinculado a la capacidad contributiva del deudor fiscal y a los tributos requeridos para cubrir los gastos públicos de la Federación Mexicana, pues el impuesto debe ser "en atención a sus facultades" (posibilidades), como propuso dicha declaración, o "en proporción a los gastos decretados y a los haberes o facultades" del obligado, como quiso e instituyó la misma Constitución de Cádiz.¹⁰¹

En resumen, la tesis distingue las siguientes ideas:¹⁰²

1. Capacidad económica o contributiva. El impuesto debe ser proporcional y esa proporción, para ser justa, se funda en el ingreso del contribuyente, que constituye el punto de partida para aquilatar su

¹⁰⁰ Tesis jurisprudencial s/n, *Semanario Judicial de la Federación*, Séptima Época, Informe 1969, p. 45, de rubro: "IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD DE LOS. NATURALEZA".

¹⁰¹ *Idem.*

¹⁰² Góngora Pimentel, Genaro David, *La lucha por el amparo fiscal. Evolución del artículo 31, fracción IV, constitucional, en la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (principios de proporcionalidad y equidad tributarios)*, op. cit., pp. 197 y 198.

capacidad contributiva, esto significa que a mayores ingresos, más alto el impuesto que se debe pagar.

2. Obligación de aportar para sostener el gasto público. La teoría constitucional (emanada de la revolución francesa) acerca del impuesto, está apoyada en el principio de que todos deben contribuir a los gastos públicos, pero, al mismo tiempo, en el supuesto de que la aportación es “en atención a sus facultades”; es decir, a lo que modernamente la doctrina tributaria registra como la capacidad contributiva del deudor de la carga fiscal.
3. Evolución histórica. Las ideas de la Constitución de Cádiz, que en parte están tomadas del artículo 13 de la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de Francia, son los antecedentes más directos del artículo 31 de las constituciones mexicanas de 1857 y de 1917.
4. Obligación de carácter general. Todos los habitantes de un Estado están obligados a pagar impuestos.
5. Proporcionalidad. Los impuestos deben ser en proporción a los haberes del obligado a satisfacerlo o a sus facultades y las contribuciones serán proporcionadas a los gastos públicos del Estado. Si estos son mayores, mayores tendrán que ser también esas contribuciones.

Esta tendencia sigue y la SCJN reconoce que el impuesto afecta, directa o indirectamente, la capacidad contributiva personal o real del deudor fiscal y que, para que no esté sujeto a arbitrariedades, es indispensable que sea proporcional y equitativo, con lo que queda limitada la soberanía del Poder Legislativo en la imposición de cargas fiscales.¹⁰³

Además, se establece que el límite constitucional a la facultad del legislador para decretar un impuesto, a fin de que este sea proporcional y equitativo, es no acabar, o destruir la fuente de la imposición fiscal; o sea, no afectar de

¹⁰³ Cfr. Tesis jurisprudencial s/n, *Semanario Judicial de la Federación*, Séptima Época, Informe 1969, p. 52, de rubro: “IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS”.

manera permanente la riqueza del contribuyente, porque ello equivaldría a aniquilarse a sí mismo, junto con el sistema económico del país. Por lo que la prohibición al impuesto exorbitante y ruinoso sigue siendo elemento de la proporcionalidad.

Posteriormente, la SCJN vincula a la proporcionalidad con la capacidad económica realizable a través de tarifas progresivas; y a la equidad con la igualdad ante la ley tributaria, así estableció que:

La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, **los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo (...).** El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos y uno inferior los de menores ingresos, estableciéndose, además, una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos. Expresado en otros términos, **la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente, conforme a tarifas progresivas**, para que en cada caso el impacto sea distinto, no sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos.¹⁰⁴

En cuanto a las tarifas progresivas como medio para la realización de la proporcionalidad, el criterio fue abandonado posteriormente, estableciéndose que atendiendo a los sujetos pasivos o a los actos o actividades (hecho imponible), podrían ser de tasas progresivas o proporcionales (la tasa o cuota es siempre el mismo porcentaje), según fuera la conveniencia de la tributación.

¹⁰⁴ Tesis jurisprudencial s/n, *Semanario Judicial de la Federación*, Séptima Época, vol. 199-204, Primera Parte, p. 144, de rubro: "IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS"; y Tesis jurisprudencial s/n, *Semanario Judicial de la Federación*, Séptima Época, vol. 187-192, Primera Parte, p. 113, de rubro: "PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL".

A pesar de que se utilizaban los términos de capacidad económica y capacidad contributiva como expresión de la proporcionalidad tributaria, influenciados por la doctrina, la SCJN empieza a separar estos principios, y se establece que la proporcionalidad corresponde a capacidad contributiva.

La doctrina mencionada establece que la capacidad contributiva y la capacidad económica no deben tomarse como sinónimos, ya que representan cuestiones diversas. Al distinguir estos conceptos, Francisco Moschetti señala que si bien no puede haber capacidad contributiva en ausencia de capacidad económica, puede haber capacidad económica no demostrativa de aptitud para la contribución.¹⁰⁵ Por lo anterior, la capacidad económica implica la titularidad de un patrimonio o de una renta, mientras que la capacidad contributiva implica la aptitud en cantidad y calidad para hacer frente a la imposición una vez cubiertos los gastos ineludibles.

La SCJN hace eco de esta doctrina y establece que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el hecho imponible del tributo “refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos”.¹⁰⁶

Así, según la SCJN para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el mismo y la capacidad contributiva de los causantes. Además, estableció que la capacidad contributiva se vincula con la persona que tiene que soportar la carga del tributo y que ve disminuido su patrimonio al pagar una cantidad específica por concepto de esos gravámenes, sea en su calidad de sujeto pasivo o como destinatario de los mismos. Es así que la proporcionalidad queda definitivamente como capacidad contributiva y no como capacidad económica.

¹⁰⁵ Cfr. Moschetti, Francisco, *El principio de capacidad contributiva*, España, Instituto de Estudios Fiscales, 1980, p. 276.

¹⁰⁶ Tesis P./J. 109/99, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. X, noviembre de 1999, p. 22, de rubro: “CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS”.

C. *Mínimo Vital*

Para Paola Vanessa Manrique Villanueva, el derecho al mínimo vital venía forjándose desde 1948 cuando en la Declaración Universal de los Derechos Humanos adoptada en diciembre de ese año por la Asamblea General de la Organización de las Naciones Unidas, se hace referencia al salario mínimo vital y otras garantías laborales, en los artículos 23 y 25.¹⁰⁷

El Diccionario Iberoamericano de Derechos Humanos y Fundamentales establece que este derecho encuentra su fundamento en la dignidad humana, la solidaridad, las libertades, la igualdad material y el Estado social, considerando que las personas, para gozar plenamente de su libertad, necesitan un mínimo de seguridad económica y de la satisfacción de necesidades básicas. Lo define como: “el derecho de gozar de unas prestaciones e ingresos mínimos, que aseguren a toda persona su subsistencia y un nivel de vida digno, así como también, la satisfacción de las necesidades básicas.”¹⁰⁸

Para la SCJN el derecho al mínimo vital cobra vigencia en México a partir de la interpretación sistemática de los artículos 1°, 4°, 6°, 13, 25, 27, 31, fracción IV, y 123, de la CPEUM, en donde se reconoce el derecho a condiciones tales que permitan desarrollar un plan de vida autónomo, a fin de facilitar que los gobernados participen en la vida democrática. Así, la Primera Sala de la SCJN destaca que el derecho al mínimo vital coincide con las condiciones básicas y prestaciones sociales necesarias para llevar una vida libre del temor y de las cargas de la miseria; el mínimo vital comprende: “todas las medidas positivas y negativas –hacer y abstenciones– para evitar que la persona se vea ‘inconstitucionalmente’ reducida en su valor intrínseco como ser humano por no contar con las condiciones necesarias que le permitan llevar una

¹⁰⁷ Cfr. Manrique Villanueva, Paola Vanessa, *El salario mínimo vital y móvil en la jurisprudencia constitucional colombiana*, Colombia, Universidad Externado de Colombia, 2013, p. 33.

¹⁰⁸ Celi Maldonado, Alejandra, “Mínimo vital”, en *Diccionario Iberoamericano de Derechos Humanos y Fundamentales*, Universidad de Alcalá-AECID, visible en: http://diccionario.pradpi.org/inicio/index.php/terminos_pub/view/9, consultado el 1 de abril de 2015.

existencia digna”.¹⁰⁹ No podemos dejar de observar aquí, que en la construcción de este derecho al “mínimo vital”, se está considerando a la persona en su calidad de humano y en la dimensión de su dignidad.

En cuanto a la relación de la imposición con el mínimo vital, de acuerdo con Moschetti, la capacidad contributiva viene dada por aquella parte de la potencia económica, de la riqueza de un sujeto, que supera el mínimo vital. El autor establece que si la capacidad significa aptitud y posibilidad concreta y real, no puede existir capacidad de concurrir a los gastos públicos cuando falte, o se tenga sólo lo necesario para las exigencias habituales.¹¹⁰ Entonces, la persona tendría que satisfacer primero aquello necesario para su desarrollo digno y autónomo como ser humano, y sólo después se le debe exigir contribuir a los gastos públicos, argumento con el que estamos de acuerdo.

Bajo este contexto, se advierte que el mínimo vital está contenido en la capacidad contributiva. Así lo consideró la SCJN al establecer que en materia tributaria, la capacidad contributiva debe apreciarse teniendo en cuenta el contexto real, de tal suerte que si bien el deber de tributar es general, el derecho al mínimo vital exige analizar si la persona que no disponga de los recursos materiales necesarios para subsistir digna y autónomamente puede ser sujeto de ciertas cargas fiscales que agraven su situación de penuria. Por tanto, se considera que los causantes deben concurrir al levantamiento de las cargas públicas con arreglo a su capacidad contributiva, en la medida en la que ésta exceda un umbral mínimo que únicamente así podrá considerarse idónea para tributar. El respeto al contenido esencial de este derecho exige que no se pueda equiparar automáticamente la capacidad que deriva de la obtención de cualquier recurso con la capacidad de contribuir al gasto público.¹¹¹

¹⁰⁹ Tesis 1ª. XCVII/2007, *Semanario Judicial de la Federación*, mayo de 2007, p. 793, de rubro: “DERECHO AL MÍNIMO VITAL EN EL ORDEN CONSTITUCIONAL MEXICANO”.

¹¹⁰ Moschetti, Francisco, *El principio de capacidad contributiva*, op. cit., p. 68.

¹¹¹ Cfr. Tesis 1ª. XCVIII/2007, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXV, mayo de 2007, p. 792, de rubro: “DERECHO AL MÍNIMO VITAL. CONSTITUYE UN LÍMITE FRENTE AL LEGISLADOR EN LA IMPOSICIÓN DEL TRIBUTO”.

De manera similar, en otra tesis la SCJN consideró que, desde el punto de vista tributario, el derecho al mínimo vital se configura como una proyección del principio de proporcionalidad tributaria, y entraña una garantía a favor de las personas, por virtud de la cual el legislador, al diseñar el objeto de las contribuciones e identificar la capacidad idónea para contribuir, debe respetar un umbral libre o aminorado de tributación correspondiente a los recursos necesarios para la subsistencia de las personas, en el cual le está vedado ejercer sus facultades por no estar legitimada constitucionalmente la imposición de gravámenes sobre ese mínimo indispensable.¹¹² Nuestra crítica al respecto es que la cantidad que no forma parte de la capacidad contributiva se restringe a aquella que corresponde a la mera subsistencia cuando en realidad debe ser aquella necesaria para llevar una vida digna.

No obstante, con relación a la generalidad tributaria, la SCJN estableció que cuando el legislador reconoce un nivel de renta, patrimonio o alguna definición de consumo que debe liberarse de la obligación tributaria, no se configura una excepción real al principio de generalidad, pues las personas cuyos niveles de ingresos o patrimonio apenas resultan suficientes para subsistir no deberían verse conminadas a aportar cantidad alguna a título de contribuciones.¹¹³ En este sentido, la cantidad necesaria para cubrir el mínimo vital no debe sufrir imposición alguna.

En efecto, la presencia del “mínimo vital” parece fortalecer la presencia de los derechos humanos en el ámbito tributario. En la Décima Época de la jurisprudencia del Poder Judicial de la Federación, se construyen una serie de argumentos, aunque no específicamente en la materia tributaria, que apuntalan el contenido de ese “mínimo vital”.

¹¹² Cfr. Tesis P. VIII/2013, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Novena Época, Libro1, t. I, p. 138, de rubro: “DERECHO AL MÍNIMO VITAL. SUS ALCANCES EN MATERIA TRIBUTARIA”.

¹¹³ Cfr. Tesis 1a. XI/2009, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIX, enero de 2009, p. 547, de rubro: “DERECHO AL MÍNIMO VITAL. SU ALCANCE EN RELACIÓN CON EL PRINCIPIO DE GENERALIDAD TRIBUTARIA”.

Como ejemplo, en una tesis de jurisprudencia, al referirse al problema de la inconstitucionalidad del descuento a la percepción del trabajo penitenciario del sentenciado, se destacó que esa conducta vulnera el mínimo vital de todo recluso porque las autoridades penitenciarias están obligadas a proveer a todos los presos sin discriminación alguna servicios públicos permanentes y adecuados, atención médica oportuna e idónea, condiciones de esparcimiento, trabajo, educación y estudios decorosos, y alimentación suficiente y balanceada, dotación de vestuario y de elementos y equipos de trabajo, sanidad, didácticos y deportivos, sin que puedan alegar la insuficiencia de recursos como un impedimento para satisfacer, incluso, de manera esencial, el otorgamiento de ese mínimo vital.¹¹⁴

Lo anterior significa que el mínimo vital se asocia a diversos derechos humanos: a los servicios públicos permanentes y adecuados, a la atención médica oportuna e idónea, a las condiciones de esparcimiento, trabajo, educación, y a una alimentación suficiente y balanceada, incluyendo vestuario y elementos y equipos de trabajo, de sanidad, didácticos y deportivos. Es decir, no se trata sólo de la subsistencia como parecen señalar los criterios mencionados anteriormente, sino más bien aboga por que una persona tenga lo necesario para una vida digna.

En otro criterio, en una tesis aislada en la que se hace una interpretación *pro homine* del artículo 6° de la Ley General de Educación, se establece que la educación forma parte del derecho al mínimo vital, por lo que condicionar su otorgamiento al pago de una contraprestación, significa “condicionar las necesidades básicas del individuo, al interés de un particular, lo cual es inadmisibile”.¹¹⁵

¹¹⁴ Cfr. Tesis: P./J. 35/2013 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 1, diciembre de 2013, t. I, p. 124, de rubro: “TRABAJO PENITENCIARIO. EL ARTÍCULO 10, PÁRRAFO SEGUNDO, DE LA LEY QUE ESTABLECE LAS NORMAS MÍNIMAS SOBRE READAPTACIÓN SOCIAL DE SENTENCIADOS, QUE PREVÉ UN DESCUENTO DIRIGIDO AL SOSTENIMIENTO DEL REO CON CARGO A LA PERCEPCIÓN QUE TENGA COMO RESULTADO DE AQUÉL, VULNERA EL DERECHO AL MÍNIMO VITAL”.

¹¹⁵ Cfr. Tesis (V Región) 5o.20 K, *Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 9, agosto de 2014, t. III, p. 1959, de rubro: “SERVICIO DE EDUCACIÓN. CON

En otra tesis aislada se realiza una interpretación de los artículos 123, apartado A, fracciones V y XV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 132, fracción XXVII, 164, 165, 166, 170 y 171 de la Ley Federal del Trabajo, y de la diversa normatividad internacional en la materia. Se borda el derecho de las madres trabajadoras a conservar su trabajo durante el embarazo, destacando la presencia de un “fuero de maternidad” o “estabilidad reforzada”, que exige una mayor y particular protección del Estado, en pro de su mínimo vital, pues durante esos periodos guardan condiciones físicas especiales y necesidades determinadas que las hacen merecedoras de conservar el empleo con mayor énfasis y, por ende, evitar ser despedidas por razón de tales factores o castigadas laboralmente en sus condiciones.¹¹⁶

Con estos criterios, advertimos que el mínimo vital provee para que la persona tenga lo necesario para llevar una vida digna en las diferentes circunstancias y situaciones en que puedan encontrarse. Sin embargo, en una tesis aislada, a la que sólo le falta un precedente para configurar jurisprudencia, se analizó en particular el artículo 31, fracción IV, de la CPEUM, en lo que se refiere al principio de proporcionalidad, y se destacó que: el principio de capacidad contributiva, a través del reconocimiento del derecho al mínimo vital, no demanda necesariamente la incorporación de una exención¹¹⁷ generalizada en el impuesto sobre la renta, o bien, una deducción también de carácter general, pues corresponde al legislador tributario diseñar el régimen legal del gravamen y, en lo que hace a este tema, definir si en un

INDEPENDENCIA DEL DERECHO DE LAS INSTITUCIONES PRIVADAS QUE LO BRINDAN DE EXIGIR EL PAGO DE LA COLEGIATURA CORRESPONDIENTE, ÉSTAS NO PUEDEN CONDICIONAR LA APLICACIÓN DE EVALUACIONES O EXÁMENES A DICHO PAGO, AL FORMAR LA EDUCACIÓN PARTE DEL DERECHO AL MÍNIMO VITAL”.

¹¹⁶ Cfr. Tesis III.3o.T.23 L (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, t. III, libro 6, mayo de 2014, p. 2271, de rubro: “TRABAJADORAS EMBARAZADAS Y EN SITUACIÓN DE MATERNIDAD. CONFORME AL MARCO CONSTITUCIONAL E INTERNACIONAL DE PROTECCIÓN A LOS DERECHOS HUMANOS, AL GOZAR DE UNA TUTELA ESPECIAL, ENTRE OTROS BENEFICIOS, CUENTAN CON ESTABILIDAD REFORZADA EN EL EMPLEO”.

¹¹⁷ La exención implica la liberación de una carga u obligación, por tanto no consideramos que una cantidad libre de tributación destinada a conseguir lo necesario para llevar una vida digna sea una exención. Aunque, contrario a la postura de la SCJN, si consideramos que debe haber una cantidad generalizada libre de tributación.

momento determinado resulta más adecuado a las finalidades del sistema fiscal, o más acorde con la realidad económica, un mecanismo u otro.

Además, se señala que el fenómeno financiero es más complejo que el aspecto impositivo, por lo que el respeto al derecho al mínimo vital no debe implicar, única y exclusivamente, liberaciones de gravamen o la introducción de figuras que aminoren el impacto de los tributos, pues en la medida en que el Estado provea directamente satisfactores para las necesidades más elementales, puede quedar autorizado el establecimiento de contribuciones. En consecuencia, para cumplir con los requerimientos del derecho al mínimo vital como expresión del principio de proporcionalidad tributaria, el legislador cuenta con un margen de libre configuración.¹¹⁸

Pues bien, aunque con este criterio se pretende justificar que no es necesario dejar cierta cantidad libre de imposición para cubrir el mínimo vital, debemos advertir que esto podría ser cierto sólo con la condición de que el Estado provea directamente satisfactores para cubrir dicho mínimo vital, o sea, sería válido en el Estado social o asistencialista; sin embargo no sería aplicable al Estado liberal. Por tanto, debemos hacer la pregunta, ¿el Estado sí provee lo necesario para cubrir el mínimo vital, o las personas deben cubrirlo por sí mismas?

Sin embargo, aunque el derecho al mínimo vital está en proceso de construcción, para nosotros es claro que: a) es una expresión de la proporcionalidad tributaria y b) es un efectivo derecho humano asociado a la dignidad de las personas. En este sentido, el mínimo vital abarca los bienes necesarios para hacer efectivos los derechos humanos: a la alimentación, al agua, a la vivienda, a la salud, a la educación, a la energía, y de acceso a todas las prestaciones que el Estado tiene la responsabilidad de proporcionar.

¹¹⁸ Tesis P. X/2013 (9a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, t. I, libro 1, diciembre de 2013, p. 133, de rubro: "DERECHO AL MÍNIMO VITAL. EL LEGISLADOR CUENTA CON UN MARGEN DE LIBRE CONFIGURACIÓN EN CUANTO A LOS MECANISMOS QUE PUEDE ELEGIR PARA SALVAGUARDARLO".

5.2. Ausencia de la proporcionalidad en relación a los gastos públicos como elemento del derecho a la proporcionalidad tributaria

Hasta ahora, hemos visto que conforme al desarrollo jurisprudencial, el derecho a la proporcionalidad tributaria incluye varios elementos como son, que las contribuciones no sean exorbitantes y ruinosas, que sean conforme a la capacidad contributiva, es decir a la capacidad real de pago de sujeto pasivo y que respete un mínimo indispensable para el desarrollo digno de la persona como ser humano.

No obstante, hay un elemento que parece quedar olvidado: la contribución debe ser en proporción al gasto público. Nos referimos a un gasto público prudente en donde no se desperdicien o malgasten los recursos económicos o tampoco vayan a dar a los bolsillos de algunos particulares; pues esto implicaría que se contribuye en medida mayor al costo real de los gastos públicos.

Para justificar este elemento del derecho de proporcionalidad tributaria, recordemos que en la Constitución Política de la Monarquía Española de 1812, aparece la proporcionalidad en los tributos en dos sentidos: contribuciones en proporción a los haberes de los sujetos pasivos y contribuciones en proporción a los gastos públicos.

Como ha señalado la SCJN, estas ideas de la Constitución de Cádiz, en parte fueron tomadas del artículo 13 de la Declaración de Francia y son el antecedente del artículo 31 de las Constituciones de México de 1857 y de 1917, lo que lleva a las siguientes conclusiones: 1) todos los habitantes de un Estado están obligados a pagar impuestos, 2) los impuestos deben ser en proporción a los haberes del obligado a satisfacerlo, o a sus facultades, y 3) las contribuciones serán proporcionales a los gastos públicos del Estado.

En efecto, como ya hemos señalado, la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789 establece en su artículo 13 que es

indispensable una contribución común que sea igualmente repartida entre todos los ciudadanos en razón de sus posibilidades; por otra parte, en su artículo 14 establece que todos los ciudadanos tienen el derecho de comprobar por sí mismos o a través de sus representantes, la necesidad de la contribución pública, de aceptarla libremente, de vigilar su empleo y de determinar su prorrata, su base, su recaudación y su duración.

En este sentido, sólo hay necesidad de la contribución en la cantidad mínima requerida para costear los gastos, cualquier contribución que se requiere en exceso a esta cantidad mínima no estará legitimada. Aquí adquieren sentido las palabras de Montesquieu: es preciso no exigirle al pueblo que sacrifique sus necesidades reales por necesidades imaginarias del Estado; y, las rentas públicas no deben medirse por lo que el pueblo podría dar, sino por lo que debe dar.¹¹⁹

Para ello, conforme lo mandata el artículo 134 constitucional, los recursos económicos de que dispongan la Federación, los estados, los municipios, el Distrito Federal y los órganos político-administrativos de sus demarcaciones territoriales, deberán administrarse con eficiencia, eficacia, economía, transparencia y honradez para satisfacer los objetivos a los que estén destinados.

De esta manera, el derecho a la proporcionalidad tributaria, además de estar en proporción a la capacidad de los contribuyentes, también debe estar en proporción a las necesidades reales de gasto público.

De lo anterior se advierte un vínculo indisoluble entre la potestad tributaria y el proceso de gasto, de tal manera que un análisis de la proporcionalidad contributiva no puede desvincularse de la forma en que se utiliza el dinero recaudado, pues estaría incompleto. Lo contrario nos llevaría al absurdo de aceptar que el Estado puede requerir cualquier cantidad de contribuciones, aún si no se necesitan, siempre que éstas sean formalmente proporcionales a

¹¹⁹ Cfr. páginas 40 y 41 de este trabajo.

la capacidad de contribuir, sin importar si la gestión y administración de los recursos es adecuada y eficiente, y sin que el Estado tenga responsabilidad alguna sobre la utilización de los recursos.

Esta idea de proporcionalidad no es congruente con un enfoque de derechos humanos ni con una perspectiva de contribución como superación de una relación entre señor y súbditos. Por tanto, debemos aceptar que otro elemento del derecho a la proporcionalidad tributaria es que la contribución sea en proporción al costo real de los gastos públicos.

5.3. Otros apuntes sobre la proporcionalidad tributaria

La capacidad contributiva establecida como el contenido del derecho de proporcionalidad tributaria presenta menos dificultades cuando se asocia al impuesto directo que cuando se vincula con el impuesto indirecto.

En la Séptima Época de la jurisprudencia mexicana, se señaló que las tarifas progresivas eran el medio idóneo para la realización de la proporcionalidad, sin embargo, el criterio fue abandonado estableciéndose que, atendiendo a los sujetos pasivos o a los actos o actividades (hecho imponible), podrían ser de tasas progresivas (la tasa varía, creciendo en relación con el aumento del monto imponible) o tasas proporcionales (la tasa o cuota es siempre el mismo porcentaje), según fuera la conveniencia de la tributación.¹²⁰

La Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver asuntos relativos al ISR, ha establecido que el principio de proporcionalidad consiste en que cada causante contribuya a los gastos públicos en función de

¹²⁰ Así por ejemplo, se estableció que “No es exacto que el impuesto del sorgo carezca de proporcionalidad por haberse fijado como base del mismo, no el valor del producto, sino la cantidad de quince pesos por tonelada, pues de esta manera a mayor producción corresponderá mayor cuantía del impuesto y viceversa, y en caso de que sobreviniera una considerable fluctuación en el precio del producto, la Legislatura Local puede cambiar dicha tasa. El precio de un artículo es variable y está en función de la oferta y la demanda, y en los impuestos sobre venta o producción de un artículo generalmente opera la repercusión del impuesto, resultando que quien lo paga no es el productor sino el adquirente”. *Cfr.* Tesis jurisprudencial s/n, *Semanario Judicial de la Federación*, Sexta Época, vol. CXXXVI, Primera Parte, p. 113, de rubro: “SORGO, LEY DE IMPUESTOS ESPECIALES DEL ESTADO DE TAMAULIPAS, ARTÍCULOS 1o. INCISO Ñ) Y 123 AL 128, QUE ESTABLECEN EL IMPUESTO A LA PRODUCCIÓN DEL. EL IMPUESTO ES PROPORCIONAL”.

su respectiva capacidad económica, aportando una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, y añade que ese objetivo se cumple fijando tasas progresivas.¹²¹ Sin embargo, tratándose de tributos distintos del ISR, no puede regir el mismo criterio para establecer su proporcionalidad, pues este principio debe determinarse analizando la naturaleza y características especiales de cada tributo.¹²²

Para 1997 se afianza el criterio de que la proporcionalidad contenida en el artículo 31, fracción IV constitucional, se manifiesta tanto en la tasa progresiva como en la tasa proporcional. Así, la SCJN señaló en una jurisprudencia que:

...la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes” tiene perfecta cabida no sólo en la tasa progresiva, sino también en la proporcional, ya que el precepto constitucional en cita no prohíbe la instauración de las tasas proporcionales, y menos aún consigna que sólo mediante el establecimiento de tasas progresivas se satisfagan los principios tributarios contenidos en el mismo. Ello es así, en razón de que el pago de tributos en proporción a la riqueza gravada, se puede conseguir mediante la utilización de tasas progresivas, pero también con tasas proporcionales”.¹²³

De esta manera, tratándose de los impuestos directos como el ISR que recaen sobre una manifestación de la riqueza, la capacidad contributiva se determina por la cuantía de la renta obtenida y por la fuente de la que proviene (capital o trabajo) e incluso, por las circunstancias especiales que rodean su obtención; de ahí que el legislador puede, válidamente, establecer diversas categorías de contribuyentes, lo que se puede traducir en tasas progresivas.

¹²¹ Cfr. Tesis P./J. 4/1990, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Octava Época, t. IV, Primera Parte, julio–diciembre de 1989, p. 143, de rubro: PROPORCIONALIDAD DE LAS CONTRIBUCIONES. DEBE DETERMINARSE ANALIZANDO LAS CARACTERISTICAS PARTICULARES DE CADA UNA.

¹²² *Idem*.

¹²³ Tesis P./J. 31/97, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. V, mayo de 1997, p. 59, de rubro: “RENTA. LA TASA FIJA DEL 35% QUE ESTABLECE EL ARTÍCULO 10 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, NO ES VIOLATORIA DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA”. Debe destacarse que aunque se considera que la tasa progresiva se utiliza en mayor medida en los impuestos directos y la proporcional en los indirectos, en este caso se trataba del Impuesto sobre la Renta a cargo de sociedades mercantiles.

En los impuestos indirectos que gravan manifestaciones indirectas de riqueza (consumo), como es el caso del Impuesto al Valor Agregado (IVA), se considera que si el patrimonio es suficiente para soportar el consumo, también lo es para pagar el impuesto, considerando que la proporcionalidad se alcanza con el acreditamiento, las exenciones y la tasa cero, lo que se traduce en tasas fijas.¹²⁴

Sin embargo, sería prudente hacer un comentario. Si el consumo se realiza con el mismo ingreso que es gravado de forma progresiva, entonces al imponer un nuevo gravamen, es evidente que estamos en presencia de la doble tributación; así, ahora deberíamos cuestionar de qué manera se puede estimar que el impuesto al consumo es “proporcional” para el consumidor final de bienes y servicios.

Por otra parte, la SCJN ha señalado que la proporcionalidad debía juzgarse de manera general y no individual. De esta manera, si un causante ve disminuida su capacidad contributiva por circunstancias diversas y, por este hecho, el impuesto que debe cubrir resulta desproporcionado e inequitativo, no es razón para considerar que la ley que lo impone es inconstitucional, toda vez que tal determinación no puede derivar de situaciones particulares de un contribuyente, sino que depende de circunstancias generales.¹²⁵

Lo anterior impide al contribuyente, efectivo sujeto tributario, cuestionar desde su posición personal la constitucionalidad de una ley tributaria, porque establece que el carácter desproporcionado o inequitativo de una contribución únicamente puede derivar por la propia naturaleza de la ley fiscal que la establece y de su relación con el conjunto de los sujetos pasivos.¹²⁶

¹²⁴ Cfr. Tesis 2a./J. 56/2006, *Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIII, mayo de 2006, p. 298, de rubro: “PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DE DICHO PRINCIPIO EN RELACIÓN CON LOS IMPUESTOS INDIRECTOS”.

¹²⁵ Cfr. Tesis P./J. 39 13/89, *Semanario Judicial de la Federación*, Octava Época, t. III, Primera Parte, enero a junio de 1989, p. 232, de rubro: “PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS, FALTA DE. DEPENDE DE CIRCUNSTANCIAS GENERALES”.

¹²⁶ *Idem.*

5.4. Equidad

Como ya se comentó líneas arriba, en la Séptima Época, la SCJN empieza a tratar a la proporcionalidad y a la equidad como principios con contenido distinto de tal manera que, después de considerar que tanto la equidad como la proporcionalidad de manera conjunta implicaban la negación a los tributos ruinosos, exorbitantes o confiscatorios, cambia su criterio para establecer que la proporcionalidad es igual a capacidad contributiva.

En lo que toca al principio de equidad, se vinculó con la igualdad determinándose que “es norma de equidad la de que se encuentren obligados a determinada situación los que se hallen dentro de lo establecido por la ley y que no se encuentren en esa misma obligación los que están en situación jurídica diferente”.¹²⁷ Con lo anterior la Suprema Corte hace eco de la doctrina sobre la justicia distributiva y conmutativa aristotélica. Es decir, la igualdad ante la ley tributaria se traduce en la obligación de tratar idénticamente situaciones análogas y sólo hacerlo en forma diferente cuando no se asimilen. Se recoge pues el apotegma “tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales” que describe la idea de la igualdad sustancial de Aristóteles.

Así, el Poder Judicial de la Federación señaló que la equidad contenida en el artículo 31, fracción IV:

...radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a la hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etcétera, debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.¹²⁸

¹²⁷ Tesis s/n, *Semanario Judicial de la Federación*, Séptima Época, vol. 187-192, Primera Parte, p. 111, de rubro: “IMPUESTOS, VALIDEZ CONSTITUCIONAL DE LOS”.

¹²⁸ Tesis s/n, *Semanario Judicial de la Federación*, Séptima Época, vol. 199-204, Primera Parte, p. 144, de rubro: “IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS”; y Tesis

A pesar de haberse manifestado un contenido distinto para la proporcionalidad y para la equidad, en este criterio se observa un vínculo entre la proporcionalidad (y por tanto la capacidad contributiva y mínimo vital) y la equidad. La distribución equitativa de las cargas tributarias debe realizarse a partir de la capacidad contributiva, de tal manera que quienes tengan misma capacidad contributiva tributen de igual forma.

Esto lo ha expresado claramente el Tribunal Constitucional Español al señalar respecto del artículo 31.1¹²⁹ de la Constitución española que “el legislador ha de ordenar la tributación sobre la renta en atención a la capacidad económica que muestren los sujetos pasivos del impuesto, al ser la capacidad en este ámbito, medida de la igualdad”.¹³⁰

Afianzando el criterio arriba mencionado del poder judicial mexicano, partiendo del principio general de igualdad, en 1997 la SCJN estableció que, en relación con la materia tributaria, la Constitución consigna el principio de equidad para que, con carácter general, los poderes públicos tengan en cuenta que los particulares que se encuentran en la misma situación deben ser tratados igualmente, sin privilegio ni favor.¹³¹

Lo que nos hace cuestionar la constitucionalidad de los estímulos, beneficios y exenciones. No debemos olvidar que las exenciones están explícitamente prohibidas por la Constitución (artículo 28),¹³² y lo que se autoriza son los

s/n, *Semanario Judicial de la Federación*, Séptima Época, vol. 187-192, Primera Parte, p. 113, de rubro: “PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL”.

¹²⁹ “Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”.

¹³⁰ Sentencia del Tribunal Constitucional de España: STC 209/1988 de 10 de febrero.

¹³¹ Cfr. Tesis: P./J. 42/97, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. V, junio de 1997, p. 36, de rubro: “EQUIDAD TRIBUTARIA. IMPLICA QUE LAS NORMAS NO DEN UN TRATO DIVERSO A SITUACIONES ANÁLOGAS O UNO IGUAL A PERSONAS QUE ESTÁN EN SITUACIONES DISPARES”.

¹³² Bajo la vigencia de la Constitución de 1857, los estados dictaban disposiciones que exentaban del pago de impuestos a quienes cumplían con ciertos requisitos, la nueva Constitución de 1917 abolió toda exención de impuestos. Luego en una tesis que resultó de un amparo administrativo en revisión (Compañía de tranvías del comercio de la Barca, S. A.) en 1926, publicada en el *Semanario Judicial de la Federación*, Quinta Época, t. XVIII, p. 1034, se establece que la exención de impuestos desapareció al entrar en vigor la Constitución de 1917, que en su artículo 28 ha tratado de evitar la desigualdad de condiciones en los

subsidios o subvenciones a las áreas prioritarias, que a veces se asimilan a las otras figuras. Sin embargo, los subsidios no se vinculan con lo contributivo o con actividades de recaudación de ingresos fiscales, sino con el acto de entrega de recursos presupuestales.¹³³

En cuanto a la prohibición establecida por la CPEUM, se ha señalado que se refiera a prohibiciones individuales,¹³⁴ con lo cual estamos en desacuerdo. Siguiendo a Flores Zavala, la interpretación es incorrecta porque la prohibición constitucional es terminante y no permite hacer distinciones. Más aún, cuando el Estado pretenda ayudar a determinadas categorías de individuos, debe emplear la forma de subsidio que presenta la ventaja de que puede ser graduado o regulado de acuerdo con las necesidades y el criterio que normen la ayuda.¹³⁵

Hecho este pequeño paréntesis, y siguiendo con la interpretación del principio de equidad realizado en 1997, éste se configura como uno de los valores superiores del ordenamiento jurídico, lo que significa que ha de servir de criterio básico de la producción normativa y de su posterior interpretación y aplicación.

No obstante, la jurisprudencia señala que la conservación del principio, no supone que todos los hombres sean iguales, con un patrimonio y necesidades semejantes, ya que la propia CPEUM acepta y protege la propiedad privada, la libertad económica, el derecho a la herencia y otros derechos patrimoniales, de donde se reconoce implícitamente la existencia de

productores de riqueza para impedir que unos sean favorecidos con perjuicio de otros; y que el espíritu de ese artículo, es no sólo evitar que en lo futuro se establezcan tales privilegios, sino acabar por completo con los ya existentes.

¹³³ Cfr. Silva Meza, Héctor, "Los estímulos fiscales", México, visible en: <http://www.tfjfa.gob.mx/investigaciones/pdf/losestimulosfiscales.pdf>, consultado el 13 de diciembre de 2014. Al respecto Héctor Silva Meza señala que hay una confusión terminológica en relación con los estímulos fiscales.

¹³⁴ Cfr. Tesis s/n, *Semanario Judicial de la Federación*, Quinta Época, t. LIV, octubre de 1937, p. 8, de rubro: "EXENCIÓN DE IMPUESTOS, EN CASO DE INDUSTRIAS NUEVAS," en donde se establece que "las leyes expedidas por las legislaturas de los Estados, con el propósito de proteger a las industrias nuevas o de fomentar las ya existentes, son perfectamente constitucionales, en el punto que conceden una protección fiscal, no una exención total de impuestos".

¹³⁵ Cfr. Flores Zavala, Ernesto, *Finanzas públicas mexicanas*, México, Porrúa, 1995, pp. 184 y 185.

desigualdades materiales y económicas. El valor de la equidad entonces, consiste en evitar que existan normas que, llamadas a proyectarse sobre situaciones de igualdad de hecho, produzcan como efecto de su aplicación la ruptura de esa igualdad al generar un trato discriminatorio entre situaciones análogas, o bien, propiciar efectos semejantes sobre personas que se encuentran en situaciones dispares, lo que se traduce en desigualdad jurídica.

En ese mismo año, se dispuso que la equidad no implica la necesidad de que los sujetos se encuentren, en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad. Se refiere más bien a la igualdad jurídica entendida como el derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho; esto es, una igualdad ante la ley y ante la aplicación de la ley.¹³⁶

Además, la Corte estableció los supuestos para delimitar a la equidad tributaria:¹³⁷

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

¹³⁶ Cfr. Tesis P./J. 41/97, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. V, junio de 1997, p. 43, de rubro: "EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS".

¹³⁷ *Idem*.

produce y el fin pretendido por el legislador, superen un juicio de equilibrio en sede constitucional.

Para lograr esta igualdad ante la norma y en la aplicación de la norma, la SCJN estableció que el legislador tiene la obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes sustentadas en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría, y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extra-fiscales.¹³⁸ Interesante toma de postura que desafortunadamente confunde el efecto con la causa. El problema no es de “clasificaciones” o de “objetividad”, sino de establecer de qué manera se accede a un pago más justo de los impuestos, de manera tal que se respeten los derechos humanos.

Sin embargo, estas pretendidas bases objetivas parecen guardar un alto contenido de subjetividad, ya que es difícil justificar que determinados fines económicos o sociales, razones de política fiscal o extra-fiscales, legitimen que unos paguen impuestos y otros no.¹³⁹ No obstante, observamos que de haber estos tratamientos diferenciados, aún por razones extra-fiscales, estos deben ser adecuados y proporcionados, de tal manera que se produzca el fin que se pretende y superen un juicio de constitucionalidad. Se advierte entonces, que la SCJN hace referencia al test de proporcionalidad que comentaremos después, por medio del cual, para proteger los derechos humanos, en específico de equidad tributaria, se tienen que justificar debidamente todas las medidas que den tratamientos desiguales.

Otro problema que advertimos es el relativo al desarrollo de la ley, que por sus características es general, abstracta e impersonal. Desde este punto de vista parece correcto realizar la prueba de la igualdad entre el conjunto de habitantes del país y el contenido de la ley; sin embargo, la realidad del país

¹³⁸ Cfr. Tesis P./J. 24/2000, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XI, marzo de 2000, p. 35, de rubro: “IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL”.

¹³⁹ Cfr. Góngora Pimentel, Genaro David, *La lucha por el amparo fiscal. Evolución del artículo 31, fracción IV, constitucional, en la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (principios de proporcionalidad y equidad tributarios)*, op. cit., p. 261.

nuestra una gran variedad de contrastes, pero, sobre todo, una enorme desigualdad en materia de ingreso. Por lo anterior, una prueba de la ley apoyada en la voluntad del legislador de: “crear categorías o clasificaciones de contribuyentes sustentadas en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría, y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extra-fiscales” parece olvidar el argumento ciceroniano: *summum ius, summa iniuria*.

Por otra parte, no debemos olvidar el papel que juegan los tribunales en el equilibrio de poderes. Cuando omiten pronunciarse de manera clara sobre cuestiones tan importantes como son las relacionadas con las contribuciones, abonan también a la desigualdad social.

Siguiendo con el desarrollo jurisprudencial de la equidad, en 2004 se estableció que la obligación contenida en el artículo 31, fracción IV, tiene un contenido económico que se traduce en un pago de dinero establecido legislativamente como contribución; y que el principio de equidad está dirigido a todos los elementos fiscales vinculados directamente con la causación, exención, devolución, entre otras figuras fiscales que inciden en la obligación sustantiva relativa al pago de la contribución. Esto es, no se dirige sólo al sujeto, objeto, tasa y base, sino también a algunas obligaciones formales, que no son simples medios de control en la recaudación, ya que están estrechamente vinculadas con el núcleo del tributo (su pago).¹⁴⁰

No obstante, en el 2005, se aclaró que el principio de equidad no se aplica a todas las obligaciones formales a cargo de los contribuyentes, como lo son las que contribuyen con la autoridad hacendaria para llevar una adecuada vigilancia y comprobar el cumplimiento de requisitos conforme a los cuales los gobernados deben contribuir al gasto público.¹⁴¹ Esto es un retroceso pues

¹⁴⁰ Cfr. Tesis 2ª./J. 183/2004, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXI, enero de 2004, p. 541, de rubro: “EQUIDAD TRIBUTARIA. ESTE PRINCIPIO RIGE EN OBLIGACIONES SUSTANTIVAS Y FORMALES, PERO EN ESTA ÚLTIMA HIPÓTESIS ES BÁSICO QUE INCIDA DIRECTAMENTE SOBRE LAS PRIMERAS”.

¹⁴¹ Cfr. Tesis 1ª./J. 2/2005, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXV, enero de 2005, p. 127, de rubro: “EQUIDAD TRIBUTARIA. ESTE PRINCIPIO NO ES APLICABLE PARA LAS OBLIGACIONES FORMALES, COMO LA PREVISTA EN LA

parece una autorización a la inequidad en las obligaciones de carácter formal, lo que también se traduce en una violación al derecho de igualdad.

En el 2006, nuevamente se relaciona a la equidad tributaria con el principio de igualdad, estableciéndose que la equidad es la manifestación del principio de igualdad en materia fiscal, por lo que no tiene menor o mayor valor que la igualdad garantizada en otros principios constitucionales. Así, se sostuvo que la equidad tributaria radica en la igualdad ante la misma ley tributaria de los sujetos pasivos de un mismo gravamen. Y, las disposiciones legales que no corresponden al ámbito específico de aplicación de esta garantía tributaria y que reclamen un trato diferenciado o discriminatorio entre dos personas o grupos, deben analizarse en el contexto más amplio de la garantía de igualdad.¹⁴²

También se reconoce el estrecho vínculo entre la equidad y la igualdad, destacando que la primera es una expresión de la segunda en materia fiscal, y se acepta que se trata de un derecho que si bien posee un contenido substancialmente económico, es exigible al igual que los demás garantizados por la Constitución.¹⁴³

Estos supuestos se reafirman cuando la SCJN establece 4 pasos generales para determinar si el legislador respeta el principio de equidad tributaria:¹⁴⁴

FRACCIÓN V, DEL ARTÍCULO 28, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, ADICIONADA POR DECRETO PUBLICADO EL CINCO DE ENERO DE DOS MIL CUATRO, CONSISTENTE EN LLEVAR CONTROLES VOLUMÉTRICOS COMO PARTE DE LA CONTABILIDAD”.

¹⁴² Cfr. Tesis 1ª./J. 97/2006, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXI, enero de 2007, p. 231, de rubro: “EQUIDAD TRIBUTARIA, CUANDO SE RECLAMA LA EXISTENCIA DE UN TRATO DIFERENCIADO RESPECTO DE DISPOSICIONES LEGALES QUE NO CORRESPONDEN AL ÁMBITO ESPECÍFICO DE APLICACIÓN DE AQUEL PRINCIPIO, LOS ARGUMENTOS RELATIVOS DEBEN ANALIZARSE A LA LUZ DE LA GARANTÍA DE IGUALDAD”.

¹⁴³ Cfr. Góngora Pimentel, Genaro David, *La lucha por el amparo fiscal. Evolución del artículo 31, fracción IV, constitucional, en la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (principios de proporcionalidad y equidad tributarios)*, op. cit. p. 265.

¹⁴⁴ Cfr. Tesis jurisprudencial 31/2007, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXV, marzo de 2007, p. 334, de rubro: “EQUIDAD TRIBUTARIA. CRITERIOS PARA DETERMINAR SI EL LEGISLADOR RESPETA DICHO PRINCIPIO CONSTITUCIONAL”.

1. La situación comparable. Existe una diferencia de trato entre individuos o grupos que se encuentran en una situación comparable (no necesariamente idéntica, sino solamente análoga);
2. La finalidad legítima legislativa. De existir esa situación comparable, la precisión legislativa obedece a una finalidad **legítima (objetiva y constitucionalmente válida)**;
3. Relación instrumental. De reunirse ambos requisitos, que la distinción **constituya un medio apto y adecuado para conducir al fin u objetivo que el legislador quiere alcanzar**, es decir, existe una relación de instrumentalidad entre la medida clasificatoria y el fin pretendido; y,
4. No afectación de bienes protegidos constitucionalmente. De actualizarse esas tres condiciones, se requiere además, que la configuración legal de la norma **no dé lugar a una afectación desproporcionada o desmedida de los bienes y derechos constitucionalmente protegidos**. Por ende, el examen de constitucionalidad de una ley bajo el principio de equidad tributaria precisa de la valoración de determinadas condiciones, de manera escalonada, generando que el incumplimiento de cualquiera de éstas sea suficiente para estimar que existe una violación al indicado principio constitucional, haciendo innecesario el estudio de las demás.

También, propone la valoración de diversas condiciones de manera escalonada, de tal manera que si no se acredita alguno, se prueba la inconstitucionalidad.

En suma, como se estableció en el Amparo en Revisión 1490/99, la equidad tributaria significa que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica, por lo que han de recibir el mismo trato, resultando por consiguiente que, aunado al principio de proporcionalidad tributaria (en virtud del cual los impuestos deben ajustarse a la capacidad económica de quienes están obligados a pagarlos) la justicia tributaria consagrada en la Constitución fija su razón de ser en las

posibilidades económicas de cada contribuyente, debiéndose tratar por igual a iguales condiciones de capacidad económica y, contrariamente, desigual a condiciones de capacidad económica disímiles.¹⁴⁵

De lo anterior resulta que la capacidad económica, consistente en la adecuación de la aptitud objetiva para concurrir a las cargas públicas, debe llevar a la igualdad en el tratamiento de los contribuyentes potenciales, es decir, a que la justicia se produzca en cada caso particular alcanzándose por antonomasia la equidad tributaria consagrada en el texto constitucional.¹⁴⁶

De esta manera, si bien es cierto que el principio de proporcionalidad es comprensible en sí mismo, al contemplarse en la comparación de diversos contribuyentes, se presenta como necesario, para poder determinar la equidad del tributo. Por tanto, para verificar la igualdad en los tributos es necesario determinar previamente quién tiene y quién no tiene capacidad económica –capacidad absoluta– y en segundo término, habrá de fijarse en qué medida ha de tributar cada contribuyente frente a un tributo en particular –capacidad económica relativa.¹⁴⁷ Esto muestra la estrecha relación entre la proporcionalidad y la equidad.

No obstante aunque los criterios de manera general parecen sólidos y acordes a una visión garantista de las personas como contribuyentes (aunque ya destacamos su yerro e insuficiencia, a la que volveremos en el apartado siguiente), no debemos olvidar que el problema no se limita sólo a la cuestión de si existe o no una buena construcción legislativa o jurisprudencial, sino de cómo se aplica la norma al caso concreto. Es decir, estas construcciones sobre la proporcionalidad y equidad que parecen vanguardistas deben resultar en una efectiva protección de los derechos humanos y de la dignidad de las personas, en donde el Poder Judicial de la Federación reaccione como

¹⁴⁵ Cfr. Amparo en Revisión 1490/99, Óscar J. Adame Garza, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. X111, enero de 2001, p. 1168, visible en: <http://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/Documentos/Ejecutorias/6910.pdf>, consultado el 1 de abril de 2014.

¹⁴⁶ *Idem.*

¹⁴⁷ *Idem.*

juez encargado de limitar las arbitrariedades de los órganos legislativos y administrativos fiscales.

En la Tesis: I.4o.A. J/103 (9a.) Impuestos, emanada del Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, al analizar el objeto de los impuestos, se afirma:

En cuanto a la elección del objeto de los impuestos, existe discrecionalidad absoluta a favor del legislador para decidir, desde un punto de vista político, cuáles son los supuestos de hecho o de derecho que, de realizarse, determinan la causación de un impuesto, eligiendo discrecionalmente las fuentes de riqueza con que se ha de cubrir el monto de las contribuciones. Esto es lo que se conoce como política fiscal, la cual corresponde al Congreso, ya sea el federal o el local respectivo. En este sentido, la condición y única limitante constitucional al legislador, consiste en que las contribuciones sean proporcionales y equitativas y no lleguen a ser exorbitantes y ruinosas según lo dispone el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal. Por tanto, el Estado, al establecer las contribuciones, grava la riqueza de los particulares, la que conforme a la técnica fiscal puede manifestarse a través de la obtención de ingresos, la propiedad de un patrimonio o capital, o la realización de gastos o erogaciones destinados a adquirir bienes o servicios.¹⁴⁸

A primera vista, lo establecido en la tesis puede parecer correcto e inofensivo. Sin embargo, esta discrecionalidad a favor del legislador para establecer contribuciones o tributos conforme a la política fiscal que considere conveniente, rompe los principios de la proporcionalidad y equidad, pues aduciendo fines extra-fiscales y política fiscal general, el garante de la CPEUM, el Poder Judicial de la Federación, se niega a analizar los tributos desde una perspectiva de derechos humanos de la proporcionalidad y equidad. Nótese que la tesis establece que la única limitante constitucional del legislador es que las contribuciones sean proporcionales y equitativas. No obstante, el sentido que le da a la proporcionalidad y equidad no corresponde al gran desarrollo jurisprudencial garantista que se acaba de mencionar, sino

¹⁴⁸ Tesis I.4o.A. J/103 (9a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, Libro III, diciembre de 2011, t. 5, p. 3587, de rubro: IMPUESTOS. EXISTE DISCRECIONALIDAD LEGISLATIVA PARA DETERMINAR SU OBJETO, SIEMPRE Y CUANDO SEAN PROPORCIONALES Y EQUITATIVOS.

que se regresa a la primera mitad del siglo XX, cuando la proporcionalidad y equidad correspondían a tributos “no exorbitantes o ruinosos”.

5.5. Proporcionalidad y equidad: en resumen

Con base en los criterios emitidos por la SCJN, en las diversas épocas de su jurisprudencia, en relación al artículo 31, fracción IV, de la CPEUM, específicamente en lo que se refiere a los derechos de proporcionalidad y equidad en las contribuciones, podemos apuntar que éstos son instrumentos que establecen la medida en que cada persona debe concurrir a la carga de contribuir para sufragar el gasto público, ya que determinan la medida de la obligación tributaria, sus supuestos más importantes y al sujeto obligado.

La proporcionalidad se ha equiparado a la capacidad contributiva, y la equidad como expresión en materia tributaria de la igualdad general, que también es un derecho humano. La relación entre ambos es muy estrecha de tal manera que se complementan mutuamente.

La equidad, como medida de justicia, exige un trato igual a los iguales y desigual a los desiguales (o sea, una constancia y serenidad en el análisis de cada situación). Justifica los tratos desiguales sólo cuando se basan en elementos plenamente identificables, y prohíbe las discriminaciones cuando faltan condiciones que justifiquen un trato desigual. De esta manera, deben contribuir igual quienes estén en la misma situación económica y desigual quienes se encuentren en situaciones distintas.

Por su parte, conforme a la proporcionalidad, la contribución debe estar acorde a la capacidad contributiva o a las facultades reales del sujeto pasivo, de tal manera que quien tiene más debe soportar una aportación en mayor medida respecto de quienes tienen menos.

Sin embargo, al establecerse que la proporcionalidad deriva de criterios generales y no de la situación particular del contribuyente, se niega la posibilidad de conocer la verdadera situación del sujeto para contribuir. En efecto, la única manera de saber es entrar al estudio de cada caso concreto,

lo que implica un verdadero análisis de razonabilidad y constitucionalidad del tributo; sin embargo, como ya lo destacamos, el Poder Judicial de la Federación se limita al estudio general del tributo.

Por nuestra parte, enfatizamos que las condiciones personales y familiares afectan la capacidad contributiva del sujeto pasivo y, de no tomarse en cuenta la situación económica real, la capacidad contributiva que resulta es artificial. La capacidad contributiva debe tenerse como una cualidad del sujeto obligado a contribuir y no sólo como criterio que afecta al hecho imponible,¹⁴⁹ pues el sujeto debe poseer la riqueza suficiente para hacer frente a sus mínimos vitales y para cumplir con la obligación fiscal.

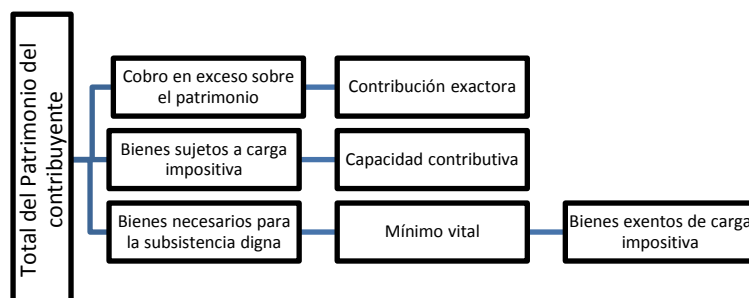
Por otra parte, la proporcionalidad tampoco contempla que las contribuciones sean en proporción al gasto público real. Es más, salvo en una ocasión, la jurisprudencia no hace referencia a esta proporción. Por lo anterior, el contenido otorgado por la jurisprudencia a la capacidad contributiva, es insuficiente, pues no reconoce todos los aspectos relacionados con la proporcionalidad como derecho: el representado por la individualización de las condiciones del sujeto frente al tributo y su relación con los costos reales del gasto público.

Empero, de manera general encontramos dos límites para fijar la capacidad contributiva, uno inferior y otro superior que evitan, por lo menos en teoría, que los impuestos deterioren la calidad de vida de los sujetos pasivos o contribuyentes. El primero se refiere al mínimo vital, que es aquella riqueza que sirve para satisfacer las necesidades básicas de un individuo y su familia para llevar una vida digna, monto que, por sus características asociadas a la realización de derechos humanos, no debe ser gravado; y el segundo se refiere a que la contribución no debe ser tan alta que destruya la fuente

¹⁴⁹ Cfr. García Bueno, Marco César y Ríos Granados, Gabriela, "Alcance de los principios materiales de justicia tributaria en el sistema tributario mexicano: La capacidad contributiva, la igualdad y la proporcionalidad tributaria", en Ferrer Mac-Gregor, Eduardo y Zaldívar Lelo de Larrea, Arturo (coords.), *La ciencia del derecho procesal constitucional. Estudios en homenaje a Héctor Fix-Zamudio en sus cincuenta años como investigador del derecho*, UNAM-IIJ-Instituto Mexicano de Derecho Procesal Constitucional-Marcial Pons, México, 2008, t. XII, p. 451.

generadora de la riqueza. El pago de las contribuciones no debe ser exactor, o sea, confiscatorio de la riqueza particular.

Lo anterior lo explicamos en el diagrama siguiente:



6. El principio de proporcionalidad, examen que impide la vulneración de derechos humanos: la proporcionalidad de los fines extra- fiscales

Se advierte que la proporcionalidad tributaria se asimila a la capacidad contributiva, que es la aptitud económica de una persona para soportar las cargas públicas impositivas en mayor o menor grado. Lo que significa que se debe tener en cuenta las condiciones particulares de cada uno de los contribuyentes. La capacidad contributiva, también es llamada capacidad de pago, o *ability to pay* en inglés, a veces se identifica con la capacidad económica como en el derecho español.

La capacidad contributiva no se encuentra de manera explícita en el derecho mexicano, fue introducida (siguiendo las doctrinas alemanas, italiana y española) a través de la interpretación jurisprudencial de la proporcionalidad tributaria, de tal manera que ahora, la proporcionalidad contenida en el artículo 31, fracción IV, de la CPEUM, alberga a la capacidad contributiva.

Sin embargo, en el extranjero, hablar de proporcionalidad, aún de manera específica para la materia tributaria, es distinto que hablar de capacidad contributiva. La proporcionalidad es un principio que encuentra su origen en Alemania, y se desarrolla a través de la jurisprudencia constitucional de ese país. Posteriormente, se expande su aplicación al ámbito europeo, al sistema

americano de derechos humanos y a los diversos países de Latinoamérica,¹⁵⁰ entre ellos a México.

A partir de la Ley Fundamental de Bonn de 1949, y concretamente de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional alemán (*Bundesverfassungsgericht* -BVG), se introdujo el término de proporcionalidad en el lenguaje constitucional. Se dispuso que la producción de derecho deba sujetarse a ciertos estándares que impidan o disminuyan al máximo la arbitrariedad.¹⁵¹

Así, en la Sentencia *Apotheke-Urteil* de 1958 se explica dogmáticamente el contenido del principio de proporcionalidad.¹⁵² La proporcionalidad, como fue desarrollada por el BVG, guarda un estrecho vínculo con los derechos fundamentales y el Estado de derecho.¹⁵³ Se trata del requerimiento de la aplicación de un examen (de proporcionalidad) para determinar que cualquier acto de restricción o vulneración de derechos no sea una medida arbitraria y por lo tanto ilegal e ilegítimo.

Este principio se transformó en un principio constitucional de protección de los derechos fundamentales, para determinar si una actuación es o no jurídicamente la más adecuada para perseguir un determinado fin. Para saber si un acto es o no arbitrario, se debe determinar si existe proporcionalidad entre el acto de autoridad y el fin que se persigue.¹⁵⁴

Por tanto, el principio de proporcionalidad busca la exclusión de actuaciones o intervenciones excesivas por parte de los poderes públicos. Se trata

¹⁵⁰ Cfr. Arnold, Rainer, Martínez Estay, José Ignacio, Zúñiga Urbina, Francisco, "El principio de proporcionalidad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional", *Estudios Constitucionales*, Chile, Centro de Estudios Constitucionales de Chile-Universidad de Talca, año 10, no. 1, 2012, p. 65.

¹⁵¹ *Ibidem*, p. 66.

¹⁵² Cfr. Sentencia del Tribunal Constitucional Federal Alemán, caso *Apotheke-Urteil*, 7 BVerfGE 377 de 1958.

¹⁵³ Según el *Bundesverfassungsgericht*, este principio se sigue de la naturaleza de los derechos fundamentales que el Estado puede limitar sólo en la medida necesaria para la protección de los intereses públicos. Cfr. Sentencia del Tribunal Constitucional Federal Alemán, Caso *Census Act* (Censo de población), 65 BVerfGE, de 1983.

¹⁵⁴ Cfr. Arnold, Rainer, Martínez Estay, José Ignacio, Zúñiga Urbina, Francisco, "El principio de proporcionalidad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional", *op. cit.*, p. 66.

esencialmente de un principio destinado a proteger los derechos y libertades.¹⁵⁵

Desde esta perspectiva, el fundamento del principio de proporcionalidad es que: la libertad del individuo es lo normal, y su restricción, una excepción. En consecuencia, la intervención pública también debe ser excepcional.¹⁵⁶

Los requisitos del principio de proporcionalidad según se estableció en el caso *Apotheke-Urteil* son:

- Debe perseguir una finalidad legítima.
- Debe ser adecuada o idónea para la promoción de dicho objetivo legítimo.
- Mínima intervención. Debe ser necesaria, y entre varias alternativas de intervención, debe preferirse la que afecte menos a los derechos involucrados.
- Debe ser proporcional en sentido estricto. La gravedad de la intervención ha de ser la adecuada al objetivo de la intervención. Por tanto los instrumentos y los medios aplicados deben justificarse en su grado de gravedad: la gravedad de las intervenciones debe ser proporcional a la urgencia o necesidad de los objetivos, si éstos no son urgentes o no son muy necesarios, los instrumentos utilizados deben ser de menor intensidad.

Este último aspecto conlleva una ponderación entre el interés del individuo, manifestado en su derecho fundamental, y el interés público.¹⁵⁷ El tribunal sostuvo que el cumplimiento de este requisito implica fundamentar de manera clara las circunstancias subjetivas y objetivas relevantes.¹⁵⁸

¹⁵⁵ *Ibidem*, p. 68.

¹⁵⁶ *Ibidem*, p. 69.

¹⁵⁷ *Ibidem*, p. 71.

¹⁵⁸ *Ibidem*, p. 72.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE),¹⁵⁹ el Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH),¹⁶⁰ así como diversos países en Europa y América han adoptado el principio de proporcionalidad con algunas variaciones pequeñas.¹⁶¹

Este principio ha sido utilizado en materia tributaria por el TJUE y por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH). En el caso *Garage Molenheidese*,¹⁶² el TJUE estableció que el principio es aplicable a medidas nacionales en el ejercicio de las facultades de los Estados miembros relacionados con el IVA; además, estableció que la preservación de los derechos de la hacienda es una razón legítima para las medidas adoptadas por los estados miembros; sin embargo, si las medidas van más allá de lo necesario para alcanzar su fin, los principios del IVA serán minados.

Asimismo, en el caso *Federation of Technological Industries and others*,¹⁶³ señaló que el principio también aplica a medidas de los estados miembros para prevenir la elusión, evasión y el abuso en el ámbito del IVA.

En *Gysbrechts and Santurel Inter*,¹⁶⁴ dispuso que los Estados miembros deben emplear las medidas menos perjudiciales a los objetivos y principios de

¹⁵⁹Para el TJUE, conforme al principio de proporcionalidad, sólo puede imponérsele a los ciudadanos obligaciones que son estrictamente necesarios para alcanzar los fines de interés público. Cfr. Tribunal de Justicia de la Unión Europea, Caso 11/70, *Internationale Handelsgesellschaft v. Einfuhr- und Vorratsstelle für Getreide und Futtermittel* de 1970, p. 1146. Posteriormente el Tribunal refino su criterio y sostuvo que las medidas prohibitivas deben ser apropiados y necesarios para alcanzar los objetivos de la legislación que corresponda, y cuando se pueda elegir entre varias medidas, deberá recurrirse a la menos onerosa, y las desventajas ocasionadas no deben ser desproporcionadas con respecto a los objetivos perseguidos. Cfr. Caso C-331/88 *R v. Ministry for Agriculture, Fisheries and Food, ex parte FEDESA and others*, 1990 ECR.

¹⁶⁰ Para el TEDH, las injerencias a los derechos humanos tienen que cumplir con lo siguiente: estar establecidos en ley, tener un fin legítimo y ser necesarios en una sociedad democrática para la satisfacción de los fines perseguidos; en donde el término “necesario” implica la existencia de una urgente necesidad social (*pressing social need*). Cfr. *Caso Handyside vs. the United Kingdom*, sentencia de 7 de diciembre de 1976, Series A, párr. 48.

¹⁶¹ Un estudio sobre la proporcionalidad puede encontrarse en Sánchez Gil, Rubén, *El principio de proporcionalidad*, México, UNAM-IIIJ, 2007.

¹⁶² Cfr. Tribunal de Justicia de la Unión Europea, Caso C-286/94, *Garage Molenheide and others vs. Belgian State*, , párr. 48.

¹⁶³ Cfr. Tribunal de Justicia de la Unión Europea, Caso C-384/04, *Federation of Technological Industries and Others*, párr. 29.

¹⁶⁴ Cfr. Tribunal de Justicia de la Unión Europea, Caso C-205/07, *Gysbrechts and Santurel Inter*, párr. 51.

la legislación de la Unión. Para que las medidas nacionales estén conforme al principio de proporcionalidad, debe asegurarse que los medios empleados sean adecuados y que no vayan más allá de lo necesario para obtener los objetivos.

En los casos de fraude carrusel, señaló que el riesgo de fraude no puede llevar a limitar de modo desproporcionado los derechos de los contribuyentes de buena fe, y que en ese caso concreto, las normas no respetaban el principio de proporcionalidad, ya que suponían una carga excesiva, vulnerando el justo equilibrio entre el interés general y la protección de los derechos fundamentales.

Respecto del TEDH, en el caso *Travers vs. Italia*,¹⁶⁵ estableció que la interferencia causada por la imposición en la propiedad debe encontrar un justo equilibrio entre las exigencias del interés general de la comunidad y las exigencias de protección de los derechos de la persona. En este sentido, el pasivo financiero que resulte del incremento en los impuestos o contribuciones puede afectar la proporcionalidad entre el interés general y los derechos de la persona si se coloca una carga excesiva o se interfiere con su posición financiera.

En *Dangeville SA vs. Francia*,¹⁶⁶ el TEDH consideró que la transposición tardía de una directiva, que fue la causa para que se le exigiera al contribuyente el pago del Impuesto –del que estaba exento con arreglo a dicha directiva–, fue una intromisión desproporcionada en el derecho de propiedad del contribuyente y, en consecuencia, procedía devolverle el impuesto indebidamente cobrado. En este caso, la omisión se consideró contraria al criterio de proporcionalidad.

Estos casos muestran la función del examen de proporcionalidad como herramienta para prevenir actos de autoridad irracionales que afecten los derechos de las personas. Por tanto, para no caer en confusión respecto de

¹⁶⁵ Cfr. Tribunal Europeo de Derechos Humanos, Caso *Travers vs. Italia*.

¹⁶⁶ Cfr. Tribunal Europeo de Derechos Humanos, Caso *S.A. Dangeville vs. France*.

las dos acepciones del término proporcionalidad, de ahora en adelante, al referirnos a la proporcionalidad en materia impositiva o capacidad contributiva, utilizaremos este último término o el término de “proporcionalidad tributaria” de manera indistinta.

En el caso mexicano, según García Bueno y Ríos Granados,¹⁶⁷ el principio de proporcionalidad se utiliza en relación a los fines extra-fiscales del sistema tributario. Estos autores identifican algunos criterios jurisprudenciales¹⁶⁸ en donde la SCJN se refiere a la proporcionalidad en el sentido descrito y no como capacidad contributiva; aunque la SCJN no menciona que se trate de este principio.

Sobre los impuestos extra-fiscales, García Bueno¹⁶⁹ señala que el legislador debe profundizar en la búsqueda de la justicia tributaria a través de criterios materiales que la consoliden, y no de acuerdo a razonamientos de política fiscal. Así, hay dos tipos de tributos: el realmente justo, proporcionado a un reparto equitativo de un determinado cúmulo de gastos del Estado, sin otro fin que satisfacer tales necesidades; y los que solo tienen un efecto político y redistribuidor, sin tomar en cuenta la justicia en sí misma. Bajo tal

¹⁶⁷ Cfr. García Bueno, Marco Cesar y Ríos Granados, Gabriela, “Alcance de los principios materiales de justicia tributaria en el sistema tributario mexicano: la capacidad contributiva, la igualdad y la proporcionalidad tributaria”, *op. cit.*, p. 466.

¹⁶⁸ Tesis 1a. CXVII/2006, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIV, julio de 2006, p. 336, de rubro: “RENTA. EL ARTÍCULO SEGUNDO, FRACCIÓN LXX, DEL DECRETO QUE ESTABLECE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2002, QUE CONTIENE UNA PREVISIÓN ESPECÍFICA PARA LA ENAJENACIÓN DE ACCIONES ADQUIRIDAS EN 2001 ENTRE PARTES RELACIONADAS, VIOLA LA GARANTÍA DE EQUIDAD TRIBUTARIA”; Tesis 2a./J. 159/2006, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIV, diciembre de 2006, p. 193, de rubro: “AUTOMÓVILES NUEVOS. EL ARTÍCULO 3o., FRACCIÓN I, SEGUNDO PÁRRAFO, DE LA LEY FEDERAL DEL IMPUESTO RELATIVO, AL ESTABLECER UNA REDUCCIÓN DEL MONTO DEL TRIBUTOS RESPECTO DE AUTOMÓVILES CUYO PRECIO SEA SUPERIOR AL QUE AHÍ SE ESPECIFICA, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2006)”, y Tesis 2a. XIX/2007, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXV, marzo de 2007, p. 701, de rubro: “AUTOMÓVILES NUEVOS. EL ARTÍCULO 3o., FRACCIÓN II, DE LA LEY FEDERAL DEL IMPUESTO RELATIVO, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2005)”.

¹⁶⁹ Cfr. García Bueno, Marco César, “La justicia tributaria a través del principio de capacidad contributiva”, *Revista Jurídica de la Escuela Libre de Derecho de Sinaloa*, México, Escuela Libre de Derecho de Sinaloa, no. 4, 1era Época, septiembre-diciembre, 1997, pp. 160 y 161.

planteamiento, se entiende que el impuesto justo no es el impuesto político, pero tampoco este último tiene que ser necesariamente injusto.

Con base en estas ideas podemos destacar que en México, a través de los impuestos políticos, el principio de proporcionalidad puede tener un efecto negativo para los derechos de los contribuyentes, pues se puede utilizar para soslayar la equidad y la capacidad contributiva desde una visión económica y de política fiscal, más no en consideración a los derechos humanos. Lo anterior puede suceder si no se realiza el examen de proporcionalidad mencionado, o en su caso, los 4 pasos generales para determinar si el legislador respetó la equidad tributaria;¹⁷⁰ es decir, cuando sin más, se le atribuye un carácter extra-fiscal a una contribución o impuesto, y con ese sólo hecho se justifica.

Consideramos que de tratarse de cualquier medida extra-fiscal o de política fiscal, obligadamente se debe realizar el examen de proporcionalidad siguiendo los cuatro pasos establecidos en el caso *Apotheke-Urteil*, y se debe probar (no sólo decir) que se trata de una medida necesaria para cumplir el fin perseguido, además de que, una vez implementada, se debe verificar que la medida cumpla con el fin perseguido.

7. El paradigma de la fiscalidad en el régimen tributario mexicano

En virtud de la reforma en materia de derechos humanos de 10 de junio de 2011, podemos establecer sin temor a equivocarnos, que en México, el contenido de artículo 31, fracción IV, de la CPEUM, puede interpretarse a la luz de los derechos humanos de proporcionalidad tributaria, equidad tributaria, legalidad y destino al gasto público de los impuestos.

Al respecto, Rodrigo Muñoz Serafín sugiere una crisis por la incorporación de derechos humanos en el ámbito tributario. Esto, porque en los últimos años, la SCJN ha dotado a dichos derechos de un contenido más económico que

¹⁷⁰ Cfr. páginas 81 y 82 de este trabajo.

jurídico, lo que ha provocado, además de su desnaturalización, una enorme incertidumbre del alcance y contenido de los mismos.¹⁷¹

El autor establece que a pesar de la mencionada reforma, la norma tributaria sigue siendo vista bajo el arcaico tamiz de una “norma de excepción”, lo que es todavía más criticable si se toma en cuenta que ello obedece a aspectos económicos y políticos, más que jurídicos.¹⁷²

No hay razón para pensar que la norma tributaria es norma de excepción; sin embargo, la historia de los criterios sostenidos por la SCJN en relación con la proporcionalidad tributaria y equidad tributaria, reflejan que en efecto, la proporcionalidad y la equidad, en muchas ocasiones, han sido interpretados tomando en cuenta aspectos económicos o políticos.

Ya Emilio Margáin Manautou había advertido tal problema al señalar: “Es interesante el examen de las resoluciones que nuestros tribunales han emitido, en especial las de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que en buen número de casos han venido en auxilio de la Hacienda Pública Mexicana, frente a situaciones que no encuentran su respaldo en la Constitución”.¹⁷³ En mismo sentido, Góngora Pimentel establece que la SCJN ha tenido una tendencia constante por ajustar la interpretación de impuestos al contexto económico del país.¹⁷⁴

Nosotros debemos rechazar esa forma de argumentar, porque más allá de que toda norma tributaria tenga fines “recaudatorios”, consideramos que entre los fines del Estado no se encuentra “recaudar” dinero, o sea, crecer a costa del trabajo de los gobernados; sino obtener recursos para el logro de sus

¹⁷¹ Cfr. Muñoz Serafín, Rodrigo, “La crisis generada por la incorporación de derechos humanos en el ámbito tributario mexicano”, *Boletín Informativo A.I.T.*, México, 6ª Época, vol. II, no. 4, diciembre 2012, p. 13.

¹⁷² *Ibidem*, p. 15.

¹⁷³ Margáin Manautou, Emilio, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, 12ª ed., México, Porrúa, 1996, p. 187.

¹⁷⁴ Cfr. Góngora Pimentel, Genaro David, *La lucha por el amparo fiscal. Evolución del artículo 31, fracción IV, constitucional, en la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (principios de proporcionalidad y equidad tributarios)*, op. cit., p. 101.

finés. En el caso de México, el artículo 39 de la CPEUM es claro: todo poder dimana del pueblo y se instituye para beneficio de éste.

Además, ver a la norma fiscal como norma de excepción, o ajustar la interpretación de la proporcionalidad y la equidad tributarias para servir fines económicos y políticos, le resta a la norma jurídica su armonía con los derechos humanos.

7.1. La Interpretación económica

Por lo anterior debemos ocuparnos brevemente de la interpretación económica de la norma tributaria. La idea de la interpretación económica de las disposiciones en materia fiscal surge después de la Primera Guerra Mundial. Como consecuencia de este evento, Europa Occidental y sobre todo Alemania, se encontraron en una grave crisis económica, y por ende, con la necesidad de generar recursos.

En este contexto, emerge la instauración de un derecho tributario al servicio del Estado como una solución a los problemas económicos. El principal objetivo era la recaudación fiscal a ultranza y el combate a todo tipo de evasión fiscal. Se forjó entonces el ambiente ideal para instaurar medidas que permitieran superar el conceptualismo en torno a los principios de capacidad contributiva y legalidad.¹⁷⁵

En 1919, Alemania introdujo en su *Ley de Adaptación Impositiva* el principio de realidad económica como método de interpretación de las leyes fiscales.¹⁷⁶ El artículo cuarto de dicha ordenanza impositiva estableció que en la interpretación de las leyes tributarias se debía tener en consideración su

¹⁷⁵ Cfr. Wahn Pleitez, Werner Raphael, "Interpretaciones que amenazan al derecho tributario. Tendencias actuales y análisis crítico", Chile, Centro de Estudios Tributarios CET, Universidad de Chile, s.a., p. 8, visible en: http://www.cetuchile.cl/images/docs/05._interpretaciones_que_amenazan_al_derecho_tributario_tendencias_actuales_y_analisis_critico__raphael_whan.pdf, consultado el 23 de abril de 2014.

¹⁷⁶ *Idem.*

objetivo, su significado económico y la evolución de las situaciones de hecho.¹⁷⁷

No obstante, en virtud de la aplicación del principio de realidad económica como criterio interpretativo de las normas tributarias, la administración fiscal cometió muchos abusos. La conceptualización de dicho criterio se prestaba para la comisión de actos arbitrarios y ataques a la propiedad, convirtiéndose en una especie de confiscación autorizada por la legislación.¹⁷⁸

Por tanto, en la segunda mitad de los años 1940s, surge en Alemania un movimiento de reacción contra esta interpretación, lo que resultó en que la corte alemana dictará pronunciamientos fundamentales para que se volviera a aplicar la teoría general de la interpretación de las leyes al derecho tributario y en la entrada en vigencia del Código Tributario Alemán de 1977, el cual eliminó la interpretación económica, quedando sólo la cláusula general del párrafo 42 como mecanismo anti-elusivo. Lo que podría ser un buen ejemplo para México para superar el dogmatismo económico asociado a las contribuciones.

A pesar de las críticas,¹⁷⁹ la doctrina de la interpretación económica de las disposiciones en materia fiscal fue trasladada a otros lugares, en Europa especialmente a Italia con Benvenuto Grizzioti; y a Latinoamérica, especialmente a Argentina, llegó a través de Dino Jarach.

Ahora bien, la mayoría de los estudios en relación a la interpretación económica del derecho tributario pone de manifiesto que se trata de una

¹⁷⁷ En reacción a un fallo dictado por la Corte de la República de Weimar de 16 de julio de 1919 que se refería al caso de un contribuyente que había evadido un impuesto encuadrándolo de manera dolosa en otra figura, se decidió que la ley impositiva no contenía ninguna disposición según la cual las operaciones realizadas para eludir el impuesto debían ser pagadas. El contribuyente no podía ser sancionado y la administración estaba vedada de ejercer sus atribuciones de desestimación y giro. Este pronunciamiento junto a otro similar hicieron que el entonces presidente de la sala del Tribunal Tributario del Deutsches Reich, el juez Enno Becker, con ocasión de la elaboración de la Codificación Tributaria Alemana en 1919, se pronunciara a favor de la interpretación económica y ésta fuera establecida de manera explícita como medio de interpretación de la normatividad tributaria.

¹⁷⁸ Cfr. Wahn Pleitez, Werner Raphael, "Interpretaciones que amenazan al derecho tributario. Tendencias actuales y análisis crítico", *op. cit.*, p. 9.

¹⁷⁹ Una crítica a esta doctrina se puede encontrar en: Becker, Alfredo A., *Teoria Geral do Direito Tributario*, 3ª ed., San Pablo, Lejus, 1998, p. 131.

institución que está dirigida al control de la evasión tributaria. Sin embargo, hablar de interpretación económica del derecho tributario es lo mismo que tratar sobre la causa de los tributos y sobre la finalidad de las normas tributarias que se proyecta funcionalmente para constituir el patrimonio público y en atención al principio de prevalencia de los intereses del Fisco, de acuerdo con el aforismo *in dubio pro fisco*.¹⁸⁰

Esto trastoca los fines del Estado y los derechos de las personas como seres humanos, porque ahora con la interpretación económica, el valor pragmático es el de obtener más dinero a toda costa, con lo que transitamos del “Estado de derecho” al “Estado exactor”.

Es en este sentido en que hablamos de interpretación económica de la equidad y proporcionalidad tributarias, cuando el contenido de estos derechos se manipula para servir propósitos del fisco –obtener más ingresos–, sin respetar a los derechos humanos. Lo peligroso de la interpretación económica es que sitúa a la administración pública fuera del Estado de derecho, ya que su interés es el que determina la situación concreta. Así, la Constitución y derechos fundamentales se encuentran sujetos a las auto-declaradas necesidades financieras del Estado,¹⁸¹ o a las necesidades imaginarias como estableció Montesquieu.¹⁸²

7.2. Interpretación económica en México: ejemplos

En México, este criterio de interpretación no se estableció de manera explícita, sin embargo, bien se puede encontrar alusión a él en las decisiones del órgano judicial. Por ejemplo, la SCJN estableció que:

Si bien es cierto que de conformidad con lo establecido por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución, las contribuciones deben reunir los requisitos de proporcionalidad y equidad, sin embargo, no se puede estimar que el aumento considerable en el monto de un impuesto

¹⁸⁰ Cfr. Taveira Torres, Heleno, *Derecho Tributario y Derecho Privado*, España, Marcial Pons, 2008, p. 175.

¹⁸¹ Cfr. De Campos, Diogo de Leite, “Interpretação das normas fiscais”, *Problemas Fundamentais do direito tributario*, Lisboa, 1999, pp. 23 y 24.

¹⁸² Cfr. páginas 40 y 41 de este trabajo.

demuestre que se esté en presencia de un impuesto desproporcionado e inequitativo, pues, en la determinación del mismo, son múltiples los factores que se deben tener en cuenta, como la capacidad contributiva, las necesidades colectivas que deben satisfacerse, la redistribución de la riqueza, etcétera, por lo que el que un impuesto sea elevado, incluso considerablemente, de un año a otro, no significa, necesariamente, que se incurra en violación al artículo 31, fracción IV, de la constitución.¹⁸³

Este criterio hace alusión a esas “necesidades del Estado” que sirven para justificar considerables aumentos en los impuestos sin mayor explicación.

De igual manera, dos ejemplos recientes de esta interpretación se dieron respecto del Impuesto sobre Depósitos en Efectivo (IDE) y el Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU). Ambos impuestos entraron en vigor el 1º de enero de 2008 y fueron derogados el 1º de enero de 2014.

En el caso del IDE, según la exposición de motivos presentada por el Presidente de la República ante el Congreso de la Unión (originalmente denominado impuesto contra la informalidad),¹⁸⁴ y por la propia SCJN,¹⁸⁵ tenía como propósito:

- Complementar la eficacia recaudatoria, principalmente del ISR;
- Impactar en las personas que omiten declarar ingresos para efectos de ISR, además de servir como un mecanismo impulsor del cumplimiento de las obligaciones fiscales en esa y otras contribuciones federales; y,

¹⁸³ Tesis s/n, *Semanario Judicial de la Federación*, Séptima Época, vol. 205-216, Primera Parte, p. 166, de rubro: “IMPUESTOS. EL AUMENTO CONSIDERABLE EN EL MONTO DE LOS, NO DEMUESTRA NECESARIAMENTE QUE SEAN DESPROPORCIONADOS E INEQUITATIVOS”.

¹⁸⁴ Cámara de Diputados, Decreto por el que se expide la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, “Iniciativa con proyecto de decreto por el que se expide la Ley del Impuesto contra la Informalidad”, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1 de octubre de 2007”, visible en: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/proceso/lx/049_DOF_01oct07.pdf, consultado el 01 de mayo de 2014.

¹⁸⁵ Cfr. Tesis P./J. 71/2011, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época (9a.), Libro I, t. 1, octubre de 2011, p. 6, de rubro: “DEPÓSITOS EN EFECTIVO. EL IMPUESTO RELATIVO GRAVA UNA MANIFESTACIÓN DE RIQUEZA Y CONSTITUYE UN MEDIO DE CONTROL PARA EL CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES FISCALES, PRINCIPALMENTE EN MATERIA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA (LEGISLACIÓN PUBLICADA EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 1 DE OCTUBRE DE 2007)”.

- Combatir la evasión fiscal identificando a las personas que no se inscriben en el Registro Federal de Contribuyentes, no expiden comprobantes fiscales por la realización de sus operaciones, o declaran menores ingresos de los realmente percibidos.

De lo anterior, se advierte que el impuesto cumplía con una meta puramente de política fiscal, relegando la constitucional. En el IDE se observa la característica típica de la interpretación económica, evitar la evasión fiscal a toda costa y percibir la más alta cantidad de contribuciones posibles, quedando en segundo término la recaudación bajo parámetros establecidos en la Constitución.

En cuanto a los derechos de proporcionalidad tributaria y equidad tributaria, los aproximadamente 25 mil amparos que se interpusieron en contra del IDE argumentaban de manera general que el impuesto violaba la proporcionalidad tributaria al determinar una carga impositiva que no era en función de la real capacidad contributiva,¹⁸⁶ pues para determinar la carga impositiva se tomaba en cuenta los depósitos en efectivo que recibían las personas en cualquier cuenta que tuvieran a su nombre en instituciones financieras aunque no necesariamente incrementaban el patrimonio de los causantes.

Asimismo, que se violaba la equidad tributaria en virtud de que otorgaba un trato diferenciado a hechos, situaciones y personas que objetivamente eran similares.

En este sentido, el impuesto era excesivo y no cumplía sus objetivos pues no se dirigía sólo a los evasores, y aunque la Ley de IDE establecía un procedimiento de recuperación del impuesto efectivamente pagado, causaba perjuicio y lesionaba patrimonialmente a algunos contribuyentes pues la

¹⁸⁶ No se estableció ningún tipo de distinción en relación al origen y/o destino de los recursos, por lo que el impuesto igual lo pagaba una persona con actividades productivas e inscrita en el RFC y al corriente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, que una persona que sí evadía el ISR mediante la omisión del ingreso correspondiente, así como una persona que percibía un dinero en efectivo por el cual no se encontraba obligada a pagar ISR por tratarse de un concepto exento, o peor aún por tratarse de un ingreso no objeto de la Ley de ISR (prestamos, donativos, dinero otorgado al cónyuge, hijos o padres, herencias o legados de dinero en efectivo, venta de casa habitación pagada en efectivo, premios recibidos etc.).

recuperación no era inmediata, había que cumplir con ciertos requisitos como dictaminar tal trámite a través de un Contador Público Registrado ante la SHCP, lo cual podía tener un costo para la persona.

No obstante, la SCJN determinó que el IDE no era contrario a los principios constitucionales consagrados en el artículo 31, fracción IV, de la CPEUM. Argumentó que era constitucional al no tomar en consideración la totalidad del patrimonio del contribuyente, y porque además era un impuesto de control con un “fin extra-fiscal” (promover el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia del ISR) al recaer sobre manifestaciones de riqueza susceptibles de revelar capacidad contributiva (depósitos en efectivo).¹⁸⁷

Así, el argumento de la extra-fiscalidad fue base para que la SCJN considere que no se violaban la proporcionalidad y equidad tributarias.

Algo similar sucedió con el IETU contra el cual se interpusieron aproximadamente 30 mil amparos. En este caso, se argumentó que varios artículos de su ley violaban la proporcionalidad tributaria y otros tantos más la equidad tributaria. Sin embargo, la SCJN resolvió, después de celebrar una audiencia pública,¹⁸⁸ que el IETU era constitucional.

En la exposición de motivos¹⁸⁹ de este impuesto se estableció nuevamente como justificación de su creación, la necesidad de un instrumento de control del ISR, y se argumentó que la estructura del IETU permitiría neutralizar las estrategias para evitar y eludir el pago del ISR.

Retomando este objetivo del impuesto, el argumento principal de la SCJN para determinar que el IETU no violaba la proporcionalidad y equidad

¹⁸⁷ Cfr. Miramontes Soto, Héctor Manuel, “La SCJN declara constitucional el impuesto a los depósitos en efectivo”, *Puntos Prácticos*, México, Dofiscal, marzo de 2011, p. 49.

¹⁸⁸ La audiencia pública tuvo lugar el 22 de enero de 2010 en las instalaciones de la SCJN, en ella participaron representantes de las autoridades fiscales, de las Cámaras del Congreso de la Unión, de diversas asociaciones profesionales y empresariales; así como representantes de la SHCP, Procuraduría Fiscal de la Federación, y cámaras de diputados y senadores.

¹⁸⁹ Cfr. Cámara de Diputados, “Dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público, con Proyecto de Decreto por el que se expide la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, Gaceta Parlamentaria número 2339-E, de miércoles 12 de septiembre de 2007, visible en: <http://gaceta.diputados.gob.mx/Gaceta/60/2007/sep/20070912-E.html>, consultado el 5 de mayo de 2014.

tributarias al no permitir varias deducciones y al no reconocer total o parcialmente diversas erogaciones o situaciones relacionadas con el ISR acontecidas antes o después de su entrada en vigor, fue que el IETU era un impuesto de control que incide en los ingresos brutos que perciben los contribuyentes por la realización de las actividades que se establecían en el artículo 1 de la Ley del IETU, a diferencia del ISR que grava una utilidad. Es decir, la naturaleza del impuesto era diversa del ISR al gravar una fuente distinta, los ingresos brutos.

Sin embargo, este argumento es falaz pues no es posible concebir la existencia de un gravamen cuyo objeto son los ingresos brutos,¹⁹⁰ ya que los ingresos brutos no permiten medir la capacidad contributiva de los contribuyentes.

De igual manera, la SCJN argumentó que ciertos tratos diferenciados a situaciones similares se justificaban en virtud de fines extra-fiscales, por ejemplo establecer una medida para evitar que se frenara la inversión durante los meses previos a la entrada en vigor de la ley.¹⁹¹

Como se advierte, la SCJN se quedó en el pasado, con criterios interpretativos de orden económico que favorecen al fisco y vulneran

¹⁹⁰ Ya con anterioridad, la SCJN había emitido tesis contradictorias acerca de qué es lo que grava el ISR. En una tesis estableció que “el objeto de este impuesto está constituido por los ingresos y no por las utilidades que obtengan los sujetos pasivos del mismo”; mientras que en otro sostuvo que “todo ingresos entendido como la modificación positiva registrada en el patrimonio de una persona, susceptible de valoración pecuniaria, produce un derecho de crédito, que coloca a quien lo obtiene como sujeto del impuesto sobre la renta”. Como se puede observar, hay una incongruencia ya que la primera destaca que todos los ingresos serán gravados; mientras que la segunda que sólo los ingresos que incrementan el patrimonio son gravables. *Cfr.* Tesis P./J. 52/96, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. IV, octubre de 1996, p. 101, de rubro: “RENTA. SOCIEDADES MERCANTILES. OBJETO Y MOMENTO EN QUE SE GENERA EL IMPUESTO”; y Tesis P. XCIX/97, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. V, junio de 1997, p. 159, de rubro: “INGRESOS EN CRÉDITO Y ENTRADAS DE EFECTIVO, DIFERENCIAS PARA EFECTOS DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA”.

¹⁹¹ *Cfr.* Tesis 2a./J. 169/2010, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXXII, diciembre de 2010, p. 494, de rubro: “EMPRESARIAL A TASA ÚNICA. LOS ARTÍCULOS QUINTO Y SEXTO TRANSITORIOS DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL OTORGAR UN TRATO DISTINTO A LOS CONTRIBUYENTES QUE EFECTUARON INVERSIONES EN EL ÚLTIMO CUATRIMESTRE DE 2007, RESPECTO DEL OTORGADO A LOS CONTRIBUYENTES CON INVERSIONES EFECTUADAS DEL 1o. DE ENERO DE 1998 AL 31 DE DICIEMBRE DE 2007, NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2008)”.

derechos humanos de los particulares, entre ellos el derecho básico a la propiedad y a la integridad patrimonial; pero aún más grave, que impactan en los derechos a la proporcionalidad y equidad tributarias.

Los argumentos de la SCJN tanto a favor de la constitucionalidad de IDE como del IETU, soslayan los derechos de proporcionalidad y equidad en las contribuciones e indican que los fines extra-fiscales justifican que las contribuciones trastoquen los derechos contenidos en el artículo 31, fracción IV, constitucional. Es decir, basta que se le asigne un fin extra-fiscal a una ley para que ésta sea constitucional de facto. Al respecto de este tipo de interpretaciones de la SCJN, se ha señalado que:

la Suprema Corte de Justicia ha sido bastante conservadora en sus posturas en materia tributaria, y un claro ejemplo fue la controvertida resolución de los amparos en revisión que declaró la constitucionalidad del impuesto empresarial a tasa única, en donde la Suprema Corte no quiso alterar la cuestión presupuestaria del Estado, pues en caso de haber declarado inconstitucional el impuesto, por los efectos propios del juicio de amparo, debió haber ordenado a la autoridad competente la devolución del impuesto declarado inconstitucional.¹⁹²

Esta argumentación del daño a la hacienda pública es utilizada tanto por legisladores, órganos del ejecutivo, así como por el órgano jurisdiccional. A propósito de los múltiples amparos contra las leyes del IDE y del IETU, en marzo de 2009 el órgano legislativo discutió una iniciativa de reforma¹⁹³ para incorporar una especie de amparo colectivo.

En el marco de esta iniciativa, la autoridad hacendaria sostuvo que existía un abuso en el empleo del juicio de amparo por parte de los contribuyentes y sus abogados fiscalistas. Un segundo argumento fue respecto de lo ruinoso que podía ser para la hacienda pública las cuantiosas devoluciones de las

¹⁹² Ríos Granados, Gabriela “Derechos humanos de los contribuyentes a la luz del artículo 31, fracción IV, constitucional, y de las convenciones internacionales sobre derechos humanos”, en Ríos Granados (Coord.), Gabriela, *Derechos Humanos de los contribuyentes*, México, UNAM, 2014, p. 60.

¹⁹³ En marzo de 2009, el Presidente de la Mesa Directiva de la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión, turnó para su estudio y dictamen la iniciativa de reforma por la que se adiciona un inciso a) a la fracción VII del artículo 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, con siete transitorios, que fue firmada por diputados de las tres principales fracciones parlamentarias.

sentencias de amparo.¹⁹⁴ Como es evidente, los argumentos de la SCJN son extra-jurídicos y de corte político-económico.

Se propuso un amparo cuya sentencia fuera general, pero que pese a que se declare que una ley fiscal es inconstitucional, los ingresos recaudados los conserve el Fisco. Desde luego, la propuesta no se entiende desde una óptica jurídica o de derechos humanos, pues con el pretexto de no causar una pérdida presupuestaria se origina un déficit del control constitucional al consentir que no se atienda a la proporcionalidad y equidad de las contribuciones.

El argumento no tiene mucho sentido si consideramos que la Constitución, “más que un conjunto de principios orientadores de la función legislativa ordinaria, es una norma, la primera norma del ordenamiento, por lo que, en suma, una norma posterior que tenga contenido contrario a la Constitución no puede coexistir con ella, en términos puramente lógicos.”¹⁹⁵

Los ejemplos que se mencionan dan muestra de la interpretación económica de los derechos de proporcionalidad tributaria y equidad tributaria, en donde cumplir con lo establecido por la Constitución queda en segundo plano, cuando lo importante es que el Fisco perciba mayores ingresos, para lo cual se hace un uso indiscriminado de la extra-fiscalidad.

Desde una perspectiva de derechos humanos, hay más que intereses recaudatorios que proteger, específicamente los derechos humanos, por tanto, aún el control de la evasión tributaria y la extra-fiscalidad requieren un balance adecuado.¹⁹⁶ En este sentido, por más apremio de captación de recursos que tenga el Estado, no se justifica la creación de tributos ajenos a

¹⁹⁴ El Procurador Fiscal de la Federación señaló (el 18 de agosto del 2009) que las devoluciones de impuestos por declaratoria de inconstitucionalidad de leyes fiscales, ponía en riesgo 346 mil 377 millones de pesos que en ese entonces se encontraban comprometidos por juicios de amparo.

¹⁹⁵ Checa González, Clemente, “La responsabilidad patrimonial de la administración pública con fundamento en la declaración de inconstitucionalidad de una ley”, *Revista Ius et Praxis. Derecho en la región*, Chile, Revista de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de Talca, año 10, no. 1, 2004.

¹⁹⁶ Cfr. Kofler, Georg, Poiaras Maduro, Miguel, Pistone, Pasquale, *Human rights and taxation in Europe and the world*, Netherlands, IBFD, 2011, p. 9.

los postulados de proporcionalidad y equidad tributarias. Las urgencias presupuestales, no se deben resolver vía la norma tributaria, primero se debe revisar a profundidad el gasto público, por tanto, no deben primar sobre los preceptos constitucionales ¹⁹⁷ y los derechos humanos.

¹⁹⁷ *Cfr.* García Bueno, Marco César, “El principio de capacidad contributiva como criterio esencial para una reforma fiscal, en Ríos Granados, Gabriela (coord.), *Conceptos de reforma fiscal*, México, UNAM-IIJ, 2002, p. 46.

CAPÍTULO III. FUNDAMENTACIÓN DE LA PROPORCIONALIDAD Y DE LA EQUIDAD COMO DERECHOS HUMANOS

1. Concepto contemporáneo de los Derechos Humanos

Para evitar debates innecesarios relacionados con el origen de los derechos humanos, siguiendo a Robert McKay, destacamos que aunque la demanda por la humanidad, justicia y equidad es tan antigua como el hombre y la mujer, y tan nueva como el mañana, y aunque algunos elementos del instinto de un trato digno y humano aparecen en todas las religiones, el concepto contemporáneo de derechos humanos se desarrolló en los siglos XVII, XVIII y XIX, pues los anhelos antiguos tienen poco que ver con el concepto contemporáneo de los derechos humanos como reclamaciones contra el Estado.¹⁹⁸

Así, en nuestra opinión la conciencia clara y universal de la existencia de lo que hoy se conoce por derechos humanos es propia de los tiempos modernos, es decir, es una idea que surge y se consolida tras las revoluciones americana y francesa. Sólo a partir de aquí se puede hablar de la existencia de los llamados derechos humanos.

Sin embargo, no podemos desechar que la reivindicación fundamental de lo que se quiere expresar con la idea de los derechos humanos se remonta muy atrás en la historia, y atraviesa las diferentes culturas y civilizaciones.

Como ejemplo, se afirma que en el Cilindro de Ciro de 12 de octubre de 539 a.C., se encuentra lo que se denomina la “Primera Declaración de los Derechos Humanos”, sin embargo, esta afirmación es discutida.¹⁹⁹ Por otra

¹⁹⁸ Cfr. McKay, Robert B., “What next?”, *Human dignity. The internationalization of Human Rights*, New York, Aspen Institute for Humanistic Studies, 1979, p. 9.

¹⁹⁹ Cfr. el texto en inglés en: Iran Chamber Society, en: http://www.iranchamber.com/history/cyrus/cyrus_charter.php, consultado el 22 de marzo de 2015. En el texto se afirma que el Cilindro es: *the first charter of right of nations in the world*. Por nuestra parte, destacamos los numerales 13: *The land of Qutu, all the Umman-manda, he cast down at his feet. The black-headed people, whom he gave his hands to conquer*; 14: *he took them in justice and righteousness. Marduk, the great lord, looked joyously on the caring for his people, on his pious works and his righteous heart*; y 25 y 26: *The needs of Babylon and of all its cities I gladly attended to. The people of Babylon [and ...], and the shameful yoke was removed from them. Their dwellings, (...) which had fallen, I restored. I cleared out their*

parte, en Grecia, la obra *Antígona* y la escuela estoica aluden a la idea de “ley natural”; en Roma, Cicerón en *De legibus*, destaca: “la ley es la suma razón, ínsita en la naturaleza, que manda aquellas cosas que han de ser hechas, y prohíbe las contrarias. Aquella misma razón, cuando ha sido confirmada y confeccionada en la mente del hombre, es la ley”,²⁰⁰ además, sostiene:

Hay, pues, toda vez que nada hay mejor que la razón, y ella existe tanto en el hombre como en Dios, una primera sociedad de razón para el hombre con Dios. Y entre los que es común la razón, entre esos mismos lo es también la recta razón. Como sea la cual la ley, los hombres hemos de ser reputados consociados también por la ley con los dioses. Además, entre los que hay comunidad de ley, entre ellos hay comunidad de derecho.²⁰¹

En el racionalismo de Cicerón y en su asimilación del hombre a través de la razón con la divinidad, encontramos una veta no explorada para la fundamentación de los derechos humanos en la antigüedad, aunque históricamente no se analiza de esa manera.

Por tanto, para abordar el tema del concepto contemporáneo de derechos humanos, debemos considerar estos elementos, especialmente la idea del ser humano como ser libre y racional y la búsqueda de un trato digno y humano, que existen desde la antigüedad.

La idea de la naturaleza humana como consustancial a un ser racional, libre con fines específicos y la dignidad, son los elementos esenciales de lo que modernamente se considera lo específicamente humano y donde residen los derechos más fundamentales o derechos humanos.

ruins. Marduk, the great lord, rejoiced in my pious deeds, a los que quizá, con mucha generosidad, se les podría dar una interpretación en términos de derechos humanos.

²⁰⁰ Cicerón, *Las leyes*, Libro Primero, capítulo VI, en donde se afirma: *lex est ratio summa, insita in natura, quae iubet ea quae facienda sunt, prohibetque contraria. Eadem ratio, cum est in hominis mente confirmata et perfecta, lex est.*

²⁰¹ Cicerón, *Las leyes*, Libro Primero, capítulo VII, en donde sostiene: *Est igitur, quoniam nihil est ratione melius, eaque <est> et in homine et in deo, prima homini cum deo rationis societas. Inter quos autem ratio, inter eosdem etiam recta ratio [et] communis est: quae cum sit lex, lege quoque consociati homines cum disputandi sumus. Inter quos porro est communio legis, inter eos communio iuris est.*

La idea de la naturaleza humana asociada a un ser racional y libre capaz de fines específicos, se advierte en la construcción de los derechos humanos del iluminismo. Las primeras manifestaciones concretas de los derechos humanos como los conocemos ahora, se fundan en el reconocimiento de derechos inherentes al ser humano que emergen de la Revolución Norteamericana y se basan especialmente en el pensamiento de John Locke quien reconoce a la libertad, la propiedad y la vida, como derechos originarios del hombre y límites al poder legislativo fundados sobre el fin del Estado, que es asegurar el goce de los mismos.²⁰² Sobre el derecho a la propiedad Locke establece:

...Esto lo lleva a querer abandonar una condición en la que, aunque él es libre, tienen lugar miedos y peligros constantes; por lo tanto, no sin razón está deseoso de unirse en sociedad con otros que ya están unidos que tienen intención de estarlo con el fin de preservar sus vidas, sus libertades y sus posesiones, es decir, todo eso a lo que doy el nombre genérico de “propiedad”.

Por consiguiente, el grande y, principal fin que lleva a los hombres a unirse en Estados y a ponerse bajo un gobierno, es la preservación de su propiedad, cosa que no podían hacer en el estado de naturaleza por faltar en él muchas cosas.²⁰³

Se advierte entonces la conformación de un Estado para el bienestar de los individuos. El Estado se constituye para preservar la “propiedad”, entendida en sentido amplio (la vida, las libertades y las posesiones). Por lo que hace a la propiedad privada en sentido estricto, Locke señala que no se trata de la avaricia, pues es el trabajo lo que hace que algo sea de alguien en particular, sin embargo hay ciertos límites: lo que resulte conveniente para vivir, pues ningún trabajo humano es capaz de apropiárselo todo y tampoco puede

²⁰² Cfr. Nikken, Pedro, “La protección de los derechos humanos: haciendo efectiva la progresividad de los derechos económicos, sociales y culturales”, *Revista IIDH*, 2010, vol. 52, p. 57.

²⁰³ Locke, John, *Segundo tratado sobre el Gobierno Civil. Un ensayo acerca del verdadero origen, alcance y fin del Gobierno Civil*, capítulo 9 “De los fines de la sociedad política y del Gobierno”.

disfrutar hombre alguno más que de parte pequeña, sin perjuicio de los demás.²⁰⁴

Estas ideas se trasladan al *Bill of Rights* del Estado de Virginia de 12 de junio de 1776, donde se declaró: “todos los hombres son por naturaleza igualmente libres e independientes y tienen ciertos derechos innatos, de los cuales, cuando entran en estado de sociedad no pueden por ningún pacto privar o desposeer a su posteridad. Estos son, el goce de la vida y de la libertad, con los medios para adquirir y poseer la propiedad, y buscar y conseguir la felicidad y la seguridad”.²⁰⁵

De manera similar, la Declaración Norteamericana de Independencia de 4 de julio de 1776, destaca: “tenemos por evidentes en sí mismas estas verdades: que todos los hombres son creados iguales, que han sido dotados por su creador de ciertos derechos inalienables; que para asegurar esos derechos, se instituyen entre los hombres Gobiernos los cuales derivan sus legítimos poderes del consentimiento de los gobernados”.²⁰⁶

Posteriormente, en el seno de la Revolución Francesa, el 26 de agosto de 1789, la Asamblea Nacional adoptó la *Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano* que señala que “los hombres nacen y permanecen libres e iguales en derechos. Las distinciones sociales no pueden estar fundadas sino en la utilidad común”;²⁰⁷ y que “la finalidad de toda asociación

²⁰⁴ Cfr. Locke, John, *Second Treatise of Civil Government*, 1960, p. Chapter V “Of property”, Sec. 36, visible en: <http://www.constitution.org/jl/2ndtr05.txt>, consultado el 15 de septiembre de 2014. “*The measure of property nature has well set by the extend of men’s labour and the conveniences of life: no man’s labour could subdue, or appropriate all; nor could his enjoyment consume more than a small part so that it was impossible for any man, this way, to entrench upon the right of another, or acquire to himself a property, to the prejudice of his neighbour*”.

²⁰⁵ “... *all men are by nature equally free and independent, and have certain inherent rights, of which, when they enter into a state of society, they cannot, by any contract, deprive or divest their posterity; namely, the enjoyment of life and liberty, with the means acquiring and possessing property, and pursuing and obtaining happiness and safety*”.

²⁰⁶ “*We hold these Truths to be self-evident. That all Men are created equal, that they are endowed by their Creator with certain unalienable Rights; that among these are Life, Liberty, and the Pursuit of Happiness. That to secure these rights, Governments are instituted among Men, deriving their just powers from the Consent of the Governed*”.

²⁰⁷ Artículo 1. “*Les hommes naissent et demeurent libres et égaux en droits. Les distinctions sociales ne peuvent être fondées que sur l’utilité commune*”.

política es la conservación de los derechos inalienables e imprescriptibles del hombre. Estos derechos son la libertad, la propiedad, la seguridad y la resistencia a la opresión”.²⁰⁸

Como conclusión de estas ideas, podemos afirmar, siguiendo a Francisco Porrúa Pérez, que el Estado, ante todo, debe conocer y respetar la “esencia” de la persona humana, a riesgo de desintegrarse y no cumplir su finalidad.²⁰⁹ Lo anterior se reitera en el constitucionalismo mexicano cuando se afirma –en la Constitución de 1857– que: “El pueblo mexicano reconoce, que los derechos del hombre son la base y el objeto de las instituciones sociales”; como se advierte se trata de un Estado al servicio del individuo.

En este sentido, se observa en estas declaraciones el reconocimiento de derechos del ser humano, inherentes a su condición misma, de modo que se encuentran por encima del Estado o de todo poder legislativo ordinario; pero además, que el Estado está para preservar estos derechos. Así, los mencionados procesos revolucionarios fueron el motor para el reconocimiento histórico de los derechos humanos en el sentido en que hoy los conocemos, como atributos inherentes a la persona humano, y que los Estados deben preservar.

El otro salto en el concepto contemporáneo de los derechos humanos (mediados del Siglo XX) hace mayor énfasis en la dimensión espiritual del ser humano, en la cual se fundamentan estos derechos. La noción de derechos humanos corresponde a la afirmación de la dignidad de toda persona. La dignidad como fundamento de los derechos humanos se percibe en la Carta de las Naciones Unidas.

Esta Carta establece en su preámbulo la resolución de los pueblos que conforman las naciones unidas, para: “preservar a las generaciones venideras del flagelo de la guerra que dos veces durante nuestra vida ha infligido a la

²⁰⁸ Artículo 2. “*Le but de toute association politique est la conservation des droits naturels et imprescriptibles de l’homme. Ces droits sont la liberté, la propriété, la sûreté et la résistance à l’oppression*”.

²⁰⁹ Cfr. Porrúa Pérez, Francisco, *Teoría del Estado*, 34ª ed., México, Porrúa, 2001, p. 221.

humanidad sufrimientos indecibles” y para “reafirmar la fe en los derechos fundamentales del hombre, en la dignidad y el valor de la persona humana, en la igualdad de derechos de hombres y mujeres y de las naciones grandes y pequeñas”.

Asimismo, la Declaración Universal de los Derechos Humanos –instrumento clave para la internacionalización de los derechos humanos– establece en su preámbulo: “Considerando que la libertad, la justicia y la paz en el mundo tienen por base el reconocimiento de la dignidad intrínseca de los derechos iguales e inalienables de todos los miembros de la familia humana”.

En el momento actual, se alude a una “Carta Internacional de Derechos Humanos”, integrada por: la Declaración Universal de los Derechos Humanos de 10 de diciembre de 1948, el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos y sus dos protocolos facultativos, y el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales.

A partir de estos instrumentos internacionales, la dignidad humana expresa la intuición básica de donde proceden los derechos humanos. Se entiende como el principio básico sobre el que descansan estos derechos, y se dice que es inherente e inalienable a cada persona.²¹⁰

Sin embargo, a partir de la Carta de las Naciones Unidas se denota una conquista mayor en materia de derechos humanos que se explican mediante generaciones de estos. Como señala Karel Vasak, mientras los derechos de la primera generación (civiles y políticos) se basan en el derecho a oponerse al Estado y los de la segunda generación (económicos, sociales y culturales) en el derecho a exigir al Estado, los derechos humanos de la tercera generación son derechos de la solidaridad que se inspiran en una cierta concepción de la vida humana en comunidad (derecho al desarrollo, derecho a un medio ambiente sano y ecológicamente equilibrado, derecho a la paz,

²¹⁰ Cfr. Lebeck, Mette, *On the problem of human dignity: A hermeneutical and phenomenological investigation*, Germany, Orbis Phaenomenologicus Königshausen & Neumann, 2009, p. 27.

derecho de propiedad sobre el patrimonio común de la humanidad).²¹¹ En efecto, ahora se cuentan con una amplia gama de derechos humanos en tres generaciones, sin que exista jerarquía entre ellos.

Entonces, lo que hace “fundamentales”, o sea, el “fundamento o base”, a los derechos humanos es su estrecha conexión con la idea de dignidad humana, así como su carácter de medio o condición para el desarrollo de dicha dignidad.²¹² Desde este punto de vista, los derechos humanos pueden concebirse como el consenso acerca del ser humano como un ser racional, libre, digno y con fines propios.

Por tanto, el concepto de la dignidad humana es el contenedor de lo característicamente humano, y que se debe respetar por ese hecho.²¹³ Lo característicamente humano del ser digno es la habilidad de ser un ser racional, es la posesión de autonomía o libertad para ser un libre iniciador de eventos, en lugar de un mero transmisor de impulsos proporcionados por naturaleza;²¹⁴ es decir, como lo establece Kant, un fin y no un medio.²¹⁵

Santo Thomas de Aquino estableció que la dignidad de la persona se encuentra fundada en dos aspectos: su dignidad natural propia de su naturaleza racional y libre, y su dignidad moral que comprende la experiencia y libertad de perseguir los bienes superiores.²¹⁶

²¹¹ Cfr. Vasak, Karel, “La larga lucha por los derechos humanos”, en *El Correo de la UNESCO. Una ventana abierta al mundo*, noviembre de 1977, año XXX, p. 29, visible en: <http://unesdoc.unesco.org/images/0007/000748/074816so.pdf#48063>, consultado el 19 de abril de 2014.

²¹² Cfr. Álvarez Ledesma, Mario I., *Acerca del concepto derechos humanos*, México, McGraw-Hill, 1998, p.129.

²¹³ Cfr. Meilaender, Gilbert, *Neither beast nor god: The dignity of the human person*, Estados Unidos, Encounter Books, 2009, p. 1.

²¹⁴ Cfr. Bontekoe, Ron, *The nature of dignity*, United Kingdom, Lexington Books, 2010, p. 6.

²¹⁵ Kant desempeñó un papel histórico importante en la conexión de la dignidad con la idea de que todos los humanos tienen incondicionalmente un valor intrínseco, y es por referencia a Kant (en especial su famosa afirmación de que los seres humanos deben ser tratados siempre como fines y nunca como medios) que se hicieron intentos de convertir el principio de respeto a la dignidad en una decisión moral y legal práctica. Cfr. Rosen, Michael, *Dignity: Its history and meaning*, United States of America, Harvard University Press, 2012, p. 10.

²¹⁵ Cfr. *Ibidem*, p. 11.

²¹⁶ “*Nam dignitas absolutum est, et ad essentiam pertinent*”. Tomás De Aquino, Suma Teológica, Obras completas (trad. y notas de Francisco Barbado Viejo), edición bilingüe,

Así, la noción de derechos humanos alude a una forma específica de entender lo que es la persona humana y su lugar respecto de las otras personas en lo individual y lo colectivo, como persona con dignidad intrínseca; lo que implica una posición ética respecto de cómo deben ser tratadas u protegidas las personas en una sociedad política, en todos los aspectos,²¹⁷ inclusive en cuanto al poder de imposición del Estado.

Esta manera específica de entender al ser humano determina consecuentemente la manera de concebirse al Estado; como un instrumento al servicio de los hombres, para ayudar a cada individuo, (por su indigencia social, como establece Francisco Pérez Porrúa) poniendo a su alcance los medios para obtener su perfecto desarrollo como persona humana.²¹⁸

Otra concepción del hombre resulta en distinta concepción del Estado. Así por ejemplo, considerar al ser humano como ente sin libertad y fin propio puede llevar a un Estado instituido como fin supremo de su actividad (Estado totalitario).²¹⁹

En este sentido, la actividad Estatal en general, y la imposición del Estado en particular, no deben mermar la dignidad de las personas dejando a seres biológicos sin fines propios.

Siguiendo a Mario Álvarez Ledesma, el concepto de derechos humanos tiene un origen axiológico que se encuentra en la idea de derechos naturales²²⁰ como exigencias, valores o atributos morales relativos a un nuevo ideal de persona (seres racionales y libres dotados de vida, que tienen fines específicos). En este sentido, la fundamentación de los derechos humanos debe hacerse desde la ética y en torno a la justificación de los valores (si se

Madrid, BAC, 1957. I, q. 42, a. 4, ad 2. Y "*Libertas arbitrii ad dignitatem hominis pertinent*". Tomás De Aquino, I, q. 59, a. 3, sed contra.

²¹⁷ Álvarez Ledesma, Mario I., *Acerca del concepto derechos humanos*, op. cit., pp. XIII y 19.

²¹⁸ Cfr. Porrúa Pérez, Francisco, *Teoría del Estado*, op. cit., p. 223.

²¹⁹ *Ibidem*, p. 200.

²²⁰ Aceptar una noción axiológica, es decir, la existencia de valores o principios que definan una idea moral de persona humana, no implica tener que aceptar la fundamentación iusnaturalista. Puede concederse la aceptación de un concepto de persona humana racional, autónoma, inviolable pero por razones distintas a las del iusnaturalismo. Cfr. Álvarez Ledesma, Mario I., *Acerca del concepto derechos humanos*, op. cit., pp. 63 y 64.

les ve desde la axiología) o principios (si se les ve desde la deontología) en los cuales se sustenta este concepto de persona humana. El concepto de derechos humanos también admite una noción jurídica, referida a su inserción en el derecho positivo como derechos subjetivos. La primera noción se rige por las reglas del discurso ético; la segunda por las reglas de los ordenamientos jurídicos en el derecho positivo.²²¹

Ambas nociones son de gran relevancia sin que se pueda reducir la dimensión jurídica en detrimento de noción axiológica o viceversa, pues entonces, no podría servir de parámetro para valorar el funcionamiento del derecho y de las instituciones políticas. En tal caso, bastaría que fueran derogados los derechos humanos de las leyes vigentes para justificar su exclusión y la validez de los actos de autoridad que los vulneran.²²²

Al respecto, Antonio Osuna Fernández-Largo, destaca que una concepción peculiar del ser humano y de la dignidad de la persona es compañera inseparable de la reivindicación de los derechos “del” hombre, que no se confunden nunca con la legislación del Estado, ni con los derechos del vencedor ni con las facultades del poder político.²²³

Así, la idea de derechos humanos alude a aquellas exigencias éticas que se adscriben a toda persona humana, sustentadas en valores o principios que se han traducido históricamente en normas de derecho nacional e internacional, como parámetros de justicia y legitimidad política;²²⁴ y que se dirigen (con todo su moral, político y jurídico) a la mejora de la calidad de vida de las personas a una fructífera convivencia social y, sobre todo, a la protección contra todo acto arbitrario de poder.²²⁵ Dos ideas principales que subyacen en este fenómeno son: la idea de la dignidad inherente a la persona humana, es

²²¹ Cfr. *Ibidem*, pp. 63y 64.

²²² *Idem*.

²²³ Cfr. Osuna Fernández-Largo, Francisco, *Teoría de los derechos humanos: conocer para practicar*, España, Editorial San Esteban, 2001, p. 27.

²²⁴ Cfr. Álvarez Ledesma, Mario I., *Acerca del concepto derechos humanos*, op. cit., pp. XIII y

19.

²²⁵ *Ibidem*, p. 26.

decir, los derechos humanos pretenden la defensa de dicha dignidad; y la idea del establecimiento de límites al poder.²²⁶

En suma, de lo anterior podemos distinguir tres elementos que nos pueden ayudar en nuestro análisis de la proporcionalidad y equidad como derechos humanos: el ético o moral, el histórico y el de derecho positivo.

2. Proporcionalidad y equidad tributarias como derecho fundamental del hombre según su naturaleza

Mencionamos que la idea de naturaleza humana asociada a un ser racional y libre capaz de fines específicos nos da lo característicamente humano. Pero, surge la pregunta ¿cómo identificar esos derechos fundamentales del hombre según su naturaleza?

Beuchot dice que la dignidad de la persona le da “el derecho fundamental de realizar su finalidad, su destino. Es el derecho de alcanzar su propia esencia”.²²⁷ Es decir, en el concepto de dignidad humana se puede encontrar la praxis vital del hombre para la consecución de su fin.

Santo Thomas de Aquino establece tres niveles de la naturaleza humana,²²⁸ que para Mario Álvarez Ledesma constituyen las fuentes de los derechos humanos: la naturaleza vegetativa, la naturaleza sensorial y la naturaleza racional.

- La naturaleza vegetativa se refiere a las necesidades biológicas de conservación, nutrición y crecimiento. El hombre por naturaleza está inclinado a conservar y prolongar su vida; aquí se puede ubicar el derecho a la vida, a la integridad, a la salud y a buscar los medios para su subsistencia que le permitan su propio y pleno desarrollo, etc.;

²²⁶ Cfr. Gómez Isa, Felipe, “Derechos humanos: concepto y evolución”, *Diccionario de acción humanitaria y cooperación al desarrollo*, España, Universidad del País Vasco-HEGOA, visible en: <http://www.hegoa.ehu.es/>, consultado el 19 de mayo de 2015.

²²⁷ Cfr. Beuchot, Mauricio, *Filosofía y derechos humanos*, México, Siglo XXI, 1993, p. 60.

²²⁸ Cfr. De Aquino, Santo Tomás, *Suma Teológica*, “El hombre como creatura”, Primera Parte, I, visible en: <http://hjpg.com.ar/sumat/a/c100.html>, consultado el 7 de junio de 2014.

derechos todos que constatan la aprehensión de dichos bienes como fines a preservar.

- La naturaleza sensorial se refiere a todo lo relacionado con el funcionamiento de los sentidos externos, así como la imaginación y la memoria. De ella surgen los derechos radicados en los sentidos, como el derecho a la felicidad, a la afectividad o al amor, a la experiencia estética o literaria, entre otros; derechos todos que sólo pueden estar radicados en el ser humano en relación con sus congéneres.
- La naturaleza racional se refiere al entendimiento y la voluntad, con la que trata de explicar el deseo intelectual; implica por ejemplo, la inclinación nata a buscar la verdad y la natural inclinación a vivir en sociedad y a participar en la organización. Al respecto derivan los derechos como a libertad religiosa y de conciencia, de participación política (como a votar y ser votado, los que hacen participar en la vida organizativa de la polis, de asociación).

Así, podemos estar de acuerdo o no con el autor, sin embargo, si aceptamos la dimensión ética, cada uno de estos aspectos de la naturaleza humana es el origen de los derechos fundamentales o humanos (el derecho a la vida, a la integridad física y moral, el derecho a la alimentación, a la propagación de la especie, al matrimonio, a la educación de los hijos, a la felicidad, a la solidaridad, a la experiencia estética, al conocimiento, a la libertad religiosa y de conciencia, a la participación en la organización política del Estado, a la de pensamiento, etc.).²²⁹

En suma, la naturaleza humana, su racionalidad y autonomía, le permiten obrar para la consecución de unos fines que “constituyen el sentido y la plenitud de la vida humana, individual y social”.²³⁰

La proporcionalidad y la equidad en las contribuciones son necesarias para el pleno desarrollo de las personas y para poder concretar sus fines propios, por

²²⁹ Cfr. Saldaña Serrano, Javier, *Derecho natural. Tradición, falacia naturalista y derechos humanos*, México, UNAM-IIJ, 2012, pp. 123-129.

²³⁰ Hervada, Javier, *Introducción crítica al derecho natural*, 6ª. ed., Pamplona, Eunsa, 1990, p. 143.

tanto, como derechos humanos, su origen es la naturaleza misma del hombre; es decir, el derecho a la proporcionalidad y equidad en las contribuciones expresa la dignidad del ser humano y, desde el punto de vista procedimental, son determinantes para dar contenido y eficacia al derecho humano al mínimo vital.

Todos los derechos que emanan de la naturaleza vegetativa, sensorial y racional, incluyen además todo lo necesario para perfeccionarlos.²³¹ Aquí también podemos vislumbrar a la proporcionalidad tributaria y la equidad tributaria, y en general, a la justicia en las contribuciones, como derechos humanos, pues de nada sirve tener en teoría todos los derechos mencionados si el Estado, mediante la imposición excesiva, desproporcional, inequitativa o innecesaria, que no se dirige a sustentar los gastos públicos, priva a los individuos de poder hacer realidad estos derechos y poder desarrollarse conforme los fines propios de cada individuo, siguiendo un plan de vida personal, que el Estado tiene la responsabilidad de tutelar.

Entonces, por ejemplo, así como el derecho a la salud y el derecho a una alimentación sana perfeccionan el derecho a la vida, los derechos de proporcionalidad y equidad en las contribuciones permiten perfeccionar, entre otros, los derechos a la alimentación y a la salud. Así, desde su dimensión ética, la proporcionalidad y equidad en las contribuciones emergen de la dignidad humana y, por lo tanto, son efectivos derechos humanos, no obstante, desde otra dimensión, también puedan servir de garantías para hacer efectivos otros derechos humanos, como ya se destacó, entre éstos, el derecho humano al mínimo vital.

En suma, la proporcionalidad y equidad tributaria concretan las exigencias de la libertad, la igualdad y la seguridad humana, como expresión de la dignidad de los seres humanos, al permitirles contar con los medios para el desarrollo de sus fines, por tanto deben ser aseguradas, promovidas y garantizadas por el Estado.

²³¹ Cfr. Saldaña Serrano, Javier, *Derecho natural. Tradición, falacia naturalista y derechos humanos*, México, UNAM-IIJ, 2012, p. 145.

En el capítulo anterior destacamos que la proporcionalidad y la equidad en las contribuciones establecen la medida en que todo individuo tiene la obligación de contribuir a las cargas públicas, ya que determinan la obligación tributaria y la cuantificación del monto a cargo del sujeto obligado.

Asimismo, establecimos que la equidad tributaria como concreción de la igualdad general, es una medida de justicia que exige un trato igual a los iguales y desigual a los desiguales; de esta manera, deben contribuir igual quienes estén en la misma situación económica y desigual quienes se encuentren en situaciones o supuestos económicos distintos.

En cuanto a la proporcionalidad tributaria, señalamos que la contribución debe ser acorde a las necesidades reales del Estado –el gasto público republicano– y a la capacidad económica real del sujeto –donde éste se reserva un mínimo de bienes que le garanticen un nivel de vida digno–, de tal manera que quien tiene más debe soportar una aportación mayor en comparación con quien tiene menos. En la capacidad contributiva, encontramos dos límites: el inferior, que se refiere al mínimo vital y el superior, que refiere que la contribución no debe ser tan alta que destruya la fuente generadora de la riqueza.

Se advierte que ambos, proporcionalidad y equidad, en esencia, buscan evitar que los impuestos deterioren la calidad de vida de los sujetos pasivos. Esto es, con estos derechos se busca que las personas conserven lo necesario para lograr sus fines individuales, su proyecto de vida, y en tanto, emanan de la naturaleza humana como derechos humanos. Además, la proporcionalidad y equidad en las contribuciones constituyen medidas necesarias para la conservación de los demás derechos que surgen de la naturaleza misma de la persona humana y, por lo tanto, son también derechos inherentes a la persona, esto es, efectivos derechos humanos.

Respecto de la proporcionalidad y equidad, Flores Zavala dice que se deben interpretar la expresión “proporcional y equitativo” como significado de justicia, toda vez que la intención del legislador fue la de expresar que los impuestos

fuesen justos; es decir, lo proporcional y equitativo de los impuestos busca la justicia de los impuestos.²³² Lo que muestra la dimensión ética de la proporcionalidad y equidad.

De manera similar, Sergio Francisco de la Garza considera que la proporcionalidad y equidad deben ser vistas como conceptos coincidentes de justicia tributaria. Establece que en la distribución de las cargas, la justicia distributiva exige que se traten igual a los iguales y desigual a los desiguales; sin embargo, tal postulado no se puede cumplir si no es tomado en cuenta las distintas capacidades contributivas de los sujetos.²³³

En suma, la equidad y proporcionalidad tributarias expresan lo justo en materia de contribuciones. En este sentido, nada se opone a considerarlos como derechos humanos, puesto que buscan la justicia en las contribuciones como medida para preservar la dignidad humana, e impiden que el Estado, al buscar un supuesto y abstracto “bien común”, o satisfacer necesidades ficticias con abstracciones como la supuesta “solidaridad”, desposea al contribuyente de los bienes necesarios para su desarrollo. Lo anterior implica que la proporcionalidad y equidad tributarias deben analizarse, no económicamente, como lo han hecho los tribunales mexicanos, sino a la luz de, y como derechos humanos.

En este sentido, como derechos humanos, la proporcionalidad y equidad en las contribuciones tienen una relación de interdependencia con otros derechos; lo que implica que cuando no se hacen realidad otros derechos humanos asociados a los derechos tributarios de proporcionalidad y equidad, se merma la posibilidad de hacerlos efectivos; de igual forma, cuando no se hacen realidad los derechos de proporcionalidad y equidad tributarias, se merma la posibilidad de hacer efectivos otros derechos humanos.

²³² Cfr. Flores Zavala, Ernesto, *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*, México, Porrúa, 1985, p. 206.

²³³ Cfr. De la Garza, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, México, Porrúa, 1985, p. 272.

Lo anterior significa que una interpretación *pro persona* de estos derechos debe abandonar criterios “económicos” y debatirlos en el ámbito tributario a la luz de los mínimos vitales y la calidad de vida de los sujetos de la obligación tributaria.

3. Proporcionalidad y equidad tributarias como derechos humanos desde una conquista histórica

Hemos advertido a los derechos humanos como exigencias éticas que se adscriben a toda persona humana y que han evolucionado a través de un proceso histórico social. El carácter histórico ha sido producto de luchas sociales de muchos siglos que hacen hincapié en aquellas actividades vinculadas con la constante y permanente búsqueda por la reivindicación de la condición y libertad humana. La dimensión social la encontramos en los beneficios que estos derechos han aportado a la estabilidad política de los Estados.

Por ello, es importante reflexionar sobre los orígenes y motores históricos que gestan la concepción ética detrás de los derechos humanos, para encontrar en ellos referencias a lo tributario (a un impuesto justo), como elemento importante para la reivindicación de los seres humanos y su dignidad. Sobre esto hemos abundado a lo largo de este trabajo, especialmente en el capítulo primero y en algunas partes del presente apartado, por tanto no hace falta reiterar repeticiones innecesarias.

No obstante, debemos señalar que desde la dimensión histórica, se hace obvia la relación entre la concepción del ser humano como ser digno, racional y libre, capaz de fines propios, y el mundo de los impuestos.

Al respecto, es preciso recordar que aún antes de la concepción moderna de los derechos humanos, lo fiscal ha estado en el centro de las luchas sociales, tanto que se ha señalado que: “es probable que las primeras revoluciones en

la historia hayan sido provocados, no por la defensa de la libertad de los ciudadanos sino para reprimir y suprimir la voracidad de las arcas fiscales”.²³⁴

Así, la historia muestra que el germen de los derechos humanos que se gesta en Inglaterra con la *Magna Charta Libertatum* de Juan Sin Tierra (de igual forma los demás documentos que siguen a la Carta Magna y que se mencionan en el capítulo I), restringe al poder impositivo real. En ella se sanciona por primera vez el principio de que los tributos sólo podían ser establecidos vía un acto de consentimiento de los representantes, de los contribuyentes. En ese acto de consentimiento encontramos toda la base de las libertades políticas que invocan los barones frente al poder absoluto del rey inglés.

Ahora bien, aunque lo más sobresaliente en este caso es el principio de legalidad; esto es, el derecho de los barones a emitir su consentimiento sobre los impuestos, no debemos descartar los derechos de proporcionalidad y equidad tributarias, pues el fin de consentir los impuestos era precisamente que no se establecieran impuestos voraces o injustos; lo cual coincide con los objetivos de la proporcionalidad y equidad de las contribuciones.

En cuanto a la Revolución Americana, como señala Andrew Beattie, fueron, los impuestos que llevaron a los estadounidenses a la rebelión contra los británicos en 1773.²³⁵ En efecto, como hemos mencionado, la emancipación americana, iniciada por la rebelión de las colonias inglesas, nació de la pretensión de los colonos británicos de Norteamérica de consentir sus propios tributos y de beneficiarse de ellos, y no de que se les impusiera.²³⁶

²³⁴ García Amor, Cuauhtémoc, “Los impuestos a la producción y al consumo y algunos comentarios sobre los impuestos indirectos en México”, *op. cit.* p. 953.

²³⁵ Cfr. Beattie, Andrew, *A concise history of changes in U.S. Tax Law*, visible en: <http://www.investopedia.com/articles/tax/10/concise-history-tax-changes.asp>, consultado el 30 de junio de 2014, “*It was, after all, taxes that led Americans to revolt against the British in 1773*”.

²³⁶ Cfr. Jarach, Dino, *Curso superior de Derecho Tributario*, 2ª ed., Argentina, Liceo Profesional Cima, 1969, pp. 14 y 15.

De manera similar, la Revolución Francesa, tuvo en su centro el tema de la imposición;²³⁷ se afirmó que los ciudadanos por sí o por medio de sus representantes tenían que consentir los tributos (artículo 14); también se mencionó específicamente a la proporcionalidad y equidad en las contribuciones (artículo 13), al establecer que la contribución debe ser común e igualmente repartida (equidad) entre todos los ciudadanos, en razón de sus posibilidades (proporcionalidad).

También sobresale el discurso de Maximilien Robespierre otorgado en la Asamblea de 24 de abril de 1793, donde presenta su *Declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano para la Constitución francesa de 1793*. En dicho discurso, además de las libertades, están presentes una serie de exigencias sociales relacionadas con la obligación del Estado de proveer a la subsistencia de los integrantes de la sociedad: trabajo o medios para subsistir; instrucción pública accesible a todos los ciudadanos; exención de impuestos a los pobres, e impuestos progresivos.²³⁸ En este sentido, el texto del precepto propuesto por Robespierre destacaba:

Art. 13. Los ciudadanos cuyos ingresos no exceden de lo necesario para su sustancia están exentos de contribuir a los gastos públicos. Los otros deben sopórtalos progresivamente en función de la magnitud de su riqueza.²³⁹

Así, Robespierre, pide que a los más indigentes se les dispense del pago de impuestos,²⁴⁰ lo que muestra que lo importante para una sociedad no son las contribuciones, sino que todos sus integrantes alcancen determinados niveles de bienestar o sus proyectos personales; esto pone en evidencia un claro

²³⁷ *Idem*.

²³⁸ Cfr. Soriano, Ramón, *Historia temática de los derechos humanos*, España, Editorial Mad, 2003, p. 244.

²³⁹ “Déclaration des droits de l'homme et du citoyen”, présentée par Maximilien Robespierre [imprimé par ordre de la Société des Amis de la Liberté et de l'Egalité] (24 avril 1793), Art. 13. *Les citoyens dont le revenu n'excède pas ce qui est nécessaire à leur substance sont dispensés de contribuer aux dépenses publiques. Les autres doivent les supporter progressivement, selon l'étendue de leur fortune*. En Robespierre, Maximilien, *Discours par Maximilien Robespierre -- 17 Avril 1792-27 Juillet 1794*, September 1, 2009 [EBook #29887], visible en: <http://www.gutenberg.org/files/29887/29887-h/29887-h.htm#17930424>, consultado el 23 de marzo de 2015.

²⁴⁰ Cfr. González, Nazario, “La Declaración de Derechos Humanos de 1793”, en *MANUSCRITS*, n° 8, enero de 1990, pp. 165-191.

intento de precisar el tema de las contribuciones en clave de derechos humanos e incluir el concepto de proporcionalidad asociado a un mínimo vital.

Desafortunadamente, la idea de Maximilien de Robespierre no trascendió a la Constitución francesa de 24 de junio de 1793, aunque en el artículo 20 de ese documento se plasmó el principio de contribución general, destacando que: “Ninguna contribución puede ser establecida sino por utilidad general. Todos los ciudadanos tienen derecho a participar en el establecimiento de las contribuciones, de velar por el uso de las mismas y de que les sean rendidas las cuentas”.

No obstante, como se advierte, a partir de los siglos XVII y XVIII, se percibe un estrecho vínculo entre los derechos humanos orientados esencialmente a tutelar los atributos inherentes a la persona humana y la finalidad del Estado de proteger estos atributos.

La lucha de independencia norteamericana iniciada por el impuesto al té y marcada por el aforismo “*no taxation without representation*” y la Revolución francesa, con su Declaración del Hombre y el Ciudadano, con la idea de la contribución común y el derecho de los ciudadanos de verificarla por sí o a través de sus representantes, ilustran la demanda para que la intervención del Estado en materia tributaria sea aceptado por los ciudadanos (mediante su representantes, Revolución de la doce colonias) y organizado en proporción a la capacidad de pago (Revolución Francesa).

Como se advierte, hay una clara idea de que la imposición debe ser moderada, debe tener límites asociados a la visión de un ser humano como ser con dignidad. Los eventos históricos que se mencionan nos dejan la lección de que la legitimidad en materia tributaria consiste en que la intervención del Estado en materia de impuestos debe ser aceptada por los ciudadanos y sus elementos (de la imposición), organizados sobre la base de lo justo.

Esta idea no se mengua en el tránsito del Estado liberal al Estado social pues el desarrollo de la capacidad contributiva²⁴¹ en Europa como elemento de la justicia impositiva se da justamente en este tránsito, de tal manera que se dice que la capacidad contributiva “encontraba su anclaje en el sistema de valores constitucionales, en el Estado de Derecho, en los derechos fundamentales y el principio del Estado Social”.²⁴²

Así, la solidaridad característica del Estado Social fortalece la idea de que la contribución debe ser conforme a la capacidad contributiva, pues la imposición de tributos no se realiza como contraprestación directa de los servicios públicos, sino en cumplimiento de la solidaridad; aunque, no desaparece por completo la idea de pago de contribuciones conforme a los beneficios recibidos. Esta idea aún hoy se percibe, por ejemplo, en las contribuciones conocidas como derechos y contribuciones de mejoras. De esta manera, vemos que aún y cuando la idea de solidaridad se plantó como una de las bases del Estado social, no por ello se menoscaba la idea de contribuciones justas, proporcionales y equitativas.

La equidad tributaria, vista como igualdad, prácticamente no se cuestiona desde su aparición histórica. Por otra parte, la teoría de la capacidad contributiva llega a América Latina en la década de los 80's como una teoría de justicia impositiva. En México se revela en la interpretación de la proporcionalidad tributaria. Al respecto, Valdez Costa señala que “históricamente se ha ido abriendo camino la tendencia doctrinaria de hallar un criterio que justifique ética y jurídicamente ese poder de imposición, en torno del concepto de capacidad contributiva, o facultades económicas del contribuyente, es decir, la posibilidad económica que tiene el individuo de

²⁴¹ Aunque como hemos señalado la idea de contribución conforme a la capacidad contributiva tiene raíces más antiguas. *Cfr.* nota al pie 82.

²⁴² *Cfr.* Martul Ortega, P. Yebra, “Presentación”, en Kirchof, P., Cardoso Da Costa, J.M., Di Pietro, A., *Garantías Constitucionales del Contribuyente*, Valencia, Tirant lo Blanch, 1998, p. 20.

contribuir a sufragar los gastos públicos destinados a satisfacer las necesidades colectivas”.²⁴³

En este contexto, existe un argumento histórico para establecer la idea de proporcionalidad y equidad en materia tributaria, que se asocia a las luchas libertarias del ser humano para abatir la impunidad; así, consideramos que en México sólo es necesario un cambio de paradigma interpretativo para aprovechar estas conquistas y elevar los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos al rango de efectivos derechos humanos.

En este sentido, atendiendo a los criterios económicos que privan en México asociados a los principios de proporcionalidad y equidad, y a la hermenéutica que impulsan las autoridades hacendarias y los órganos jurisdiccionales federales, la idea de una interpretación en clave de derechos humanos para la materia tributaria puede ser novedosa y constituir la herramienta que permita conciliar las necesidades económicas del Estado para sufragar el gasto público, con el derecho de los gobernados a contribuir de manera proporcional y equitativa, dejando a salvo un mínimo vital que permita lograr un proyecto de vida protegido constitucionalmente.

4. Conquista histórica de los derechos humanos de proporcionalidad y equidad tributaria en México: la reforma de 10 de junio de 2011

Para reforzar el argumento con el que cerramos el apartado anterior, debemos mencionar que en el caso particular mexicano, como ya establecimos, fue difícil aceptar a la proporcionalidad y equidad tributarias como derechos humanos.

Durante la historia jurisprudencial mexicana se discutió por más de medio siglo si el contribuyente tenía el derecho de discutir en los tribunales la proporcionalidad y equidad de los tributos establecidos por los gobiernos federal, estatal o municipal, según fuere el caso. En una primera

²⁴³ Cfr. Valdez Costa, Ramón, *Instituciones de Derecho Tributario*, Buenos Aires, Depalma, 1992, p. 445.

interpretación, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, principalmente el ministro Ignacio L. Vallarta,²⁴⁴ fiel a la doctrina norteamericana de división de poderes, sostuvo que pretender que los tribunales resuelvan sobre la equidad y proporcionalidad tributaria, es querer que se conviertan en parlamento, que hagan política y no que administren justicia, es querer poner un tutor al cuerpo

²⁴⁴ Aunque alguna parte de la doctrina considera que la postura que se atribuye a Vallarta es inexacta, porque fue malinterpretado en sus ideas, como se desprende de sus escritos: "Es, pues, el principio general en estas materias, que toca al Poder Legislativo pronunciar la última palabra en las cuestiones de impuestos, siendo final y conclusiva su decisión sobre lo que es propio, justo y político en ellas, y sin que puedan los tribunales revisar esa decisión para inquirir hasta qué grado la cuota del impuesto es el ejercicio legítimo del poder, y en cuál otro comienza su abuso. Y la excepción que ese principio sufre, tiene lugar cuando el Congreso ha traspasado los límites de sus poderes, y ha decretado, con el nombre de impuestos, lo que es solamente expropiación de su propiedad, conculcando no solamente los preceptos constitucionales que no toleran la arbitrariedad y el despotismo, sin las más claras reglas de la justicia

He dicho que la razón pura recomienda y apoya esas teorías, y debo probarlo. Sólo borrando la línea que divide las atribuciones de los poderes legislativo y judicial, sólo negando a éstos su respectiva independencia en la órbita que les pertenece, se puede mantener la intervención judicial en todos los actos legislativos sobre impuestos, que importen un abuso, un error. Esta Corte no podría, sin arrogarse un carácter político que no tiene, declarar que el presupuesto de egresos decretado por el Congreso es excesivo, o siquiera que alguna de sus partidas importa un gasto superfluo, que se debe suprimir. Tampoco podría, sin olvidar por completo su misión, juzgar de la necesidad, de la conveniencia política, o aun de los motivos económicos de los impuestos votados en la ley de ingresos, ni aun con el pretexto de decirse que pesan demasiado sobre el pueblo, que son ruinosos para la riqueza pública, etc. Pretender que los tribunales hagan algo de eso, es querer que se conviertan en parlamento, es querer que hagan política y no que administren justicia, es querer poner un tutor al Cuerpo Legislativo, quitándole su independencia, es en fin, querer confundir monstruosamente las atribuciones de los poderes Legislativo y Judicial...

Pero en todas esas materias, se dirá, pueden cometerse gravísimos abusos por espíritu de partido, por perversidad, por ignorancia, por error. ¿Si los tribunales son incompetentes para reprimirlos, han de quedar ellos sin remedio? No, sin duda alguna: nuestras sabias instituciones lo dan y más eficaz que cualquiera otro sistema político conocido []. Si los diputados son de verdad los elegidos del pueblo, imposible será, en la generalidad de los casos, que estos abusen de sus poderes a perjuicio de intereses ajenos o propios. Mas si a pesar de esto lo hicieren, la corrección eficaz se encuentra luego en el ejercicio del derecho electoral, como dicen los americanos, en el derecho que en el pueblo [sic] tiene cada dos años de elegir representantes que sepan cuidar de sus intereses. En la libertad del sufragio, según la estructura de nuestras instituciones, está, pues, el remedio de los abusos del poder Legislativo.

Sólo cuando los atentados del legislador sean tan graves que él traspase el límite de sus facultades constitucionales, dicen los americanos, es lícito a los tribunales conocer de los abusos legislativos en materia de impuestos. Esta doctrina no necesita demostración. En este caso la apelación al sufragio popular sería estéril, porque los derechos de propiedad y de seguridad amenazados serían hollados sin remedio; y por esto los tribunales para hacer respetar las garantías individuales, tienen la misión y el deber de intervenir en ese caso supremo; y para que no se erija en gobierno el despotismo de muchos con infracción de la Constitución, esta Corte, guardián de ella, debe apresurarse a proteger y amparar los derechos del hombre contra la opresión. (Vallarta, Ignacio L., Obras, t. II: Votos II, México, Porrúa, 1989, pp. 31 a 35).

legislativo, quitándole independencia, y querer confundir monstruosamente las atribuciones de los poderes legislativo y judicial.

No obstante, se intentaba acción tras acción, solicitando la protección del Poder Judicial de la Federación a los derechos de proporcionalidad y equidad, lo que es muestra de que en la sociedad se tenía la concepción de que los impuestos injustos eran una afectación a las personas como seres humanos.

Fue hasta principios del siglo pasado (1925) cuando por primera vez se juzga mediante el juicio de amparo la constitucionalidad de las contribuciones. En un criterio, la SCJN manifestó que ambos principios deben considerarse como garantías constitucionales del contribuyente, no obstante no se ubiquen en el marco de lo que se consideraban, en ese entonces, “garantías individuales”. Así, en una primera aproximación, se observa que esos principios actúan como limitantes al poder tributario del Estado, como se advierte del siguiente criterio:

IMPUESTOS. Aunque la jurisprudencia sentada por la Corte, en ejecutorias anteriores, fue que la proporcionalidad y equidad del impuesto no puede remediarse por medio del juicio de amparo, **es conveniente modificar esa jurisprudencia, estableciendo que sí está capacitado el Poder Judicial federal para revisar los decretos o actos del Poder Legislativo**, en cada caso especial, cuando a los ojos del Poder Judicial aparezca que el impuesto es exorbitante y ruinoso o que el Poder Legislativo se ha excedido en sus facultades constitucionales. **Esa facultad de la Suprema Corte proviene de la obligación que tiene de examinar la queja, cuando se ha reclamado como violación de garantías la falta de proporción o de equidad en un impuesto y si bien el art. 31 de la Constitución, que establece esos requisitos de proporcionalidad y equidad en el impuesto como derecho de todo contribuyente no está en el capítulo relativo a las garantías; de suerte que si la Suprema Corte, ante una demanda de amparo contra una ley que establezca un impuesto notoriamente exorbitante y ruinoso negara la protección federal, diciendo que el Poder Judicial no es el capacitado para remediar tal violación y dijera que ese remedio se encuentra en el sufragio popular, haría nugatoria la prescripción de la fracc. I del art. 103 constitucional, que establece el amparo contra las leyes que violan las garantías individuales, y la misma razón podría invocarse para negar los amparos en todos los**

casos en que se reclamara contra leyes. (AR, Maldonado Aurelio, 20 de octubre de 1925, unanimidad de votos, t. XVII, p. 1013).²⁴⁵

Con este argumento, la SCJN inicia el control de constitucionalidad de la materia impositiva, y supera la objeción de Ignacio L. Vallarte sobre el carácter político del tributo. El mismo criterio fue seguido en 1937²⁴⁶ y 1940.²⁴⁷ En la década de los sesenta, el Poder Judicial de la Federación empieza a reconocer de manera general el carácter de garantías individuales a la proporcional y equidad, y en la década de los ochentas, son plenamente reconocidos como garantías individuales. Así, se aseveró que si bien el artículo 31 de la Constitución, que establece la proporcionalidad y equidad tributarias no se encontraba en el capítulo relativo a las garantías individuales, su lesión sí era una violación de garantías.

Entonces, como consecuencia de la reforma constitucional de 10 de junio de 2011, en donde se reemplazó la denominación del Título Primero de la CPEUM de “garantías individuales” por la de los “derechos humanos y sus garantías”, podemos decir que: a) se hace eco de la doctrina nacional e internacional que distingue entre los derechos humanos y las herramientas procesales para hacerlos efectivos; b) se crea un bloque de constitucionalidad, en donde las normas constitucionales de protección de derechos, los tratados internacionales en materia de derechos humanos y los precedentes de los órganos jurisdiccionales internacionales en la materia juegan un papel significativo; y c) nada impide que los derechos humanos se deriven de cualquier norma constitucional.

Por los argumentos vertidos en el párrafo anterior, reforzados por los argumentos histórico-jurídicos analizados en otras partes de esta investigación, podemos afirmar sin temor a equivocarnos, que la

²⁴⁵ Guerrero Lara, Ezequiel y Guadarrama López Enrique (comps.), *La interpretación constitucional de la Suprema Corte de Justicia (1917-1982)*, México, UNAM, 1984, t. I, p.184.

²⁴⁶ Tesis aislada, *Semanario Judicial de la Federación*, Quinta Época, t. LI, p. 333, de rubro: “IMPUESTOS, PROPORCIÓN, EQUIDAD DE”.

²⁴⁷ Tesis aislada, *Semanario Judicial de la Federación*, Quinta Época, t. LXV, p. 3830, de rubro: “IMPUESTOS, FACULTADES DEL PODER JUDICIAL PARA INTERVENIR EN MATERIA DE”.

proporcionalidad y equidad tributarias son derechos humanos reconocidos y positivizados en nuestro ordenamiento jurídico, por lo que para su aplicación y garantía, el operador jurídico –la autoridad hacendaria y el juez contencioso administrativo o de control constitucional– debe favorecer en todo tiempo la protección más amplia de las personas aplicando el principio *pro homine*, como lo prescribe el artículo 1° de la CPEUM.

Otro aspecto positivo de la reforma correspondiente al artículo 1° constitucional, es que establece la obligación de todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad, así como la obligación estatal de prevenir, investigar, sancionar y reparar las violaciones a los derechos humanos.

Lo anterior también queda delimitado en las consultas que el presidente de la SCJN hace al Pleno, para dar cumplimiento a las obligaciones derivadas del caso Rosendo Radilla, que da origen a los expedientes Varios 489/2010 y 912/2010 en donde se decantan las obligaciones del órgano jurisdiccional en la materia. Los órganos jurisdiccionales realizan un control de constitucionalidad vía acción, los demás órganos jurisdiccionales un control de constitucionalidad vía excepción, y las autoridades administrativas están obligadas a aplicar el principio *pro homine* en su gestión cotidiana.

Así, hay una exigencia en el régimen jurídico mexicano para todas las autoridades para asegurar el respeto a los derechos de proporcionalidad y equidad en las contribuciones, tal como existe la exigencia para la autoridad de asegurar el respeto al derecho a la vida, a estar libre de tortura, entre otros; pues sin pretender demeritar los derechos humanos en materia de seguridad y justicia penal, en donde las violaciones pueden ser más palpables y se vislumbran como eventos extraordinarios, no podemos desconocer que las violaciones a los derechos de proporcionalidad y equidad tributarias se dan muchas veces de manera imperceptible en la vida cotidiana, pues las

personas se enfrentan al fenómeno de pago de contribuciones en un gran número de actividades que realizan en el día a día.

5. Positivización de la proporcionalidad y equidad en el derecho comparado

Un tercer elemento de análisis sobre la proporcionalidad y equidad tributarias como derechos humanos, es la traducción histórica de estos valores en normas de derecho nacional (cómo acabamos de ver en el caso mexicano) e internacional como parámetros de justicia; es decir su positivización en instrumentos jurídicos nacionales e internacionales.²⁴⁸ Cuando los derechos humanos son usados en su noción jurídica, a lo que en realidad se alude es a derechos públicos subjetivos de la más alta jerarquía normalmente plasmados en las constituciones nacionales y en los tratados internacionales.²⁴⁹

Es decir, esta forma especial de entender al ser humano en la dimensión de su dignidad, es trasladada a la norma de derecho positivo para asegurar la efectiva vigencia de los derechos humanos, dotándolos de obligatoriedad y exigibilidad jurídica. Así, la positivización de la equidad y proporcionalidad tributarias, como elementos de la imposición justa, pone al poder legítimo del derecho y del Estado contra todo acto que vulnera al ser humano por la imposición injusta.

²⁴⁸ Respecto a la positivización de los derechos humanos en particular, diferentes enfoques jurídicos han dado cuenta del significado de la misma. Para la tesis iusnaturalista, es el reconocimiento formal formulado por parte del Estado de unas exigencias jurídicas previas que se encarnan como normas positivas para mejor la garantía de su protección. Para la posición positivista, la positivización es la formulación de la voluntad de poder de otorgar función constitutiva, y no meramente declarativa, a unas manifestaciones, así, los derechos humanos sólo existen en cuanto aparecen recogidos en las normas positivas. Para la sociología jurídica (realista), la positivización es un paso de formulación necesario para el efectivo disfrute de los derechos humanos, que no proceden de estancias metafísicas como pretenden el iusnaturalismo, pero que tampoco es producto de la norma jurídica. Serán las condiciones socioeconómicas de cada momento histórico las que aconsejen la positivización de los derechos fundamentales a través del ordenamiento. Desde esta óptica, la positivización es una cuestión política y no filosófica como lo es para los iusnaturalistas, aunque tampoco es una mera cuestión jurídica. Más allá de la ley positiva está el contexto socioeconómico creador del derecho. *Cfr.* Salamanca Serrano, Antonio, *Fundamento de los derechos humanos*, Madrid, Nueva Utopía, 2003, p. 276.

²⁴⁹ Álvarez Ledesma, Mario I., *Acerca del concepto derechos humanos*, *op. cit.*, p. XV.

Gregorio Peces-Barba señala que “Solamente el paso del momento filosófico o axiológico al momento normativo, y por consiguiente, solamente la plenitud de un derecho fundamental, se producirá si el poder que fundamenta ese sistema de derecho positivo tiene voluntad de positivizar ese valor”.²⁵⁰ Aunque nosotros agregaríamos que además de la positivización, o quizá más allá de ésta, es indispensable la garantía de protección jurisdiccional, de tal forma que cuando se vulneren los derechos humanos de proporcionalidad y equidad tributarias, se obligué al Estado a cesar dicha vulneración y se restituya a los contribuyentes en sus derechos a través de la acción de los tribunales. Sólo en estas dos dimensiones es posible hablar de derechos humanos efectivos, porque esa es precisamente la misión del derecho positivo. Sin embargo, esto no significa que un derecho humano tenga que estar positivizado para ser tal.

El derecho positivo debe asignarle al concepto de derechos humanos su estatuto técnico instrumental, con que aquellos se insertarán y funcionarán en los sistemas de derecho. De esta manera, el derecho cumplirá con su tarea instrumental: hacer eficaces los valores de que los derechos humanos son portadores. Desde la dimensión jurídica, la labor del derecho positivo es hacer jurídicamente viable el discurso filosófico de los derechos humanos.²⁵¹

Entonces, la ley (constitución y leyes que derivan de ella) es el instrumento para hacer eficaz el punto de vista moral que se predica de la persona humana.²⁵² Lo anterior nos obliga a analizar –aunque sea brevemente– el proceso de plasmación de los derechos humanos tributarios en el derecho internacional.

²⁵⁰ Peces Barba, Gregorio, *Derechos fundamentales*, Madrid, Universidad Complutense de Madrid, 1983, p. 54.

²⁵¹ Álvarez Ledesma, Mario I., *Acerca del concepto derechos humanos*, op. cit., pp. 28 y 29.

²⁵² Saldaña, Javier “Introducción”, en Saldaña, Javier (Coord.), *Problemas actuales sobre derechos humanos. Una propuesta filosófica*, México, UNAM, 2001, p. 18. “Los derechos humanos denotan ciertas cosas o atributos que corresponden a todo individuo de la especie humana. Así estos derechos no serían más que la expresión jurídica y política de la dignidad humana, y ella no se posee por lo que se haya hecho o tenga, sino por lo que se es: hombre”.

5.1. El derecho internacional y el paradigma de los derechos humanos tributarios

En el ámbito internacional, la Convención Americana de Derechos Humanos, fue el primer pronunciamiento internacional que consagra expresamente a la materia fiscal como uno de los aspectos a ser protegidos vía garantías judiciales. Así, su artículo 8° señala:

Artículo 8. Garantías Judiciales

Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, **fiscal** o de cualquier otro carácter.

Como se observa, las garantías jurisdiccionales derivadas de este instrumento internacional de derechos humanos reconocen el derecho al debido proceso legal en materia fiscal, sin embargo, falta la consideración de la materia fiscal sustancial.

Donde más se ha visto desarrollado este vínculo entre derechos humanos y el derecho fiscal ha sido en Europa. En la Unión Europea, el órgano jurisdiccional encargado de hacer cumplir la normativa comunitaria, el TJUE, ha reconocido que la protección de los derechos fundamentales es un principio esencial del ordenamiento jurídico comunitario.²⁵³ En consecuencia, tanto los tribunales constitucionales como los tribunales comunitarios deben tutelar judicialmente los derechos fundamentales, entre los que interesan los de los ciudadanos como contribuyentes.²⁵⁴

²⁵³ Martín Jiménez, Adolfo J., “El Derecho Financiero Constitucional de la Unión Europea”, *Revista Española de Derecho Financiero*, España, Civitas, Enero-Junio 2001, nos. 109-110, p. 131.

²⁵⁴ A este respecto, un sector de la doctrina ha puntualizado que en el derecho comunitario “existe un catálogo de derechos y principios fundamentales que condicionan no sólo la intervención del legislador comunitario al elaborar las normas tributarias, sino las actuaciones desarrolladas por el legislador o el ejecutivo nacional en materia tributaria, siempre y cuando se encuentren dentro del ámbito de aplicación del Derecho Comunitario. Estos derechos y principios fundamentales comunitarios tienen la misma fuerza y efectos que los consagrados en las Constituciones financieras nacionales y son límites al poder del legislador y, a la vez,

El TJUE creado en los años 1990 se ha pronunciado en varias oportunidades contra leyes tributarias de países que lo integran, pudiendo los contribuyentes acudir al mismo en forma directa. El caso “Hentrich contra Francia”, tuvo origen en una medida fiscal desproporcionada que dio lugar a la obtención de una indemnización a favor de la parte damnificada (Hentrich). De igual forma, este tribunal ha declarado aplicable al ámbito de las infracciones tributarias y sanciones administrativas el derecho a no declarar contra sí mismo, lo que impide a la administración pública utilizar los datos obtenidos bajo coacción con motivo de un procedimiento sancionador.

Por otra parte, el TEDH también ha emitido importante jurisprudencia en diversos temas relacionados con los derechos humanos del contribuyente, tales como la discriminación en materia tributaria en razón de nacionalidad, la devolución de ingresos fiscales indebidos por violación a la normativa comunitaria, la seguridad jurídica y confianza legítima, la violación al principio de proporcionalidad, la prohibición de establecimiento de aranceles y de exacciones de efecto equivalente, la responsabilidad extracontractual del Estado por violación del derecho comunitario, etc.

En síntesis, el proceso de gestación del derecho tributario europeo y su eventual aplicación por los tribunales constitucionales nacionales europeos, ha generado una retroalimentación doctrinal, jurisdiccional y legislativa entre los derechos fundamentales comunitarios y los derechos reconocidos en los ordenamientos tributarios domésticos.

Bajo este contexto, se ha delineado un embrionario sistema de protección de los derechos humanos del contribuyente en el ámbito de la Unión Europea, que a la par de su desarrollo doctrinal, ha permitido replantear los límites y aristas de estos derechos. En cuanto a la igualdad, el principio de trato igualitario es un derecho fundamental del sistema legal supranacional del

criterios de interpretación de la legislación comunitaria o nacional con la única diferencia de que su ámbito de aplicación excede el territorio de una nación y se imponen en toda la comunidad actuando a modo de *Constitución financiera europea* que despliega sus efectos con independencia de que el estándar de protección del contribuyente en la *Constitución financiera nacional* sea menos garantista que el comunitario”. Cfr. *Ibidem*, p. 159.

derecho europeo y comunitario europeo, lo que significa que leyes fiscales secundarias de la Estados europeos deben también estar conformes con ese requerimiento.²⁵⁵

Por tanto, tal y como lo establece Philip Baker, los derechos fiscales y los humanos no son en modo alguno incompatibles o contradictorias; más bien, los derechos humanos son un aspecto fundamental de la tributación, ya que limitan lo que pueden hacer los gobiernos para con sus ciudadanos.²⁵⁶

El autor establece que se está en un momento muy emocionante, donde se está viendo la extensión de los principios de derechos humanos al ámbito fiscal, para proporcionar límites a lo que pueden hacer los gobiernos para los contribuyentes. Establece que es parte del equilibrio entre los poderes del Estado y los derechos de los contribuyentes.²⁵⁷

En esa misma línea de ideas, Javier Luque señala que:

La segunda mitad del siglo XX se caracteriza por la poderosa fuerza expansiva de lo que se ha llamado “el fenómeno de los derechos humanos”. Todos los campos del quehacer humano, incluyendo la política, la economía y en especial el derecho, han sido radicalmente influenciados por ese fenómeno que apunta a conseguir se haga realidad el pleno desarrollo de la personalidad de cada ser humano, individualmente o conformando colectividades.

La tributación no ha sido ni debe ser ajena a esta influencia. En nuestra opinión, todos los aspectos relacionados con la tributación, sean fines, normas o procedimientos, deben tener en su médula el respeto a los derechos humanos.²⁵⁸

De lo anterior se advierte un fenómeno interesante, aun cuando el desarrollo del concepto mismo de derechos humanos corre en paralelo con la imposición o contribución justa, parece que después de la Revolución Francesa, esa

²⁵⁵ Cfr. Englisch, Joachim, “VAT/GST and direct taxes: Different Purposes” en Lang, Michael, Melz, Peter y Ecker Thomas (Eds.), *Value Added Tax and direct taxation: Similarities and Differences*, Netherlands, IBFD, 2009, p. 5.

²⁵⁶ Cfr. Baker, Philip, “Taxation and human rights”, *GITC Review*, London, vol. I, no. 1, November 2001, p.1.

²⁵⁷ *Idem*

²⁵⁸ Luque Bustamante, Javier, “Algunas reflexiones sobre las relaciones entre derechos humanos y tributación”, *Primeras Jornadas Internacionales de Tributación y Derechos Humanos*, Perú, Asociación Internacional de Tributación y Derechos Humanos, 1990, p. 49.

conexión, por alguna razón, se fue olvidando y hasta recientemente se está recordando.

Esta remembranza sin embargo, parece no haber llegado todavía con todo su poder para analizar específicamente lo justo de la imposición en cuanto a la proporcionalidad entendida como capacidad de pago. Respecto de la equidad, la discusión es entorno a la igualdad de la contribución (por ejemplo, discriminación).

En efecto, Englisch Joachim señala que los estándares de derechos humanos establecidos por el derecho internacional y supranacional, juegan un papel limitado en el escrutinio constitucional de la imposición sustantiva nacional. En cuanto a la Convención Europea de Derechos Humanos, establece que se advierte que el TEDH y las cortes nacionales en Europa se han centrado en aspectos procedimentales de la Convención Europea de Derechos Humanos, en tanto que reclamaciones consagradas en dicha Convención y dirigidas directamente a los elementos sustantivos de la imposición han sido soslayadas. Lo anterior se debe en parte, establece el autor, a las deficiencias y limitaciones inherentes a los catálogos de derechos humanos (los catálogos de derechos humanos no contienen explícitamente derechos humanos tributarios), y en parte a la restricción ejercida por el TEDH y el TJUE al ser confrontados con violaciones a los derechos humanos ocasionadas por normas tributarias sustantivas.²⁵⁹

En opinión de Daniel Gutmann, la creciente importancia de la jurisprudencia del TEDH, e incluso la existencia de una jurisprudencia constitucional de algunos países relativa a la igualdad tributaria y la tributación conforme a la capacidad de pago, no alteran la impresión general de que los derechos

²⁵⁹ Cfr. Englisch, Joachim, "The impact of human rights on domestic substantive taxation – the German experience", Kofler, Georg, Poiars Maduro, Miguel, Pistone, Pasquale, *Human rights and taxation in Europe and the world*, op. cit., pp. 285 y 286.

humanos han jugado un papel de menor importancia en la evolución de los sistemas fiscales en las últimas décadas.²⁶⁰

Por nuestra parte, afirmamos que ya es momento de tomar en serio a los derechos humanos de proporcionalidad y equidad tributarias. Refrendamos nuestra afirmación de que la proporcionalidad y equidad tributarias deben tomarse como lo que son: derechos inherentes a la naturaleza humana por servir para alcanzar los fines del hombre.

La jurisprudencia de la Corte Constitucional Alemana es la que muestra mayor desarrollo en este sentido, pues como señala Joachim Englisch, ese país ha sido menos reacio a examinar las normas tributarias sustantivas contra principios constitucionales y derechos humanos en particular. De hecho, a partir de 1990, esta Corte ha adoptado un enfoque comparativamente activo, quizá uno de los más activos a nivel mundial, hacia el escrutinio de normas tributarias sustantivas para asegurar su concordancia con los derechos humanos.²⁶¹

El autor citado líneas arriba, también señala que la Corte Constitucional Alemana ha derrumbado ciertas partes del sistema impositivo federal, estatal y municipal alemán en un aproximado de 30 veces. Estos veredictos negativos afectaron predominantemente la regulación del impuesto sobre la renta, pero también la regulación del impuesto corporativo, impuesto a la propiedad, impuesto a la herencia, impuesto a la importación e impuesto al valor agregado.²⁶²

La lección destacada en los argumentos analizados parece clara. Cada vez se genera una corriente de opinión para considerar a los derechos tributarios

²⁶⁰ Cfr. Gutmann, Daniel, "Taking human rights seriously: some introductory words on human rights, taxation and the EU", Kofler, Georg, Poiares Maduro, Miguel, Pistone, Pasquale, *Human rights and taxation in Europe and the world*, Netherlands, IBFD, 2011, p. 106.

²⁶¹ Cfr. Englisch, Joachim, "The impact of human rights on domestic substantive taxation – the German experience Kofler, Georg, Poiares Maduro, Miguel, Pistone, Pasquale, *Human rights and taxation in Europe and the world*, op. cit., p. 286.

²⁶² *Idem*.

como derechos humanos. Lo anterior, en nuestra opinión, se podría aplicar en México sin problema.

5.2. Proporcionalidad y equidad tributarias en el derecho comparado

La proporcionalidad como capacidad contributiva y la equidad tributaria (también como igualdad) definitivamente están vinculadas; la doctrina le adjudica distintos tipos de vínculos, tres son los principales:²⁶³

- La capacidad contributiva y la equidad tributaría son dos partes integrantes de la justicia tributaria.
- La capacidad contributiva es una articulación o especificación del principio de igualdad.
- La capacidad contributiva y la igualdad o equidad se identifican de tal manera que no se le atribuye un ulterior papel a la capacidad contributiva.

Así, la relación entre la equidad tributaria y la capacidad contributiva se manifiesta mediante alguno de estos vínculos. Esto es importante para comprender su positivización en ocasiones como igualdad o equidad solamente.

Así, respecto de la positivización de la equidad y la proporcionalidad tributarias, encontramos que en varias constituciones se hace mención expresa de la igualdad, de donde deriva la equidad en materia tributaria. La capacidad contributiva (proporcionalidad) por lo general no se encuentra explícitamente señalada, aunque puede ser reconocida como derivación de la igualdad. Por otra parte, son pocas las constituciones que mencionan explícitamente la capacidad contributiva y la equidad o igualdad en materia fiscal además de la igualdad general.

²⁶³ Cfr. Cañal García, Francisco José, "Revisión crítica del principio de capacidad contributiva y de sus distintas formulaciones doctrinales", *Revista del Instituto de Investigaciones Jurídicas*, México, Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de San Luis Potosí, no. 4, 1996, p. 23.

En el caso de México, como hemos referido a lo largo de este trabajo, los derechos de proporcionalidad tributaria o capacidad contributiva y equidad tributaria se encuentran contenidos en el artículo 31, fracción IV de la CPEUM. En consecuencia, no queda duda de que las autoridades (legislativo, ejecutivo y judicial) tienen la obligación de respetarlos y hacerlos operativos.

El poder impositivo del Estado, no alcanza para subestimar la Constitución sino sólo para hacer efectivo su mandato. Como establece Edgar Carpio,²⁶⁴ al hablar del caso de Perú, no se trata de una manifestación del *Ius Imperium* estatal, pues en un Estado democrático de derecho el poder del Estado emana del pueblo, constituyendo, por tanto, éste último el soberano y no el Estado. Creado el Estado por una decisión política del pueblo, no es el Estado el que sustituye al soberano, sino la Constitución que lo crea. De esta manera, establece el autor, del pueblo políticamente organizado se pasa a la Constitución políticamente soberana o jurídicamente suprema que exige de quienes ejercen el poder estatal, lo hagan con las limitaciones y responsabilidad que la Constitución y las leyes establecen.

Veamos ahora algunos ejemplos de cómo se encuentran plasmadas la proporcionalidad y equidad tributarias en el derecho comparado.²⁶⁵

Austria

El principio de igualdad está contenida en su Constitución, en el artículo 7°, numeral 1, asimismo hay una posible distinción entre igualdad horizontal e igualdad vertical, en donde situaciones iguales tienen que ser tratados de manera igual y situaciones no iguales deben ser tratados de manera no igual.

En cuanto a la capacidad contributiva, no hay una base legal explícita. La igualdad es el único derecho fundamental que puede proveer una base legal a

²⁶⁴ Cfr. Carpio Marcos, Edgar, "La no confiscatoriedad en los tributos en la jurisdicción constitucional", *Revista Jurídica*, Perú, no. 134, enero 1996 – julio 1999, p. 546.

²⁶⁵ Respecto de Austria, Bélgica, Francia, Alemania, Hungría, Italia, España y Estados Unidos, nos basamos en: Amini, Mostafa, "Equality and ability to pay in the Dutch tax System. The principle of equality and ability to pay in the Dutch income tax system and the influences by domestic law, tax treaties", OECD, EU law, WTO law", Master Thesis, para obtener título en Tilburg University, Supervisor, DRS. C.A.T. Peters, mayo de 2010.

la capacidad contributiva, lo que hace que el contenido básico de ambos principios en ese país sea muy similar.

Bélgica

El principio de igualdad general está contenido en la Constitución de Bélgica en su artículo 10, además se complementa con la igualdad contenida en el artículo 11 que es utilizada en la materia tributaria y que establece que: El goce de los derechos y libertades reconocidos a los belgas deben ser asegurados sin discriminación.²⁶⁶

No hay un precepto específico para la capacidad contributiva. El principio se deriva de otros artículos y conceptos legales en las leyes fiscales de Bélgica. No hay una correlación real entre el principio de igualdad y el de capacidad contributiva.

Francia

El principio de igualdad se encuentra en el artículo 13 de la Declaración de Derechos Civiles y del Ciudadano de 1789. Además, la igualdad y la capacidad contributiva (proporcionalidad) se encuentran en la Constitución en virtud de la incorporación de la Declaración de 1789 en el preámbulo de la Constitución de 1958.

En Francia, la capacidad contributiva justifica el principio de igualdad. La igualdad es implementada en la materia tributaria y significa contribuir de acuerdo a la capacidad contributiva.

Alemania

La igualdad se encuentra en el artículo 3, párrafo 1 de la Constitución alemana. Hay una posible distinción entre la igualdad horizontal y la vertical, en donde se requiere que situaciones iguales sean tratados de forma igual, y situaciones no iguales de manera no igual.

²⁶⁶ *“La jouissance des droits et libertés reconnus aux Belges doit être assurée sans discrimination. A cette fin, la loi et le décret garantissent notamment les droits et libertés des minorités idéologiques et philosophiques”.*

La capacidad contributiva no tiene una base legal explícita, puede ser deducida de varias partes de la Ley Básica de Alemania, por ejemplo de la igualdad, pero también es influenciado por principios tributarios.

Englisch, Joachim señala que el derecho humano más relevante en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional de Alemania es el principio de igualdad ante la ley. Desde sus primeras jurisprudencias, el tribunal, de manera firme y constante, ha asociado este principio con la equidad fiscal; y, el único principio de equidad que se consideran aceptable por el Tribunal Constitucional es la capacidad de pago.²⁶⁷

Hungría

El principio de igualdad se encuentra en el Capítulo XII, artículo 57 de la Constitución, y la capacidad contributiva en la sección 70/I y establece que todos los ciudadanos de la República de Hungría tienen la obligación de contribuir a los gastos públicos en base a sus ingresos y riqueza.²⁶⁸

Italia

La igualdad se encuentra en el artículo 3º, de la Constitución Italiana, y la capacidad contributiva en el artículo 53, en donde se establece que: “Todos estarán obligados a contribuir a los gastos públicos en proporción a su capacidad contributiva”, y que el sistema tributario se inspirará en criterios de progresividad. En Italia, el principio de capacidad contributiva es una especificación del principio de igualdad.

España

El principio de igualdad se encuentra en el artículo 14 de la Constitución española. Sin embargo, aunque el legislador está constreñido por el principio,

²⁶⁷ Cfr. Englisch, Joachim, “The impact of human rights on domestic substantive taxation – the German experience Kofler, Georg, Poiars Maduro, Miguel, Pistone, Pasquale, *Human rights and taxation in Europe and the world, op. cit.*, p. 288.

²⁶⁸ “Article 70/I (1): All natural persons, legal persons and unincorporated organizations have the obligation to contribute to public revenues on the basis of their income and wealth”.

goza de un amplio margen para interpretar el principio de igualdad en la construcción de leyes fiscales.²⁶⁹

Asimismo, el artículo 31 de la Constitución establece la capacidad contributiva: “Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”. De esta manera, se liga a la igualdad con la capacidad contributiva y requiere su aplicación en materia tributaria. En este sentido, para preservar el principio de igualdad, la capacidad contributiva debe ser respetada.

Estados Unidos

La igualdad se encuentra en la enmienda 14 de la Constitución de Estados Unidos. El principio de igualdad incluye a la igualdad horizontal y a la vertical. La capacidad contributiva no se encuentra escrita expresamente, pero es un concepto teórico que se utiliza para justificar los impuestos progresivos. La igualdad vertical se basa en el principio de que quien más ingresos tiene, debe pagar más impuestos.

Perú

Se establece de manera específica la igualdad en materia tributaria. El artículo 74 de la Constitución peruana establece que “el Estado al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio”.

El principio de capacidad contributiva no se encuentra consagrado expresamente en la Constitución, sin embargo se le reconoce como un principio implícito que deriva del principio de igualdad consagrado en el artículo 74 constitucional.

²⁶⁹ Tribunal Constitucional de España, decisión 76/1990 de 26 de abril de 1990, publicado en el Boletín Oficial del Estado (BOE) el 30 de mayo de 1990, pp. 13-28, visible en: <http://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-T-1990-12127>, consultado el 7 de julio de 2014.

Así, a través de las sentencias del Tribunal Constitucional²⁷⁰ se ha equiparado el principio de capacidad contributiva al principio de igualdad, manifestando que: “Ciertamente, el principio de capacidad contributiva se alimenta del principio de igualdad en materia tributaria, de ahí que ese le reconozca como principio implícito en el artículo 74 de la Constitución, constituyendo el reparto equitativo de los tributos”.²⁷¹ La Capacidad contributiva se ve como una forma de entender a la igualdad.²⁷²

Argentina

La igualdad en materia tributaria se establece explícitamente en el artículo 16 de la Constitución al señalar que la igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas.

Por su parte, el artículo 4 establece que el gobierno federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del tesoro nacional formado entre otros, por el producto de derechos y de las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente el Congreso General imponga a la población; y el artículo 75 inciso 2 de la Constitución dispone que corresponde al Congreso: “Imponer contribuciones indirectas (...) proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación”, lo que parece indicar que se refiere a una proporción en función de la población y no de la capacidad del contribuyente. Sin embargo, la Corte Suprema de ese país lo ha entendido no como proporcional “a la población”, sino a la riqueza (“Fallos”, 151-359).²⁷³ En suma, las ideas de equidad y

²⁷⁰ Cfr. Tribunal Constitucional del Perú, Sentencias: STC 2727-2003-AA/TC (Caso IEAN) y STC 053-2004-AI/TC (Caso Miraflores), entre otros.

²⁷¹ Tribunal Constitucional del Perú, STC No. 0033-2004-AI/TC (Caso IEAN), foja. 6.

²⁷² Cfr. Spisso, Rodolfo, *Derecho Constitucional Tributario*, Buenos Aires, Editorial Depalma, 2003, p. 353.

²⁷³ Corte Suprema de Justicia de la Nación, Fallos 151-359 “Eugenio Díaz Vélez c. Provincia de Buenos Aires”, de fecha 20/6/1928, “No es inconstitucional el impuesto progresivo sobre la valuación de la propiedad considerado, como lo sostiene la actora, según la proporcionalidad y equidad que consagra el art. 4 de la Constitución Nacional, por cuanto la proporcionalidad está referida en él a la población y no a la riqueza o al capital. Dicho precepto no debe considerarse aisladamente, sino en combinación con las reglas expresadas en los artículos 16 y 67 inciso 2 (Constitución Nacional 1853-1860), y es por esto que los sistemas rentísticos del país, pueden apartarse del proporcional a la población, para seguir el principio de la proporcionalidad indeterminada que para las contribuciones directas ha adoptado la Constitución en el art. 67 inc. 2. dentro de éste, cabe el impuesto que toma por base, la proporción relacionada con el valor de la tierra, pues tratándose de una contribución directa la

proporcionalidad, parecen revelar el concepto de justicia material en la imposición, y es así como la capacidad contributiva, concebida como garantía individual, termina identificándose con aquellas ideas.²⁷⁴

Venezuela

El artículo 21 establece la igualdad general. En cuanto a la capacidad contributiva, el artículo 316 establece que: “El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o la contribuyente, atendiendo al principio de progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población; para ello se sustentará en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos”.

Colombia

La igualdad se establece en el preámbulo de la Constitución, mientras que la capacidad contributiva no se encuentra de manera explícita. Sin embargo, la Corte Constitucional de Colombia ha extraído a la capacidad contributiva del artículo 363 que establece que el sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad; y del artículo 95, numeral 9 que establece el deber de la persona y del ciudadano de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad. De esta forma dispuso que:

El principio de progresividad, dispuesto en el artículo 363 de la Constitución Política, impone que el reparto de la carga tributaria entre los diferentes obligados a su pago, se realice según la capacidad contributiva de que disponen. Es decir, se trata de que la carga tributaria sea mayor cuando mayores sean los ingresos y el patrimonio del contribuyente. Por su parte, el principio de equidad dispuesto en los artículos 95 numeral 9º y 363 *ibídem*, atiende a que se ponderen la distribución de las cargas y

exigencia de proporcionalidad ha de ser mirada solamente con arreglo a la riqueza que se grava”.

²⁷⁴ Cfr. Tarsitano, Alberto. “El principio de capacidad contributiva. Un enfoque dogmático”, en Pistone, Pasquale y Taveira Torres, Heleno (coords.), *Estudios de derecho tributario constitucional e internacional. Homenaje latinoamericano a Victor Uckmar*, Buenos Aires, Depalma, 2005, p. 413.

de los beneficios o la imposición de gravámenes entre los contribuyentes, para evitar cargas excesivas o beneficios exagerados.²⁷⁵

Después de este breve repaso, advertimos que la igualdad como principio general es contenido en la mayoría de las constituciones, algunas aún especifican la igualdad en materia tributaria. Pero, como hemos establecido, cuando se discurre sobre la discriminación en la imposición, se está argumentado respecto de la igualdad. Por tanto, ya sea que hablemos de igualdad o de equidad tributaria, podemos decir que se encuentra plasmado a nivel constitucional en varios países.

En cuanto a la capacidad contributiva o proporcionalidad, la noción de que los impuestos deben basarse en la capacidad contributiva es aceptada en la mayoría de los países como una de las bases de un sistema fiscal socialmente justo; aunque en menos ocasiones se encuentra de manera explícita en las constituciones de los Estados. En Francia, Hungría, Italia, España y Venezuela, se encuentra de manera explícita. Sin embargo, también se advierte que en varios casos, la capacidad contributiva es una articulación o especificación de la igualdad, o se identifica con la equidad de tal manera que no se considera necesario un ulterior desarrollo de la capacidad contributiva.

Esto no debe servir para descreditar a la capacidad contributiva como derecho humano, o en su caso a la equidad tributaria, pues su necesidad se justifica plenamente en cuanto a que son elementos para asegurar la imposición justa, y también constituyen una herramienta para la plena vigencia de otros derechos humanos.

Por otra parte, si bien es cierto que el derecho positivo parece ser la alternativa más segura para los derechos humanos –la preocupación que mostraron los pensadores clásicos parece ir en ese sentido–, no podemos olvidar el aspecto filosófico e histórico, en el cual se fundamenta la igualdad o

²⁷⁵ Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-776 de 2003 M.P., Manuel José Cepeda Espinosa. Expediente: D-4429.

equidad y la proporcionalidad tributaria como derechos humanos por apoyar la dignidad de los individuos.

Además, debemos recordar que la Constitución Mexicana de 1917 fue la primera Constitución en establecer expresamente derechos sociales, y a partir de eso le siguieron muchas otras constituciones, entre ellas la Constitución de Weimar de 1919.

Mario Álvarez Ledesma señala que la noción jurídica de derechos humanos tiene una importancia singular, pero, el papel del derecho positivo no es fundamentar filosóficamente los derechos humanos, sino insertarlos en la figura o figuras jurídicas que puedan brindarles la más efectiva garantía de realización.²⁷⁶

Por nuestra parte, destacamos que aunque un derecho humano no se encuentre positivizado, eso no implica que carezca del carácter de ser inherente al hombre; de igual forma, aunque no todo derecho subjetivo público coincide con la idea de derechos humanos, eso no significa que sea imposible afirmar la existencia de derechos humanos. El hecho de que un derecho subjetivo público se encuentre expresado en una norma de la más alta jerarquía, no le asigna, *ipso facto*, la naturaleza de derecho humano, como tampoco lo hace el hecho de que no se integre a un documento jurídico. Es decir, el derecho humano ha de poseer una singular importancia ética y sustentarse en principios como el de libertad, igualdad o dignidad humana.²⁷⁷

No obstante, ya sea que los derechos humanos de proporcionalidad y equidad tributarias estén o no expresados explícitamente, como hemos señalado, es quizás aún más importante actuar para defenderlos. Solo así declarar en favor de los derechos humanos tiene algún sentido.²⁷⁸

²⁷⁶ Cfr. Álvarez Ledesma, Mario I., *Acerca del concepto derechos humanos*, op. cit., p. 93.

²⁷⁷ Cfr. *Ibidem*, pp. 109 y 110.

²⁷⁸ Cfr. Herrero, Montserrat, "Los derechos humanos en la lucha política", Saldaña, Javier (Coord.), *Problemas actuales sobre derechos humanos. Una propuesta filosófica*, México, UNAM, 2001, p. 123.

Adoptar los derechos humanos implica comprometerse a la construcción de un marco de respeto a la condición humana como valor fundamental, lo cual conlleva una carga moral, jurídica y política. De nada sirve pregonar sobre los derechos humanos y que la CPEUM contenga en el artículo 31, fracción IV, los derechos de proporcionalidad y equidad tributarias, si en todo momento se están buscando excusas²⁷⁹ como la extra-fiscalidad, combate a la evasión fiscal, “necesidades del Estado” y hasta la solidaridad, para ignorarlos.

Por lo anterior, la clarificación conceptual realizada en este apartado no es menor, partiendo de argumentos históricos, jurídicos, éticos e internacionales, hemos establecido que los principios de proporcionalidad y equidad son efectivos derechos humanos. Considerarlos así, haría posible la vigencia de otros derechos humanos, en particular los derivados de la idea del mínimo vital. También permitiría rechazar una práctica en la que incurren los órganos del Estado, la de recaudar impuestos sin importar los fines del Estado, acudiendo a leyes con contenido fiscal formal (normas innecesarias de tipo recaudatorio) y a interpretaciones económicas o políticas, olvidándose de los derechos humanos de los contribuyentes.

Otras consecuencias benéficas de esta interpretación son: a) una mejor ordenación de los ingresos del Estado, b) mejores índices de eficiencia y eficacia en la gestión presupuestal; c) la vigencia efectiva de los derechos humanos en materia tributaria; d) una administración pública apegada a derechos humanos y e) la educación tributaria del ciudadano.

6. Relaciones con otros derechos y algunas razones de vulneración

Como todo derecho humano, los derechos de proporcionalidad y equidad tributarias son interdependientes y se interrelacionan con los demás derechos humanos. En este sentido, abordaremos el análisis de otros derechos humanos que se relacionan con el tema tributario y mencionaremos algunas

²⁷⁹ Cfr. Carlos de Secondant, Barón de Montesquieu, *El espíritu de las leyes*, trad. de Nicolás Esténaez, Paris, Garnier, 1919, vol. I., p. 306.

causas de su vulneración, con la aclaración de que no pretendemos agotar el tema, simplemente glosar algunos problemas. En este apartado no trataremos el nexo entre los derechos humanos de proporcionalidad y equidad tributarias, y el derecho humano al mínimo vital, aunque esta sea muy estrecha, porque se advierte en todo el trabajo, además, abordaremos el tema del mínimo vital en otro capítulo.

6.1. Proporcionalidad y equidad tributarias como derechos humanos: relación con el derecho a la propiedad

Si alguna duda queda sobre la proporcionalidad y equidad tributarias como derechos humanos, quizá al advertir su vínculo estrecho con el derecho de propiedad se despeje esa duda. Porque, si aceptamos que existe un derecho humano a la propiedad y el pago de impuesto es básicamente la entrega al Estado de parte de esa propiedad –patrimonio expresada en renta o consumo para sufragar necesidades públicas–, entonces, los derechos de proporcionalidad y equidad tributarias son interdependientes con el derecho humano a la propiedad y lo protegen, por lo tanto, son efectivos derechos humanos asociados a la integridad de la propiedad o del patrimonio.

Como ya advertimos, desde la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789, existía la tutela del derecho del hombre a la propiedad. En su versión más moderna, la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, aprobada en la Novena Conferencia Internacional Americana, celebrada en Bogotá, Colombia en 1948, en sus artículos XXIII y XXXVI, destaca:

Artículo XXIII. Toda persona tiene derecho a la propiedad privada correspondiente a las necesidades esenciales de una vida decorosa, que contribuya a mantener la dignidad de la persona y del hogar.

Artículo XXXVI. Toda persona tiene el deber de pagar los impuestos establecidos por la Ley para el sostenimiento de los servicios públicos.

Lo anterior muestra la presencia en el ámbito internacional de un derecho humano a la propiedad. También destaca la obligación de pagar impuestos para el “sostenimiento de los servicios públicos”.

Así, existe un nexo entre la propiedad privada como derecho humano de primera generación y la riqueza objeto del hecho imponible materia del tributo. No podemos negar, que los impuestos son un sacrificio patrimonial,²⁸⁰ pues reducen los medios que tienen las personas para su perfeccionamiento personal y social. Por ello, los argumentos que sustentan a la propiedad privada como derecho humano, también sirven para sustentar ese carácter para la proporcionalidad y la equidad en las contribuciones.

Antonio Alberto Vela Peón sostiene que en materia tributaria destaca primordialmente el derecho fundamental de respeto a la propiedad o al patrimonio de la persona, relacionada en diversos ámbitos, como puede ser la libertad, el plano económico y el desarrollo social o cultural. Además, afirma que con la entrada en vigor de la reforma constitucional de junio de 2011, se abre un abanico de posibilidades para los contribuyentes, ya que ahora pueden utilizar los derechos fundamentales en los diversos instrumentos normativos internacionales en las controversias que tengan con el fisco o en la interpretación de la norma tributaria o incluso aplicar con carácter orientador los criterios y jurisprudencias de la CIDH o del Sistema Interamericano de Protección de los Derechos Humanos.²⁸¹

Ahora bien, cabe aclarar que aquí no argumentamos en defensa de la concepción liberal de la propiedad, pues ésta ya fue superada aceptándose la necesidad de medidas para afrontar los desequilibrios ocasionados por este modelo. Tampoco entendemos a la propiedad sólo como la posesión de los medios de trabajo. La propiedad incluye el resultado del trabajo mismo, es decir, sueldos y salarios.

²⁸⁰ Cfr. Soler Roch, María Teresa, "Deber de contribuir y derecho de propiedad en el ámbito de protección de los derechos humanos", Lección Inaugural del Curso Académico 2011-2013, España, Universidad de Alicante, p. 10, visible en: <http://web.ua.es/es/protocolo/cocumentos/lecciones/leccion-inagural-2011-2012.pdf>, consultado el 01 de junio de 2013.

²⁸¹ Vela Peón Alberto Antonio, "Derechos Humanos y tributación en México", Ponencia presentada el día 24 de julio de 2012 en la XXII Semana Fiscal: "Las implicaciones, interpretación y aplicación de la legislación fiscal actual" en el Colegio de Contadores Públicos de México, visible en: <http://www.tfjfa.gob.mx/investigaciones/pdf/derechoshumanosytributacionenmexico.pdf>, consultada el 23 de marzo de 2015.

Sólo argumentamos en torno a la idea de la propiedad como derecho humano, por tanto, no estamos a favor de que no se paguen contribuciones, pero insistimos en que se deben requerir conforme a la capacidad contributiva y equitativamente. Esto es, sólo se deben requerir en la medida en que se respete la dignidad de todo contribuyente a través de la vigencia efectiva de sus derechos humanos, en la medida en que la imposición no afecte la cantidad necesaria para adquirir los bienes básicos para una vida digna (derecho al mínimo vital), y en la medida en que no afecten el derecho a la propiedad.

Además, debemos recordar que muchas veces, cuando se habla de inequidad en las contribuciones, se argumenta que se da porque se otorga una mayor carga impositiva a los contribuyentes cautivos o asalariados. En este sentido, la imposición del Estado debe respetar los derechos de propiedad, equidad y proporcionalidad tributarias, lo que es de interés vital para quienes poseen recursos escasos. Esta medida es una expresión de respeto a los derechos humanos.

Aclarado lo anterior, si bien la propiedad se somete al cumplimiento de fines sociales o de interés público (constitucional y legal), a su vez, en virtud de los límites que imponen los derechos humanos a la acción del Estado, el derecho de propiedad no puede ser vulnerado de forma tal que se convierta en nugatorio. Por tanto, aunque el derecho de propiedad no ampara a los individuos a no contribuir, el sistema tributario encuentra un límite en el derecho de propiedad que se traduce en que la contribución no puede destruir las fuentes de riqueza y trabajo de la sociedad.

Así, desde el momento en que se protege el derecho a la propiedad, debido a la interrelación e interdependencia con los derechos de proporcionalidad y equidad tributarias, también estos deben protegerse. El derecho de propiedad no debe ser vulnerado directa o indirectamente por causa de la potestad

impositiva estatal, confiscando parte sustancial de la propiedad,²⁸² ya sea en impuestos individualmente considerados o considerados en su conjunto, en donde puede también presentarse la multigravación o doble imposición, dejando a la persona con percepciones escasas o nulas que no le permiten satisfacer sus necesidades asociadas al mínimo vital.

Siguiendo esta línea argumentativa, en palabras de Herrera Molina, la Corte Constitucional Alemana ha establecido que el derecho a la propiedad y la capacidad contributiva evitan que la carga contributiva total exceda el límite de 50% de los ingresos del contribuyente ya que la propiedad sirve tanto a los intereses públicos como a los privados.²⁸³

En suma, la imposición excesiva o confiscatoria, por la razón que sea, no se justifica. Pues, aunque aceptemos que el Estado requiere recursos para cumplir sus fines, que es precisamente proporcionarles a las personas los medios para satisfacer sus derechos humanos, o al menos crear las condiciones y medios para conseguir satisfacerlos, las imposiciones excesivas tienen un efecto contrario. Así, sería absurdo que el Estado se adueñara de la riqueza de un particular con el pretexto de servir a la colectividad, porque ¿ese particular desposeído de su patrimonio por las cargas impositivas no forma también parte de esa comunidad a la que se pretende beneficiar?

Antes de cerrar este apartado debemos responder a una posible crítica. Algunas personas pueden considerar que los derechos de proporcionalidad y equidad no son derechos humanos, sino simples herramientas que hacen posible el derecho humano a la propiedad. En este sentido, podrían ser garantías, pero no derechos humanos. La respuesta a esta objeción es simple: como la proporcionalidad y equidad expresan mínimos de justicia –es

²⁸² Cfr. Buitrago Duarte, Bibiana, “La no confiscatoriedad como expresión de la capacidad contributiva y garantía en los tributos sobre la propiedad inmueble”, *Revista de Derecho Fiscal*, Colombia, Universidad Externado de Colombia, no. 4, septiembre de 2008, p. 234, visible en: http://portal.uexternado.edu.co/pdf/5_revistaDerechoFiscal/RDF%204/BibianaBuitrago.pdf, consultado el 25 de mayo de 2014. Aunque el autor alude a “absorber”, nosotros lo cambiamos por “confiscar”.

²⁸³ Herrera Molina, Pedro Manuel, *Capacidad económica y sistema fiscal*, España, Marcial Pons, 1998, p. 67.

decir constituyen estándares éticos que limitan la acción de Estado— es complicado sólo destacar su carácter instrumental, en este contexto, sin ignorar que esos derechos pueden ser analizados como herramientas, nosotros destacamos su dimensión ética asociada a la dignidad del contribuyente, o sea, los pensamos como derechos humanos.

En apoyo a nuestra postura, refiriéndose al artículo 31.1 de la Constitución Española, pero que sirve como indicador para una posible hermenéutica del artículo 31, fracción IV, de la Constitución mexicana, García Añoveros señala que el precepto constitucional no sólo establece un deber de contribuir de acuerdo con la capacidad económica, sino que crea un derecho constitucional a ser gravado de acuerdo con dicha capacidad, y no de otro modo. Por tanto, estamos refiriéndonos a un elemento que se vincula con el derecho a la propiedad, pero que también se vincula con el derecho a la proporcionalidad tributaria estableciendo un límite al poder impositivo del Estado.²⁸⁴

No obstante, aunque la proporcionalidad y equidad tributaria constituyen derechos humanos autónomos en la materia impositiva, no podemos ignorar su fuerte nexo con el derecho humano a la propiedad privada.

6.2. Proporcionalidad y equidad tributarias como derechos humanos: solidaridad y fines extra-fiscales

En este apartado no se aborda la interrelación de los derechos analizados con otros derechos humanos, no obstante, consideramos importante mencionar la relación de la proporcionalidad tributaria y equidad con la solidaridad y los fines extra-fiscales, pues aportan argumentos para mostrar cómo se pueden vulnerar los derechos humanos en estudio.

Mucho se argumenta en torno a la contribución como un deber moral de solidaridad. Conjuntamente con los llamados fines extra-fiscales, sirve para justificar el pago de los tributos y la hermenéutica económica de los tributos

²⁸⁴ García Añoveros, Jaime, “Los poderes de comprobación, la actividad de liquidación y discrecionalidad de la actividad financiera”, *Revista Española de Derecho Financiero*, Civitas, no. 76, 1992, pp. 615 y 616.

que sirve para eludir la proporcionalidad y equidad de las contribuciones en los casos concretos. Al respecto, César García Novoa señala que en las constituciones de los estados sociales de derecho, la base del deber de contribuir se sustenta en el principio de solidaridad a veces aún a expensas de las exigencias de justicia tributaria.²⁸⁵ Sin embargo, sostiene, que la solidaridad no presupone ni prejuzga los criterios de justicia que legitiman la adopción del tributo, por tanto, es errónea la concepción del tributo como instrumento de las políticas del Estado social desligado de los elementos de legitimación fiscal y de la capacidad contributiva; con dicha visión errónea, la solidaridad se convierte en una patente de corso que legitima cualquier figura tributaria.²⁸⁶

Para Moschetti, la solidaridad exige considerar la capacidad contributiva, el autor establece que ambas están estrechamente ligadas, pues la solidaridad requiere un criterio de reparto en razón de la capacidad contributiva, lo que garantiza la justicia y razonabilidad de la contribución.²⁸⁷ De manera similar argumenta Joachim Englisch al establecer que la solidaridad con otros sólo puede esperarse una vez que el individuo haya cubierto sus propias necesidades básicas y las de su familia.²⁸⁸

Así, ampararse en una supuesta “solidaridad” para imponer impuestos arbitrarios o confiscatorios, o validar jurisdiccionalmente impuestos ilegales, es contrario a la idea de proporcionalidad y equidad decantadas como derechos humanos de los contribuyentes.

En cuanto al uso de las contribuciones para los llamados fines extra-fiscales que buscan la obtención de objetivos distintos a la recaudación para sufragar

²⁸⁵ García Novoa, César, “La doctrina del principio de solidaridad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional Peruano”, *Revista Peruana de Derecho Tributario*, Perú, Universidad de San Martín de Porres Tax Law Review (electrónica), año 3, no. 11, 2009, p. 13, visible en: http://www.derecho.usmp.edu.pe/cet/doctrina/11/La_Doctrina_del_Principio_de_Solidaridad_CGarc.pdf, consultado el 15 de julio de 2013.

²⁸⁶ *Ibidem*, p. 37.

²⁸⁷ Moschetti, Francisco, “El principio de capacidad contributiva”, Amatucci, Andrea (Dir.), *Tratado de Derecho Tributario*, Bogotá, Temis, 2001, t. I, p. 243.

²⁸⁸ Englisch, Joachim, “VAT/GST and direct taxes: Different Purposes” Lang, Michael, Melz, Peter y Ecker Thomas (Eds.), *Value Added Tax and direct taxation: Similarities and Differences*, Netherlands, *op. cit.*, p. 11.

los gastos públicos, su uso para sustraer parte de la riqueza de los contribuyentes es cuestionable ética, política, legal y socialmente: no debemos olvidar que toda contribución se encamina a sufragar el gasto público, por lo anterior es válido cuestionar el derecho del Estado a utilizar la riqueza generada por los particulares –su propiedad privada– con la finalidad de favorecer cualquier campo de la actividad económica, esa idea repugna a los derechos humanos y a la libertad institucional que en teoría garantiza la vida societaria, pero además, rompe con la legitimidad constitucional del tributo.

Además, existe otra cuestión, como destaca Héctor Manuel Miramontes Soto al analizar la tesis con rubro: Fines fiscales y extra-fiscales.²⁸⁹ “Más allá de un problema de semántica en cuanto a la noción de la voz extra-fiscal asignada por la tesis jurisprudencial al destino de los ingresos que emanen de las contribuciones, subyace un posible conflicto de interpretación constitucional al crear una aparente contradicción o antinomia entre dicho carácter extra-fiscal y el principio tributario (fiscal) de destino al gasto público, contenido en el artículo 31, fracción IV de la CPEUM, al cual se encuentran sujetas todas las contribuciones”.²⁹⁰ Lo anterior implicaría que el uso de las contribuciones para fines extra-fiscales sería, en sí mismo, violatorio de la Constitución.

En el supuesto de que se aceptara la posibilidad de fines extra-fiscales²⁹¹ para las contribuciones, se deberían cumplir una serie de requisitos: siempre debe existir un examen de proporcionalidad,²⁹² en donde se establezca: i) cómo y por qué el tratamiento que no cumple con los derechos tributarios tiene un objetivo público legítimo, ii) si el mecanismo es apropiado y necesario

²⁸⁹ Tesis 1a./J. 107/2011, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXXIV, septiembre de 2011, p. 506.

²⁹⁰ Miramontes Soto Héctor Manuel, “SCJN: Diferenciación entre fines fiscales y extra-fiscales de las contribuciones”, *Puntos Prácticos*, México, Dofiscal, diciembre de 2011, p. 52, visible en: http://www.miramontes.mx/cms_uploads/pp15.1211.-scjn.-fines-fiscales-y-extrafiscales-de-las-contribuciones_20150114_925.pdf, consultado el 23 de marzo de 2015.

²⁹¹ Para una crítica sobre los fines extra-fiscales, *cfr.* Sáinz de Bujanda, Fernando, *Lecciones de Derecho Financiero*, Madrid, Universidad Complutense, 1993.

²⁹² *Cfr.* apartado “6. El principio de proporcionalidad, examen que impide la vulneración de derechos humanos: la proporcionalidad de los fines extra- fiscales” del capítulo dos en este trabajo.

para llegar a la meta y iii) un análisis de las desventajas impuestas para establecer si están relacionadas y son proporcionales con el objetivo buscado.²⁹³ Esto es, no basta sólo con decir que una contribución tiene fines extra-fiscales para que se justifique la violación de los derechos de proporcionalidad y equidad tributarias.

No descartamos que el Estado, en este caso, el mexicano, deba intervenir para hacer efectivos los derechos de carácter económico y social. Es más, la propia Constitución impone la consecución de finalidades colectivas,²⁹⁴ pero, la directriz estatal, de ninguna manera debe entenderse como autorización para impuestos desproporcionales e inequitativos o exactorios que niegan la dignidad humana. Repetimos, el impuesto es una parte de la riqueza de un particular que se entrega al Estado como parte de la obligación societaria de solidaridad, por lo que cualquier gravamen que exceda lo justo debe justificarse plenamente, quizá a través de un fuerte debate social y vía mecanismos de democracia directa como la consulta popular o el plebiscito.

Por otra parte, como hemos señalado, la Constitución autoriza la intervención del Estado a través de la herramienta presupuestaria (vía subsidios y subvenciones u otros instrumentos de política económica), no a través de la recaudación mediante contribuciones inequitativas y no proporcionales, aun cuando los fines que se persigan se cataloguen de “extra-fiscales”.

Tampoco debe olvidarse que no por tener un aspecto social el hombre deja de ser una totalidad (capacidad consciente de que ha de formar un plan propio e individual y del que debe responder personalmente). El programa de

²⁹³ Cfr. Barker, William, “The Three Faces of Equality: Constitutional requirements in taxation”, *Case Western Reserve Law Review*, Estados Unidos, Case Western Reserve University, vol. 57, issue 1, 2006.

²⁹⁴ El artículo 3º, fracción II, inciso a), dispone la educación democrática, considerando a la democracia como un sistema de vida fundado en el constante mejoramiento económico, social y cultural del pueblo; el artículo 25 establece la rectoría estatal en el desarrollo nacional para garantizar que sea integral y sustentable, que fortalezca la Soberanía de la Nación y su régimen democrático y que, mediante la competitividad, el fomento del crecimiento económico y el empleo y una más justa distribución del ingreso y la riqueza, permita el pleno ejercicio de la libertad y la dignidad de los individuos, grupos y clases sociales; mientras que el 27 permite imponer a la propiedad privada las modalidades que dicte el interés público y el 31, fracción IV, establece el destino de las contribuciones al gasto público.

vida individual conforme a la naturaleza humana puede verse como “una obligación absoluta y primordial a la que no puede renunciar en manera alguna”.²⁹⁵ Por tanto, “el hombre tiene, en primer término, que realizar hasta su perfección su personalidad moral individual; por encima de todos los intereses sociales está el desarrollo de su programa de vida que le es peculiar, propio”.²⁹⁶

Por lo anterior es evidente que se deben rechazar los argumentos de la “solidaridad” y los “fines extra-fiscales en materia tributaria. Las autoridades hacendarias y los jueces deberían explicarnos –no con doctrinas– sino con datos duros, la utilidad de estas figuras en materia de impuestos. Y quizá, antes de acudir a ellas, verificar y justificar porque no se pueden lograr los mismos objetivos con las herramientas de política económica que tienen a su disposición.

6.3. Proporcionalidad y equidad tributarias como derechos humanos: problemas de administración no deben convertirse en problemas de recaudación

A. Mala administración

Los problemas de administración también pueden vulnerar los derechos de proporcionalidad y equidad tributarias. Se trata de un efecto indirecto y por tanto, a veces no fácilmente perceptible, especialmente cuando se disocia el presupuesto, que es un todo, como se hace en México, en ingresos y gasto público.

En el nivel constitucional existen una serie de normas que obligan al Estado a realizar un manejo eficaz y eficiente de los recursos públicos. Por lo anterior, cuando se pretende justificar contribuciones violatorias de derechos humanos, debemos primero poner atención al proceso recaudación (ingresos)-presupuesto-gasto, especialmente en lo que se refiere a la buena administración de los recursos.

²⁹⁵ Cfr. Porrúa Pérez, Francisco, *Teoría del Estado*, op. cit., p. 222.

²⁹⁶ *Idem*.

Al respecto, James O'Connor en su libro: *The Fiscal Crisis of the State*,²⁹⁷ critica el crecimiento exponencial de los gastos sociales y perfila la necesidad de establecer límites al gasto y a la presión fiscal; especialmente en consideración a que la provisión de servicios y bienes públicos en ocasiones son guiados por pretensiones y aspiraciones de la burocracia y la rentabilidad electoral del gasto público.²⁹⁸

La administración de los recursos públicos debe ser de tal manera que se cumpla lo más posible con uno de los principios básicos de toda administración: conseguir “más con menos”. Las autollamadas “necesidades estatales” ocasionadas por la mala administración, convierten el tema de la recaudación –el pago de impuestos– en efectivas exacciones al patrimonio de los contribuyentes, violentando los derechos de proporcionalidad y equidad en las contribuciones.

Un ejemplo en el caso mexicano puede observarse en el ámbito magisterial. Conforme al “Censo educativo: radiografía del dispendio presupuestal”,²⁹⁹ realizado por el centro de análisis de políticas públicas México Evalúa, entre jubilados fallecidas que cobran por una plaza docente, maestros o administrativos que no trabajan y sí cobran asignados a un centro de trabajo donde ni siquiera los conocen y personas que tienen tres o más plazas docentes, los desvíos de la nómina magisterial alcanzan, en un escenario conservador, entre 16 mil millones y 51 mil 486 millones de pesos al año, lo que equivale a 4.25% del presupuesto público total asignado a la educación básica; esto es, 6.7 veces los recursos que se ejercieron en el 2014 en proyectos de infraestructura educativa, 7.6 veces el presupuesto conjunto de los programas de desarrollo profesional docente, el Programa de

²⁹⁷ O'Connor, James, *The fiscal crisis of the state*, Nueva York, St. Martin's Press, 1973.

²⁹⁸ Buchanan, James M., “Rent-seeking, non-compensated transfers, and laws of succession”, *Journal of laws and economics*, New York, abril de 1983, pp. 71-75; también véase Buchanan, James, *The limits of liberty*, Chicago, The University Chicago Press, 1975, p. 112. El autor es exponente de la teoría del *Public Choice* que estudia la imposición de tributos relacionada con el gasto y propone el control de los gastos públicos en la Constitución.

²⁹⁹ México Evalúa. Centro de Análisis de Políticas Públicas, *Censo Educativo: Radiografía del dispendio presupuestal*, México, México Evalúa. Centro de Análisis de Políticas Públicas, 2014, visible en: http://www.mexicoevalua.org/wp-content/uploads/2014/08/censo-educativo_web.pdf, consultado el 11 de septiembre de 2014.

Fortalecimiento de la Calidad Educativa, las Evaluaciones Confiables de la Calidad Educativa y la difusión de sus resultados; y cerca de la mitad del subsidio del gobierno federal asignado a la UNAM.

En otro ejemplo, la Auditoría Superior de la Federación alertó que la política social en México a la que se destina el 58% del gasto programable del gobierno federal, es ineficiente debido a que no saca a la población de su situación de pobreza ni garantiza la educación de calidad ni servicios de salud para todos.³⁰⁰ La auditoría indicó que dichos recursos no tienen un efecto multiplicador que permitan modificar sustancialmente las condiciones de vida de los beneficiarios; y que se siguen encontrando prácticas de ineficiencia que perjudican a la población receptora.³⁰¹

Sumado a lo anterior, un informe sobre competitividad³⁰² destaca que México perdió 18 lugares en el comparativo sobre la eficiencia del ejercicio del gasto público, que lo llevó del puesto 81 que tenía hasta el 99, en la categoría de despilfarro en el gasto público (*Wastefulness of government spending*), obteniendo en ese rubro un valor de 2.6 de un total de siete.³⁰³

Podemos concluir entonces, que los recursos no están siendo administrados de la mejor manera, lo que tiene un efecto negativo en la tributación, pues se usa más dinero de lo necesario para cubrir los gastos. No olvidemos que un elemento de la proporcionalidad tributaria es pagar conforme a las necesidades reales del Estado; es decir, en proporción al costo real del gasto público.

³⁰⁰ Estrada, José David, "Ineficiente la política social en México: ASF", México, Agencia Reforma, de 22 de abril de 2014, visible en <http://elmanana.com.mx/noticia/30367/Ineficiente-la-politica-social-en-Mexico-ASFPortada.html>, consultado el 11 de septiembre de 2014.

³⁰¹ *Idem*.

³⁰² Klaus Schwab (ed.), *The Global Competitiveness Report 2014-2015. Full Data Edition*, Geneva, World Economic Forum, 2014, visible en: http://www.weforum.org/docs/WEF_GlobalCompetitivenessReport_2014-15.pdf, consultado el 11 de septiembre de 2014.

³⁰³ *Cfr. Ibidem*, p. 413.

B. Corrupción

Quizá los ejemplos anteriores muestran una administración torpe e ineficiente de los recursos públicos. Sin embargo, hay otro grave problema, cuando la administración no es ineficiente por ineptitud, sino por corrupción. Entonces, el ejercicio del gasto a expensas del bienestar social, enriquece a unos cuantos individuos y servidores públicos que se coluden para utilizar los bienes y recursos públicos para fines particulares.

Siguiendo a Cheryl Gray y Daniel Kaufman,³⁰⁴ la corrupción puede definirse como la utilización de un cargo público en beneficio propio; o como establece Robert Klitgaard, el mal uso de cargos oficiales para fines no oficiales,³⁰⁵ que se puede dar a través del soborno, la extorsión (participación de al menos dos partes), y otros actos delictivos que un funcionario público puede cometer, como el fraude y el peculado o malversación/desvío de fondos.

Uno de los resultados negativos de la corrupción es el impacto en la asignación de gasto público, pues la corrupción suele llevar a distorsiones en la asignación del gasto público, por ejemplo, la aprobación de proyectos públicos basados en la capacidad que tiene el funcionario corrupto de extraer beneficios del mismo y no a su necesidad social.³⁰⁶

Asimismo, cuando hay malversación o desvío de fondos, uno o más individuos se apropian indebidamente de valores o fondos que les han sido confiados en razón de un cargo.

También existe el concepto de corrupción política que se refiere al abuso de la autoridad con el propósito de obtener beneficios privados en perjuicio de la

³⁰⁴ Gray, Cheryl W. y Kaufmann, Daniel, "Corrupción y Desarrollo", *Finanzas & Desarrollo*, Marzo de 1998, p. 7, visible en: http://siteresources.worldbank.org/INTWBIGOVANTCOR/Resources/gray_spanish.pdf, consultado el 12 de enero de 2015.

³⁰⁵ Klitgaard, Robert, "International Cooperation against corruption", *Finance and Development*, marzo 1998, p. 4, visible en: <http://www.imf.org/external/pubs/ft/fandd/1998/03/pdf/klitgaar.pdf>, consultado el 14 de mayo de 2015.

³⁰⁶ Gamero R., Julio H., "Causas y consecuencias de la corrupción: una perspectiva económica", *Revista Probidad*, edición 17, diciembre 2001-enero 2002, visible en: <http://www.revistaprobidad.info/017/005.html>, consultado el 12 de diciembre de 2014.

colectividad.³⁰⁷ En México tenemos muchos ejemplos, el ex gobernador de Baja California Sur Narciso Agúndez (2005-2011) fue acusado de peculado; según reportes de prensa, el exgobernador vendió siete terrenos del gobierno del estado³⁰⁸ causando un daño patrimonial de 27.6 millones de pesos. La contraloría estatal lo inhabilitó para ocupar cargos públicos durante seis años a partir de diciembre de 2011, aunque en 2014 un tribunal federal ordenó reponer el procedimiento.³⁰⁹

Andrés Granier, ex gobernador de Tabasco (2007-2012), fue acusado de supuesta evasión de 2 millones 156,000 pesos en 2009. En un segundo proceso fue también acusado por evasión fiscal, por presuntamente haber ocultado a la hacienda 600,000 pesos en 2012. En un tercero proceso fue acusado por presunto uso de recursos de procedencia ilícita (lavado de dinero) por 35 millones 315,000 pesos. En el fuero estatal, Granier está bajo investigación por el presunto desvío de más de 1,900 millones de pesos de las arcas estatales durante su gobierno.³¹⁰

³⁰⁷ Warren, Mark E., "What does corruption mean in a democracy?", *American Journal of Political Science*, Estados Unidos, Midwest Political Science Association, vol. 48, no. 2, 2004, pp. 328-343.

³⁰⁸ León Raymundo, "El ex gobernador de BCS Narciso Agúndez, detenido por peculado", *Periódico La Jornada*, viernes 25 de mayo de 2012, p. 33, visible en: <http://www.jornada.unam.mx/2012/05/25/estados/033n2est>, consultado el 10 de enero de 2015.

³⁰⁹ David Estrada, José, "Hereda familia candidaturas", *Reforma*, 24 de enero de 2015, visible en:

<http://www.reforma.com/aplicacioneslibre/preacceso/articulo/default.aspx?id=446981&impresion=1&urlredirect=http://www.reforma.com/aplicaciones/articulo/default.aspx?id=446981&impresion=1>, consultado el 3 de febrero de 2015.

³¹⁰ "Exgobernadores envueltos en polémica por acusaciones. Andrés Granier, de Tabasco", *CNN México* de 3 de mayo de 2014, visible en <http://mexico.cnn.com/nacional/2013/06/27/el-exgobernador-de-tabasco-andres-granier>, consultado el 5 de enero de 2015. Otros exgobernadores envueltos en acusaciones similares son: Luis Armando Reynoso Femat de Aguascalientes, Tomás Yarrington de Tamaulipas, Mario Villanueva de Quintana Roo, Pablo Salazar Mendiguchía y Juan Sabines de Chiapas, Humberto Moreira de Coahuila, Arturo Montiel del Estado de México, Mario Marín de Puebla, Ulises Ruiz y José Murat de Oaxaca, Patricio Patrón de Yucatán, Francisco Garrido Patrón de Querétaro y Fidel Herrera Beltrán de Veracruz; aunque cabe aclarar, que en muchos casos no se lograron probar los delitos.

Al respecto de este fenómeno, Carmen Aristegui señala que se "exhibe crudamente, una de las más grandes fallas de la llamada transición política mexicana: la debilidad o, en su caso, la franca ausencia de contrapesos y vigilancia a la hora de ejercer el Poder Ejecutivo en los estados de la República". En este sentido señala que se les llama virreyes a algunos gobernadores "para dar cuenta del fenómeno que se gestó y que dotó –como en su momento los tuvo el Ejecutivo federal- de poderes meta constitucionales y autoritarios, como herencia

Tenemos también la llamada Estela de Luz (monumento conmemorativo en la Ciudad de México, construido entre 2010 y 2011 con motivo de los festejos del Bicentenario de la Independencia Mexicana y del Centenario de la Revolución Mexicana) que costó cuatro veces los cerca de 400 millones de pesos previstos; de los cuales la Auditoría Superior de la Federación informó la existencia de pagos improcedentes por 248.9 millones de pesos en la compra de acero estructural así como erogaciones presumiblemente ilegales por 150.3 millones de pesos resultado de la incorrecta integración de precios y de diferencias en conceptos de obra.³¹¹

De igual manera, la Línea 12 del metro en la Ciudad de México, a pesar de los gastos excesivos por encima de lo programado inicialmente (originalmente el costo debió ser 17,500 millones de pesos pero terminó costando 26,000 millones, lo que incrementó su costo en 8,500 millones, además, de un sobrepeso de 744.5 millones para obras complementarias),³¹² la mitad de la línea tuvo que ser suspendida debido a fallas de seguridad a año y medio después de su inauguración. En este caso también se presumen irregularidades en su construcción y desvío de fondos, la investigación está en proceso.

No podemos dejar de mencionar que el actual presidente, Enrique Peña Nieto, a pesar de haber prometido erradicar la corrupción, se vio envuelto en un escándalo en donde se presumió conflicto de intereses y corrupción, conjuntamente con su esposa y el Secretario de Hacienda.

Dos investigaciones periodísticas revelaron que las adquisiciones de dos de sus casas³¹³ están relacionadas con empresas que ganaron contratos

viva del viejo régimen". Cfr. Aristegui, Carmen, "Los exgobernadores", *Reforma*, de 28 de junio de 2013.

³¹¹ Editorial "Estela de luz: corrupción emblemática", *La Jornada* de jueves 21 de febrero de 2013, visible en: <http://www.jornada.unam.mx/2013/02/21/edito>, consultado el 5 de enero de 2015.

³¹² Sánchez Enrique, "¿Cuánto costó la construcción de la Línea 12 del Metro del DF?", *Excélsior*, sección "Dinero en Imagen", 12 de marzo de 2014, visible en: <http://www.dineroenimagen.com/2014-03-12/34012>, consultado el 5 de enero de 2015.

³¹³ Una (la llamada "casa blanca") en Las Lomas, la zona más lujosa del país, de la cual aparece como propietaria la esposa del presidente está valuada en 86 millones de pesos; y

millonarios mientras el actual presidente era gobernador del Estado de México,³¹⁴ y asimismo que obtuvieron junto a otros consorcios, la licitación del tren México-Querétaro, que fue revocada el 6 de noviembre de 2014 después de que se empezó a cuestionar la legalidad de la licitación.³¹⁵ Tampoco se pueden ignorar los conflictos relacionados con la sospecha de negocios poco claros en los casos de Higa y OHL.

Tales cuestiones no deberían sorprendernos, sobre todo si se toma en cuenta que en 2011 Transparencia Internacional³¹⁶ ya había señalado que el índice de soborno en distintos sectores empresariales ubica al ámbito de contratos de obras públicas y construcción como el ámbito con más sobornos.

Según el Informe, la opinión de que el sector de contratos de obras públicas y construcción es vulnerable al soborno, responde a las características peculiares del sector, en donde los contratos son extensos y los proyectos de construcción tienen características únicas, lo cual dificulta la posibilidad de cotejar los costos y plazos con parámetros de referencia. Esto, señala el Informe, facilita el ocultamiento y el incremento artificial de gastos adicionales.

Aunado a lo anterior, según Irma Eréndira Sandoval Ballesteros en entrevista con *Contralínea*: “La mayoría de las dependencias hacen todo lo posible por evitar la realización de licitaciones públicas y privilegian las adjudicaciones directas o las invitaciones restringidas donde tienen mayor margen de

otra en Ixtapan de la Sal, (con valor de 6 millones 611,195 pesos según declaración patrimonial del 14 de mayo de 2014), municipio del Estado de México que gobernó entre 2005 y 2011.

³¹⁴ Mendoza Gardenia, “Corrupción, la sombra del presidente Peña Nieto. Cuestionan la adquisición de mansiones en zonas exclusivas”, *LaOpinion*, 1 de febrero de 2015, visible en: <http://www.laopinion.com/noticiasmexico/article/20150201/corrupcion-la-sombra-del-presidente-pena-nieto>, consultado el 15 de febrero de 2015.

³¹⁵ Notas periodísticas sostienen que uno de los contratistas involucrados obtuvo contratos por más de 100 mdd en el Estado de México durante su Gobierno; además ganó al menos 11 convenios a nivel federal desde que Enrique Peña Nieto es presidente. *Cfr.*, “Contratista gana millones tras vender casa a Peña Nieto: WSJ”, *CNNExpansion*, 20 de enero de 2015, visible en: <http://www.cnnexpansion.com/economia/2015/01/20/empresario-gana-millones-tras-vender-casa-a-pena-nieto-wsj>, consultado el 15 de febrero de 2015.

³¹⁶ Transparencia Internacional, “Índice de fuente de soborno de Transparency International 2011”, Transparency International, 2011, p. 19, visible en: http://www.transparencia.org.es/INDICES_FUENTES_DE_SOBORNO/INDICE%20DE%20FUENTES%20DE%20SOBORNO%202011/BPI2011_Informe_final_en_espa%C3%B1ol.pdf, consultado el 5 de enero de 2015.

maniobra y discrecionalidad. Cuando se realizan licitaciones públicas, las empresas proveedoras frecuentemente buscan influir de manera ilegal en los funcionarios a cargo de los concursos o coludirse entre sí para inflar los precios”.³¹⁷

Por último, la Auditoría Superior de la Federación señala que de la revisión de la cuenta pública de 2013, detectó varias irregularidades financieras por más de 50 mil millones de pesos que apuntan a presuntos desvíos de recursos.³¹⁸

La eficiencia y efectividad del gasto público se vincula directamente con la tributación y con la proporcionalidad y equidad de las contribuciones pues sea que los recursos se malgasten por una torpe administración o por la corrupción, se trata de recursos de los cuales, por lo menos una parte, se obtiene de los contribuyentes. Lo que significa que a mayor desperdicio o corrupción, más costosa es para los contribuyentes la administración pública, los servicios que se obtienen son deficientes y de mala calidad, y se destinan menos recursos para buscar el desarrollo personal, lo que sin duda incide en la dignidad de las personas.

El Informe de Transparencia Internacional mencionado, señala acertadamente que los costos del soborno y la corrupción en el sector de la construcción y obras públicas es nociva (nosotros agregamos que también en cualquier otro sector de lo público son particularmente nocivos), pues las decisiones inadecuadas sobre licitación, contratación e inversión, desvían el dinero aportado por los contribuyentes a fines particulares, lo que debilita la posibilidad de crecimiento a largo plazo de los países, sobre todo de aquellos en desarrollo, donde es importante contar con infraestructura sólida y sostenible. El soborno y la corrupción también pueden afectar la calidad de

³¹⁷ Pérez, Ana Lilia, “México, más corrupto y menos transparente”, *Contralínea*, de 24 de mayo de 2012, visible en: <http://contralinea.info/archivo-revista/index.php/2012/05/24/mexico-mas-corrupto-menos-transparente/>, consultado el 5 de enero de 2015.

³¹⁸ Cfr. Mensaje del Auditor Superior de la Federación ante la Cámara de Diputados con motivo de la entrega del Informe del Resultado de la Fiscalización Superior de la Cuenta Pública 2013, realizado el 18 de febrero de 2015, visible en: http://www.asf.gob.mx/uploads/74_Mensajes_del_Titular/Mensaje_ASF_IRCP_2013_18feb15.pdf, consultado el 20 de febrero de 2015.

los proyectos, dado que se obvian procedimientos y se incumplen estándares de seguridad.³¹⁹

Sin duda existe una relación causal entre el fenómeno de la corrupción y las violaciones a los derechos humanos en general. Muchas veces los actos corruptos generan a su vez violaciones a derechos humanos.³²⁰ Siguiendo el Informe Anual 2005 de la CIDH, el fenómeno de la corrupción no solo atañe a la legitimidad de las instituciones públicas, a la sociedad, al desarrollo integral de los pueblos y a los demás aspectos de carácter más general, sino que tiene aspectos de carácter específico en el disfrute efectivo de los derechos humanos de la colectividad en general.³²¹

Nos interesa de manera específica la vulneración que la corrupción ocasiona en los derechos a la proporcionalidad y equidad tributarias. Esto no es difícil de visualizar, primero recordemos que el Estado existe para el bien particular de cada uno de los individuos, por tanto la función del Estado consiste en hacer todo lo posible para obtener este bien de los particulares, no sólo de algunos gobernantes o autoridades corruptas. Esto implica requerir de los gobernados sólo las contribuciones necesarias para su finalidad, además de una eficaz y eficiente administración de los recursos.

Para establecer qué le corresponde al Estado y qué corresponde al ser humano; es decir cuáles son los “derechos” y obligaciones del Estado hacia el individuo y los derechos y obligaciones de éste para con el Estado, Francisco Pérez Porrúa establece que “hay que examinar la naturaleza y el fin del individuo, y la naturaleza y el fin de la sociedad, para precisar lo que en cada caso pueden exigirse mutuamente y delimitar así la esfera o conjunto de

³¹⁹ Transparencia Internacional, “Índice de fuente de soborno de Transparency International 2011”, Transparency International, *op. cit.*, p. 19.

³²⁰ Cfr. González, Le Saux y Nash Rojas, Claudio (Eds.), “Transparencia, lucha contra la corrupción y el sistema interamericano de derechos humanos. Informe de la tercera reunión regional de especialistas 7 y 8 de noviembre de 2011”, Chile, Centro de Derechos Humanos – Facultad de Derecho, Universidad de Chile, 2011, p. 20, visible en: <http://www.cdh.uchile.cl/media/publicaciones/pdf/87.pdf>, consultado el 14 de agosto de 2014.

³²¹ Comisión Interamericana de Derechos Humanos, “Informe Anual de la Comisión Interamericana de Derechos Humanos 2005”, OEA/Ser.L/V/II.124. Doc. 7, 27 de febrero de 2006, Capítulo IV “Ecuador”, párr. 132, visible en: <http://www.cidh.oas.org/annualrep/2005sp/cap.4b.htm>, consultado el 1 de diciembre de 2014.

derechos y obligaciones de la persona humana, y la esfera o conjunto de derechos y obligaciones del Estado”.³²²

Al Estado corresponde ser el vehículo para que las personas puedan vivir en sociedad en condiciones acordes con la dignidad que le son consustancial como seres humanos. El poder público debe ejercerse al servicio del ser humano y no puede ser empleado lícitamente para ofender atributos inherentes a la persona. Lo que no sucede cuando el Estado exige grandes cantidades de contribuciones que no se ocupan para propiciar condiciones de bienestar, sino que debido a la corrupción son desviados a los bolsillos de autoridades o particulares.

Por su parte, el individuo debe corresponder a los beneficios que obtiene del Estado, entregándole, no todo lo posible, pero sí lo necesario para que el Estado cumpla su fin. Así, afirma: “La persona humana tiene deberes que cumplir respecto del Estado, tiene que proveer a su existencia e igualmente debe usar su libertad en forma que no sea nociva sino al contrario, que beneficie a sus conciudadanos. En todo lo demás que concierna exclusivamente a su personalidad moral individual el hombre queda independiente del Estado”.³²³

En definitiva no se trata entonces de sacrificar los intereses del hombre para el beneficio del Estado, ni tampoco de un individualismo a ultranza; pero sí necesariamente de un equilibrio entre ambas posiciones, en donde no se altere la dignidad del hombre en nombre del abstracto “beneficio social”, que finalmente se traduce en corrupción, que beneficia a unos cuantos.

Desde esta perspectiva, como señala Pérez Porrúa, no existe oposición ni exclusión entre el Estado y la persona humana. Lo que existe es una verdadera coordinación y subordinación mutua, según las esencias y los fines de ambos.³²⁴

³²² Cfr. Porrúa Pérez, Francisco, *Teoría del Estado*, op. cit., 2001, p. 223.

³²³ Cfr. *Ibidem*, p. 226.

³²⁴ *Idem*.

Sin embargo, a mayor corrupción, más robo del dinero público y la necesidad de mayores contribuciones para cubrir los gastos públicos; pero como estas contribuciones no se ejercen para propiciar condiciones que contribuyan al desarrollo de las personas, entonces se busca más dinero y se genera un círculo vicioso imposible de romper. Esto, a su vez, significa menos recursos para que las personas puedan sufragar sus necesidades, buscar su desarrollo personal y vivir con dignidad.

Asimismo, si es mayor la corrupción, como la asociada a sobornos, mayor será el “impuesto oculto” que las personas tengan que pagar, lo que merma su poder adquisitivo. Por tanto, las prácticas corruptas también infringen el derecho de las personas a un nivel de vida adecuado, lo que les impide acceder a los alimentos, vestido y vivienda adecuados, y a la mejora continua de las condiciones de vida.

En este sentido, Rose-Ackerman señala que la corrupción favorece la distribución injusta del ingreso ya que para compensar las pérdidas causadas por contratos mal asignados se deberán cobrar impuestos más altos, disminuyendo el gasto en asuntos de necesidad pública.³²⁵

En estas condiciones, difícilmente podemos hablar de contribuciones justas. Además, se dejan de proveer bienes y servicios públicos que beneficiarían a la sociedad pues los fondos públicos que se pueden destinar a ellos acaban en los bolsillos de particulares, como señala Robert Klitgaard, se llega a la “privatización del Estado” a favor de unos cuantos.³²⁶

Así, la corrupción es uno de los impuestos más injustos que paga una sociedad para beneficio de una clase política que no provee a los fines para los cuales fue electa o designada en su responsabilidad pública. Además, vía

³²⁵ Rose-Ackerman, Susan, “The political economy of corruption. Causes and consequences”, section Viewpoint, The World Bank, 1996, Note no. 74, visible en: https://openknowledge.worldbank.org/bitstream/handle/10986/11629/multi_page.pdf?sequence=1, consultado el 30 de mayo de 2015.

³²⁶ Klitgaard, Robert, “Contra la corrupción”, *Finanzas & Desarrollo*, julio de 2000, p. 4, visible en <http://www.imf.org/external/pubs/ft/fandd/spa/2000/06/pdf/klitgaar.pdf>, consultado el 30 de mayo de 2015.

la corrupción se vulneran la proporcionalidad y equidad de las contribuciones, porque obliga a los administradores públicos a “inventar” nuevas formas de obtener recursos de los contribuyentes, violando estos derechos humanos tributarios.

6.4. Los derechos humanos de proporcionalidad y equidad tributarias: transparencia y rendición de cuentas para asegurar la justicia tributaria

Aunado a lo anterior, es también importante destacar que el problema de la corrupción se vincula con el tema de la transparencia y rendición de cuentas. La sociedad debe saber de dónde provienen los ingresos tributarios y no tributarios, y en que se gastan. Esto es, cómo se planea, presupuesta, ejerce y evalúa el gasto público. Sin embargo, en México también tenemos deficiencias en materia de transparencia y rendición de cuentas. En dos investigaciones realizadas por “México Evalúa”, se encontró que:³²⁷

1. El presupuesto no es realista, por ello tiene que adecuarse significativamente durante su ejercicio. En los años de 2005 a 2013, las ampliaciones netas al presupuesto ascendieron a 262 mil millones de pesos anuales.
2. Las ampliaciones se destinan en gran proporción a “Ramos Generales”, sin embargo, la responsabilidad hacendaria de estos ramos es difusa. No se cuentan con normas operativas suficientes para el manejo de los fondos que administran.
3. La estimación de los ingresos no es realista, por tanto, sistemáticamente se subestiman. De 2005 a 2013, los ingresos excedentes ascendieron a aproximadamente 243 mil millones de pesos

³²⁷ Cfr. México Evalúa, “Descifrando la caja negra del gasto” México, México Evalúa, Centro de Análisis de Políticas Públicas, 2014, visible en: <http://www.mexicoevalua.org/wp-content/uploads/2014/04/MEX-EVA-CAJANEGRA-VF.pdf>, consultado el 25 de enero de 2015; y México Evalúa, “Por un presupuesto realista y sostenible. 5 puntos de atención urgente”, México, México Evalúa, Centro de Análisis de Políticas Públicas, 2014, visible en: <http://mexicoevalua.org/2014/10/por-un-presupuesto-realista-y-sostenible-5-puntos-de-atencion-urgente/>, consultado el 25 de enero de 2015.

promedio anuales. Los derechos, productos y aprovechamientos dan cuenta de la mayor parte de este excedente.

4. No se explica suficientemente a qué programas y proyectos se asignan los excedentes y con qué criterios se eligen.
5. El control y contrapeso legislativo es débil en la fase del ejercicio del gasto.

En resumen, el estudio destaca que, los ciudadanos no tienen información suficiente para saber exactamente de donde provienen los recursos y en qué se gastan, especialmente el presupuesto excedente, y con qué efectividad. Lo anterior es una paradoja, pues desde el lejano 1789 se conocía el derecho de “todos” los ciudadanos de verificar por sí mismos o por sus representantes la necesidad de la contribución pública, de aceptarla libremente, de vigilar su empleo y de determinar la cuota, la base, la recaudación y su duración.

Hoy por hoy, debatimos en el país en tema del “presupuesto base cero”, pero existen resistencias para su consecución. Además, no se advierte un ejercicio de diagnóstico real que muestre cuáles son las necesidades efectivas de recursos del país.

En cuanto a la transparencia y rendición de cuentas como uno de estos controles, a manera de ejemplo mencionaremos que el Informe Tributario y de Gestión, informe trimestral que emite la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, incluye un anexo que desglosa el monto de ingresos excedentes recibidos, pero no los reporta con base en las clasificaciones de gasto oficiales que explicaría quienes los gastan y qué objetos o insumos se adquieren con los mismos.

De igual forma, los recursos que no se gastan son reasignados discrecionalmente por los propios ejecutores de gasto durante el ejercicio presupuestario, pero la información pública disponible no especifica bajo qué criterios fueron reasignados ni cuál fue el destino de estas reasignaciones; es decir, la información que se otorga es demasiado general para entender los cambios y las decisiones de reasignación de gasto.

Esta cuestión muestra un problema de opacidad, especialmente si mencionamos que el artículo 7°, fracción IX, de la actual Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental, prescribe que la información sobre el presupuesto asignado, así como los informes sobre su ejecución en los términos que establezca el Presupuesto de Egresos de la Federación, la situación económica, y las finanzas y deuda pública, es información que debe estar a disposición del ciudadano.

En este sentido, aunque no abundaremos sobre los mecanismos de transparencia y rendición de cuentas por no ser materia directa de nuestro estudio, compartimos la opinión de México Evalúa en el sentido de que no existen los mecanismos de control o contrapesos necesarios para un buen manejo presupuestario, desde su diseño hasta su auditoría y evaluación, lo que se convierte en un incentivo para subestimar los ingresos esperados, con el fin de obtener ingresos excedentes y poder gastarlos con más discrecionalidad al margen de la legislatura.³²⁸

Por lo anterior, afirmamos que se necesitan de controles institucionales para evitar que el ciclo recaudación de ingresos, presupuestación, gasto público, evaluación y control, adquiera sesgos políticos o se realice en base a intereses personales que se alejan de los objetivos institucionales de todo Estado. Esperamos que con el anuncio reciente de un presupuesto “base cero” para la asignación del presupuesto público, se superen algunos de los problemas observados.

6.5. Acceso a la justicia

La proporcionalidad tributaria y la equidad tributaria también se relacionan con el derecho de acceso a la justicia. Ya argumentamos al respecto en el apartado de la interpretación económica de la proporcionalidad y la equidad tributaria, en donde en resumen, advertimos que el órgano jurisdiccional a

³²⁸ México Evalúa, “Por un presupuesto realista y sostenible. 5 puntos de atención urgente”, *op. cit.*, p. 4.

veces adopta decisiones “*pro-fisco*” desde perspectivas económicas y políticas, desestimando las jurídicas.

De igual manera, cuando se trata de reclamar acciones del ejecutivo o de la administración pública que tienen que ver con contribuciones o con el uso del dinero público, que pueden vulnerar los derechos de proporcionalidad y equidad tributarias, podemos encontrar casos en los que no parece haber un adecuado acceso a la justicia.

Mencionaremos sólo un ejemplo.³²⁹ El movimiento “YoContribuyente”, integrado por 19 académicos interpuso un amparo en 2013 contra la decisión de incluir en la Ley e Ingresos de la Federación de 2013³³⁰ una condonación de 17,500 millones de pesos de adeudos fiscales por Impuesto sobre la Renta a Estados y municipios correspondientes al año 2012, argumentando interés legítimo.

³²⁹ Cfr. notas periodísticas varias: “SCJN rechaza amparo para saber que estados y municipios fueron perdonados el pago de impuestos”, *Reporteros en movimiento*, nota del 26 de julio de 2014, visible en: <https://reporterosenmovimiento.wordpress.com/2014/07/26/scjn-rechaza-amparo-para-saber-que-estados-y-municipios-fueron-perdonados-el-pago-de-impuestos-encinas/>, consultado el 15 de enero de 2015; Ramírez, Erick, “Sigue polémica por la condonación del ISR. El movimiento #YoContribuyente instrumenta un nuevo amparo ante la SCJN”, *El Economista*, nota del 24 de julio de 2014, visible en: <http://eleconomista.com.mx/finanzas-publicas/2014/07/24/sigue-polemica-condonacion-isr>, consultado el 15 de enero de 2014; y “Desechan amparo contra decisión de condonar ISR a estados y municipios”, *Excelsior*, nota del 09 de julio de 2014, visible en: <http://www.excelsior.com.mx/nacional/2014/07/09/969989>, consultado el 15 de enero de 2015. Se pueden encontrar otros ejemplos. Las asociaciones civiles Mexicanos Primero, Causa Común y Justicia Justa advirtieron que la Auditoría Superior de la Federación encontró mal uso de dinero público y desvíos injustificados en las cuentas públicas de los años de 2009 a 2011, sin que el ente fiscalizador determinara responsabilidades administrativas ni promoviera denuncias. Se intentó un amparo en contra de la ASF para que sancionara a los responsable, pero el amparo no prospero.

³³⁰ Al respecto, cabe señalar que el 28 de mayo de 2003, la SCJN declaró inconstitucional el texto de la fracción XI del artículo 109 de la Ley del ISR, derivado de una reforma de 2002, que establecía la posibilidad de una exención ilimitada a los trabajadores al servicio de la Federación y de los estados respecto de los ingresos que obtengan por concepto de gratificaciones, aguinaldo y prima vacacional, pues genera un trato desigual y privilegiado a los trabajadores de la Federación y de las entidades federativas que estén sujetos a condiciones generales de trabajo, respecto de los demás trabajadores del país. No obstante lo anterior, el Congreso de la Unión autorizó al Ejecutivo Federal el diseño de un programa para la regularización del ISR retenido por los estados y municipios a sus trabajadores. Así, mediante Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 5 de diciembre de 2008, se otorgaron diversos beneficios fiscales en materia del ISR, de derechos y de aprovechamientos. Dicha condonación de hasta 60 por ciento del ISR estipulada desde 2008, se hizo extensiva hasta 2014 en la aprobación del paquete económico 2013. Cfr. Centro de Estudios de las Finanzas públicas, “Evolución de los ingresos tributarios en México, 2000-2012, Finanzas Públicas”, México, 2014, vol. 5, no. 12, pp. 44 y 45.

En cuanto a las violaciones constitucionales, señalaron que se violentaba los derechos de protección y respeto de la propiedad privada, la obligación de los ciudadanos de contribuir al gasto público del Estado, y los principios de eficacia, eficiencia, economía, y transparencia y honradez en el uso y manejo de los recursos públicos.

17 meses después, la Primera Sala de la SCJN desechó el amparo. La SCJN no negó que existieran las violaciones pues no estudió el fondo, pero consideró que los promoventes no habían sido afectados por la condonación. Argumento a todas luces falaz, porque una merma de los ingresos –como el caso de las condonaciones– por un lado crea una regla especial, lo que vulnera la generalidad de la ley, y por otra parte, reduce los ingresos destinados al gasto público, lo que nos perjudica a todos como sociedad.

En casos como estos, podemos advertir la falta de acceso a la justicia, pues si bien, el acceso a la justicia no implica una resolución a favor, sí comprende el derecho a ser oído por los órganos de administración de justicia; esto es, el derecho a que los órganos de administración de justicia conozcan el fondo de las pretensiones.³³¹

Regresando al caso que se expone, posteriormente se presentó otro amparo apoyado con más de 46 mil firmas en contra de la condonación de impuestos realizada en el segundo semestre de 2014 por 400,000 millones de pesos, sin que se mencionara a las entidades federativas beneficiadas, el cual también fue desechada argumentado el secreto fiscal.

Respecto del primer amparo, se especuló que la decisión fue condonar a estados y municipios el pago del ISR a sus trabajadores en virtud de contratos colectivos, razón por la que se les entregaba a los trabajadores el pago íntegro sin descontar ISR. La condonación que motivo el segundo amparo

³³¹ López Olvera, Miguel Alejandro, “Las medidas cautelares en el juicio de amparo”, Ferrer Mac-Gregor, Eduardo y Zaldivar Lelo de Larea, Arturo (coords.), *La ciencia del derecho procesal constitucional. Estudios en Homenaje a Héctor Fix-Zamudio en sus cincuenta años como investigador del derecho. Procesos constitucionales de libertad*, México, UNAM-Instituto Mexicano de Derecho Procesal Constitucional-Marcial Pons, 2008, t. VII, p. 399.

responde a un impuesto que sí fue descontado del sueldo de los trabajadores y no fue enterado al SAT, sino que se ignora su destino.

Como se advierte, en ambos casos se ignoró la proporcionalidad y equidad tributarias. Respecto de la primera condonación, si alguien tiene algún privilegio que lo exenta de pagar el impuesto, se afecta el derecho de equidad, en atención a que existen sujetos de la relación impositiva que reciben un trato desigual a pesar de encontrarse en la misma situación contributiva –hecho imponible– que otros. Esto ocasiona que unos contribuyentes tengan más cargas tributarias que otros, violando la equidad. En el segundo caso, la cuestión es todavía más complicada, el Estado acepta que un dinero que le pertenecía como sujeto activo de la relación tributaria se desvíe de sus fines legítimos y se ignore cuál es su destino, además negando transparencia para que la sociedad conozca quien recibió la condonación.

En ambos casos, no se observa una pretensión de impartición de justicia tributaria (a través de la proporcionalidad y equidad) en los argumentos para desechar las controversias jurídicas.

En opinión de Daniel Márquez Gómez, el artículo 17 de la CPEUM que prevé el derecho a la tutela judicial efectiva, establece que: “toda persona tiene derecho a que se le administre justicia, es muy importante recalcarlo, justicia, no legalidad, lo que implica una satisfacción plena de las pretensiones que aduzca el promovente ante los órganos encargados de la administración de justicia, lo que va más allá de la simple tutela judicial, entendida como el acceso a la jurisdicción”.³³²

En el caso que nos ocupa, ya sea que se haya cobrado el impuesto a los trabajadores o que los fondos condonados deriven de la retención que hicieron los Estados y municipios sobre los sueldos de sus trabajadores, no cabe en la lógica de un Estado democrático que se permita la condonación de

³³² Márquez Gómez, Daniel, “Algunas reflexiones sobre la administración pública y la justicia administrativa. La tutela judicial efectiva” López Olvera, Miguel Alejandro (coord.), *Estudios en homenaje a don Alfonso Nava Negrete. En sus 45 años de docencia*, México, UNAM. 2006, p. 138.

esos adeudos, ni tampoco que se argumente que algún miembro de la sociedad no tiene un interés legítimo. Como establecen Miguel López Ruiz y Miguel Alejandro López Olvera, la interpretación de las instituciones procesales debe ser amplia para que el proceso no se convierta en una traba que impida lograr las garantías que la Constitución establece.³³³

Pues, tal como señaló el ministro José Ramón Cossío, en su ponencia (primer amparo) que fue rechazada, los contribuyentes tienen interés legítimo para promover amparos que cuestionan al gobierno sobre el ejercicio de los recursos públicos.

Lo anterior nos lleva a un problema que podría impactar en la delimitación de la proporcionalidad y equidad tributarias como efectivos derechos humanos: su exigibilidad. Para su eficacia, los derechos humanos exigen garantías procesales, esto es, acciones judiciales o de otro tipo, que permitan a su titular reclamar ante una autoridad judicial u otra con similar independencia, ante la falta de cumplimiento. El reconocimiento de derechos es también el reconocimiento de un campo de poder para sus titulares, y en ese sentido, puede actuar como una forma de restablecer equilibrios.³³⁴ Así, aunque el poder legislativo es el responsable directo de crear contribuciones acordes con los derechos de proporcionalidad y equidad tributarias, el poder judicial tiene la responsabilidad de proteger a los contribuyentes de imposiciones que vulneran sus derechos y su dignidad como seres humanos. Por lo anterior, aunque en México se han reconocido los derechos de proporcionalidad y equidad tributarias, se advierten resistencias para su tutela.

³³³ López Ruiz, Miguel y López Olvera, Miguel Alejandro, *Estructura y estilo en las resoluciones judiciales*, México, SCJN-CNDH, 2012, p. 25.

³³⁴ *Cfr.* Comisión Interamericana de Derechos Humanos, “El acceso a la justicia como garantía de los derechos económico, sociales y culturales. Estudio de los estándares fijados por el Sistema Interamericano de Derechos Humanos”, OEA/Ser.LV/II.129, Doc. 4, 7 septiembre 2007, sec. 236, p. 69, visible en: <http://www.cidh.org/pdf%20files/ACCESO%20A%20LA%20JUSTICIA%20DESC.pdf>, consultado el 8 de febrero de 2015.

6.6. Proporcionalidad y equidad tributarias: relación con el derecho a la buena administración

Lo anterior nos lleva a otra dimensión de los argumentos: la construcción reciente del derecho humano a la buena administración. Es precisamente en esta relación entre Estado y personas, especialmente en su aspecto como contribuyentes (como obligados a entregar recursos al Estado para sufragar el gasto público), donde se advierte el derecho de las personas a una buena administración. Parte sustantiva de este derecho son los derechos humanos a la proporcionalidad y equidad en las contribuciones.

El reconocimiento del derecho a la buena administración comenzó con la doctrina jurisprudencial del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE) que posteriormente se convirtió en el TJUE. Esta doctrina jurisprudencial se desarrolla a partir del derecho fundamental contenido en el artículo 41 de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea (CDFUE, llamada también “Carta de Niza”):

Artículo 41. Derecho a una buena administración.

1. Toda persona tiene derecho a que las instituciones y órganos de la Unión traten sus asuntos imparcial y equitativamente y dentro de un plazo razonable.

2. Este derecho incluye en particular:

El derecho de toda persona a ser oída antes de que se tome en contra suya una medida individual que le afecte desfavorablemente, el derecho de toda persona a acceder al expediente que le afecte, dentro del respeto de los intereses legítimos de la confidencialidad y del secreto profesional y comercial, la obligación que incumbe a la administración de motivar sus decisiones...

Artículo 42. Derecho de acceso a los documentos

Todo ciudadano de la Unión o toda persona física o jurídica que resida tenga su domicilio social en un Estado miembro tiene derecho a acceder a los documentos del Parlamento Europeo, del Consejo y de la Comisión.

El derecho a la buena administración, no obstante está enmarcado en el epígrafe de los derechos de los ciudadanos (Título V, Ciudadanía), no queda condicionado a ostentar la ciudadanía o residencia europea, sino que toda

persona tiene derecho a que en sus relaciones con los órganos, instituciones y organismos de la Unión Europea, imperen la buena administración.³³⁵

Para Daniel Márquez,³³⁶ lo atractivo de los preceptos contenidos en los artículos 41 y 42 del CDFUE radica en que se genera un cambio paradigmático en la interpretación, pues lo distintivo de la administración no es el sistema (estructuras y funciones), sino el vuelco relacionado con los derechos del ser humano, entendiéndose que el fin de las instituciones públicas es el ser humano y no las abstracciones que se construyen para explicar los fenómenos administrativos en el espacio público.

La buena administración en el ámbito de la Unión Europea es considerada un derecho instrumental que propicia la defensa de otros derechos, dotando de unidad a diversos derechos reconocidos de manera dispersa en los ordenamientos nacionales (europeos), y se traduce en un control para saber si la Unión Europea, tanto en el procedimiento seguido como en la resolución, ha ejercido de la forma más adecuada la competencia que tiene atribuida.³³⁷

Prats Cátala sostiene que el derecho no solo protege frente a los poderes públicos, sino también se constituye en control que establece nuevas exigencias de legitimidad del actuar administrativo, como son: la transparencia, la participación, la eficacia, la eficiencia y la rendición de cuentas.³³⁸ Lo anterior se refrenda en la Carta Iberoamericana de Derechos y Deberes del Ciudadano, Capítulo Tercero: “El Derecho Fundamental a la Buena Administración Pública y sus Derechos Derivados”, artículos 25 a 46,

³³⁵ Guevara Quintanilla, Miguel Antonio, *El derecho a la buena administración*, España, Universidad Complutense de Madrid, 2010, pp. 37 y 38.

³³⁶ Márquez Gómez, Daniel, “Un nuevo paradigma en administración pública: El derecho humano a la buena administración pública. Nueva Gestión pública, reinención del Gobierno, administración de calidad total, new management y revitalización administrativa”, Ponencia dentro del IV Congreso Internacional y V Congreso Mexicano de Derecho Administrativo, celebrado en México, los días 23, 24 y 25 de octubre de 2011, p. 12, visible en: http://derecho.posgrado.unam.mx/congresos/ivci_vmda/ponencias/DanielMarquezGomez.pdf, consultado el 17 de enero de 2015.

³³⁷ Guevara Quintanilla, Miguel Antonio, *El derecho a la buena administración*, op. cit., pp. 40 y 41.

³³⁸ *Ibidem*, p. 18.

en donde se construye el derecho a la buena administración pública en los términos siguientes:

25. Los ciudadanos son titulares del derecho fundamental a la buena Administración Pública, que consiste en que los asuntos de naturaleza pública sean tratados con equidad, justicia, objetividad, imparcialidad, siendo resueltos en plazo razonable al servicio de la dignidad humana. En concreto, el derecho fundamental a la buena Administración Pública se compone, entre otros, de los derechos señalados en los artículos siguientes, que se podrán ejercer de acuerdo con lo previsto por la legislación de cada país.³³⁹

La carta no tiene desperdicio, sin embargo, en nuestra opinión una de sus partes sobresalientes se asocia a la idea de una administración pública al servicio de la dignidad humana.

En cuanto a México, según Daniel Márquez, es posible operar el derecho humano a la buena administración si se adopta un cambio de paradigma interpretativo.³⁴⁰ Sostiene que se debe transitar hacia la generación de formas de entender la administración ancladas en el ser humano, y que la

³³⁹ Esta gama de derechos comprende: derecho a la motivación de las actuaciones administrativas; derecho a la tutela administrativa efectiva; derecho a una resolución administrativa amparada en el ordenamiento jurídico, equitativa y justa, de acuerdo con lo solicitado y dictada en los plazos y términos que el procedimiento señale; derecho a presentar por escrito o de palabra peticiones de acuerdo con lo que se establezca en las legislaciones administrativas de aplicación, en los registros físicos o informáticos; derecho a no presentar documentos que ya obren en poder de la Administración Pública; derecho a ser oído antes de que se adopten medidas que les puedan afectar desfavorablemente; derecho de participación en las actuaciones administrativas en que tengan interés; derecho a servicios públicos y de interés general de calidad; derecho a conocer y a opinar sobre el funcionamiento y la calidad de los servicios públicos y de responsabilidad administrativa para lo cual la administración pública propiciará el uso de las TICs; derecho a formular alegaciones en el marco del procedimiento administrativo; derecho a presentar quejas y reclamaciones ante la Administración Pública; derecho de acceso a la información pública y de interés general; derecho a copia sellada de los documentos que presenten a la Administración Pública; derecho de ser informado y asesorado en asuntos de interés general; derecho a ser tratado con cortesía y cordialidad; derecho a conocer al responsable de la tramitación del procedimiento administrativo; derecho a conocer el estado de los procedimientos administrativos que les afecten; derecho a ser notificado por escrito en los plazos y términos establecidos en las disposiciones correspondientes y con las mayores garantías, de las resoluciones que les afecten; derecho a participar en asociaciones o instituciones de usuarios de servicios públicos o de interés general; y derecho a exigir el cumplimiento de las responsabilidades de las personas al servicio de la Administración Pública y de los particulares que cumplan funciones administrativas de acuerdo con el ordenamiento respectivo.

³⁴⁰ Márquez Gómez, Daniel, "Un nuevo paradigma en administración pública: El derecho humano a la buena administración pública. Nueva gestión pública, reinención del gobierno, administración de calidad total, new management y revitalización administrativa", *op. cit.*, p. 3.

construcción del derecho humano a la buena administración pública en México tiene un nicho de oportunidad en la reforma constitucional de 10 de junio de 2011 que cuenta con propuestas interesantes para una buena administración pública sustentado en diversos derechos de los gobernados y obligaciones del Estado, lo que constituye todo el andamiaje constitucional para generar un derecho humano a la buena administración.

Además, el mismo autor establece que la función pública es un deber, y una obligación a cargo de los individuos que la detentan. Por tanto, si ese deber se impone a órganos de Estado, es evidente que su contraparte, el derecho, se otorgue a los administrados, de lo anterior se sigue la existencia de un derecho público subjetivo a la debida gestión de los negocios y bienes públicos.³⁴¹

En lo que toca a los derechos de proporcionalidad y equidad tributarias, no queda duda de que el derecho a una buena administración pública también propicia su defensa.

El derecho a la buena administración exige una administración que dé satisfacción de forma eficiente y eficaz a las necesidades de la sociedad a cuyo servicio tiene que actuar siempre con base en la apertura, participación, transparencia, rendición de cuentas, eficacia y coherencia, lo que significa que las contribuciones serán invertidas en beneficio del interés general, teniendo en el centro a las personas como seres humanos con dignidad.

³⁴¹ Márquez Gómez, Daniel, "El derecho humano a la no corrupción administrativa derivado de los instrumentos jurídicos nacionales e internacionales: El caso de México", Olivos Campos, José René (coord.), *Derechos Humanos en Ibero-América*, México, Centro de Investigación y Desarrollo del Estado de Michoacán, 2010, p. 219.

CAPÍTULO IV. EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA A LA LUZ DE LOS DERECHOS HUMANOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS

Para complementar el concepto de impuesto que señalamos en el primer capítulo de este trabajo, consideramos que el impuesto es la parte de la propiedad de las personas, expresada en ingreso o renta que, después de satisfacer sus necesidades mínimas vitales, éstas transfieren al Estado para que éste, a su vez, lo destine a cubrir las necesidades colectivas, expresadas en el gasto público.

El Impuesto sobre la Renta es un ejemplo de impuesto directo, lo que significa que es una contribución que pesa sobre los ingresos, o aumento de riqueza de los sujetos pasivos del impuesto. Para iniciar nuestra reflexión debemos mencionar la percepción de los impuestos en México. En nuestra opinión a nadie le gusta pagar impuestos y esto provoca que sean impopulares, sin embargo, más allá de cualquier enfoque subjetivo, es prudente determinar cómo percibe el ciudadano a los impuestos.

En un estudio³⁴² basado en dos encuestas (2009 y 2012) de opinión a población abierta que miden las percepciones y actitudes de los ciudadanos frente a los impuestos, se encontró que para la gran mayoría de los entrevistados, el régimen fiscal mexicano es injusto desde la carga fiscal hasta el castigo, pasando por la oportunidad diferencial para evadir. Algunos datos son los siguientes:

- 61% de la población piensa que se pagan demasiados impuestos, el 45 % de éstos, prefiere pagar menos impuestos aun cuando reciba menos servicios (en 1999 63% prefería pagar más impuestos a cambio de recibir mayores y mejores servicios).
- 64% de la población (72% en 1999) piensa que el sistema de impuestos beneficia a los ricos y es injusto para los que menos tienen.

³⁴² Cfr. Casar, María Amparo, "Los mexicanos contra los impuestos", *Revista Nexos*, 1 de noviembre de 2013, visible en: <http://www.nexos.com.mx/?cat=3188>, consultado el 5 de octubre de 2014. El estudio se basa en las encuestas: "Opinión pública y política fiscal", Consulta S.A. de C. V., por encargo de la SHCP, noviembre de 1999; y "Encuesta de opinión pública de percepción de riesgo tributario y cultura fiscal", Buendía y Laredo, B&L, por encargo de la Coordinación de Evaluación de Opinión Pública de la Administración General de Evaluación, SAT/SHCP, julio de 2012.

- Sólo 16% de la población (11.5% en 1999) piensa que los impuestos son un medio para distribuir mejor la riqueza.
- 11% de la población (24% en 1999) piensa el servicio más importante que proporciona el gobierno federal es combatir la pobreza.
- 40% de la población piensa que las empresas pagan menos o mucho menos de lo que deben; y 36% que lo mismo hacen las pequeñas y medianas empresas.
- 36% de la población piensa que el castigo depende de que el evasor tenga influencias políticas y 34% de que tenga dinero.
- 70% de la población piensa que la ley se aplica de manera diferencial y opera en contra de los que menos tienen.
- 24% de la población piensa que el gobierno administra bien (19%) o muy bien (5%) el dinero que recauda.
- 67% de la población está algo de acuerdo o totalmente de acuerdo con la afirmación de que los políticos utilizan el dinero para beneficio propio.
- 55% de la población piensa que pagar más impuestos no sirve porque el gobierno no daría mejores servicios.

Como se advierte, para el mexicano el sistema fiscal se percibe como injusto, como un sistema en donde hay evasión fiscal, en donde se castiga al contribuyente cautivo y en donde las autoridades fiscales y los órganos jurisdiccionales no respetan los derechos humanos de proporcionalidad y equidad tributarias.

Como hemos mencionado, la proporcionalidad de los impuestos en una interpretación en clave de derechos humanos implica que la contribución debe estar acorde a la capacidad contributiva o a las facultades reales del sujeto pasivo de la obligación, de tal manera que quien tiene más ingresos debe soportar una aportación impositiva mayor respecto de quienes tienen menos; por su parte, la equidad es una medida de justicia que exige un trato igual a los iguales y desigual a los desiguales. Se justifican los tratos desiguales sólo cuando se basan en elementos objetivos, y prohíbe las discriminaciones cuando faltan condiciones que justifiquen un trato desigual. De esta manera, deben contribuir igual quienes estén en la misma situación económica fáctica y desigual quienes se encuentren en situaciones económicas distintas.

En seguida analizaremos el Impuesto sobre la Renta, por ser este el principal impuesto federal, para determinar, aplicando los contenidos de esta investigación, si es proporcional y equitativo. Nos concentraremos en las personas físicas en virtud de que nuestro análisis gira en torno a los derechos humanos de proporcionalidad tributaria y equidad. Lo anterior, aclarando que no desconocemos el argumento en torno a que los derechos humanos, en algunos casos, también son aplicables a las personas morales, y que la SCJN ha reconocido que las personas morales son titulares de los derechos humanos establecidos por la Constitución;³⁴³ sin embargo, creemos que la mayor problemática relacionada con la proporcionalidad y equidad impacta en las personas físicas (aunque las personas morales también pueden resultar afectados, en muchos casos pueden presentar sus impuestos como gasto, lo que no está permitido para la persona física); lo anterior sin perjuicio de que hagamos mención de las personas morales cuando sea necesario.

Se menciona como el primer impuesto sobre la renta al “*castato*” (catastro), que se instituyó en Florencia en 1427 (siglo XV), rompiendo con los impuestos medievales que eran todos indirectos. Todos los cabeza de familia debían presentar cada tres años un informe sobre su riqueza (ingresos, propiedades, deudas e integrantes de su familia), el impuesto era progresivo (a mayor ganancia o renta mayor porcentaje a pagar), además existían exenciones.³⁴⁴

Sin embargo para Ernesto Flores Zavala, el ISR apareció a fines del siglo XVIII, específicamente en 1798 en Inglaterra. Fue propuesto por el Primer

³⁴³ En sesión plenaria del 21 de abril de 2014, la SCJN resolvió por unanimidad de votos, reconocer que las personas morales son titulares de los derechos fundamentales consagrados en la Constitución, en la medida en que tales derechos resulten necesarios para la consecución de sus fines y la protección de su existencia e identidad, así como el libre desarrollo de sus actividades.

No abundaremos en esa discusión pues no es materia de este trabajo; por nuestra parte, basta decir por el momento que los derechos humanos son precisamente de los humanos, sin menoscabo de que las personas morales tengan facultades o potestades jurídicas que puedan coincidir con algunos derechos humanos. También sería prudente destacar que esa política judicial de asignar derechos humanos a las personas morales, ha redundado en perjuicios significativos para la hacienda pública, como ya se destacó en el caso de las condonaciones, lo que hace inútil la teoría de la separación de patrimonios.

³⁴⁴ *Cfr.* Sanz, Javier, “El primer impuesto sobre la renta de la historia”, visible en: <http://historiasdelahistoria.com/2011/03/16/el-primer-impuesto-sobre-la-renta-de-la-historia>, consultada el 23 de marzo de 2015.

Ministro William Pitt en la *Aid and Contribution Act*, como un impuesto extraordinario y provisional destinado a obtener fondos para sufragar la guerra contra Francia. Era un impuesto conocido como de triple contribución, porque los causantes quedaban organizados en tres categorías y el impuesto se calculaba vía la relación entre el consumo y renta de cada contribuyente. Cuando se firmó la paz de Amiens se abrogó y se sustituyó con una elevación de los impuesto aduanales; aunque posteriormente, al reanudarse la guerra contra Napoleón, se estableció nuevamente con la promesa de que sería suprimido, lo que sucedió en 1806 cuando se estableció el *Property and Income Tax* por tres años,³⁴⁵ después se volvió un impuesto permanente.

Posteriormente, este impuesto se fue extendiendo a otros países de Europa, tales como Suiza (1840), Australia (1849), Alemania (1850), Italia (1864), Prusia (1891), España (1900) y Francia (1914). En Estados Unidos, se estableció en 1894 mediante una ley que fue declarada inconstitucional por la Suprema Corte de Justicia en 1895, en virtud de que no era acorde con la regla constitucional relativa al reparto de las cargas tributarias, por lo que tuvo que ser abolida. Sin embargo, en el año de 1913 fue adoptado nuevamente.

En los países latinoamericanos, aparece como un impuesto permanente en 1923 en Brasil, en 1928 en Colombia y en 1932 en Argentina, por mencionar algunos países, casi siempre como un impuesto cedular o mixto, para luego convertirse en un impuesto de aplicación al sistema global.

En México, la trayectoria del ISR inicia en 1921 con la Ley del Impuesto del Centenario. La actual Ley de Impuesto sobre la Renta publicada el 31 de octubre de 2013 entró en vigor a partir de enero de 2014.³⁴⁶

³⁴⁵ Cfr. Flores Zavala, Ernesto, "Trayectoria del Impuesto sobre la renta en México", *Revista de la Facultad de Derecho en México*, México, UNAM, t. XXV, julio-diciembre 1975, nos. 99-100, p. 627, visible en: <http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/facdermx/cont/99/dtr/dtr7.pdf>, consultado el 23 de marzo de 2015.

³⁴⁶ Respecto de la trayectoria del ISR en México podemos mencionar: a) la Ley de 20 de julio de 1921 del Impuesto del Centenario; b) la Ley para la Recaudación de los Impuestos establecidos en la Ley de ingresos vigente sobre Sueldos, Salarios, Emolumentos, Honorarios y Utilidades de las Sociedades y Empresas y su reglamento de 21 de febrero de 1924; c) la

Para determinar la proporcionalidad del ISR, vamos a tomar en cuenta los elementos esenciales del tributo: sujeto, hecho imponible (objeto), base y tasa. En cuanto a la temporalidad del pago, se realizan pagos provisionales mensuales y una liquidación anual en el mes de marzo para las personas morales y en abril para las personas físicas, sin embargo, por no ser esencial para analizar la proporcionalidad tributaria y la equidad, no abundaremos en ello.

1. Sujetos del ISR

Hay dos tipos de sujetos: activos y pasivos, los pasivos son los que tienen a su cargo el pago de impuestos; mientras que los activos son los que tienen el derecho a percibirlos y administrarlos en su beneficio o en beneficio de otros entes. En el caso del ISR, el sujeto activo es la Federación, por ser un impuesto federal, y es ésta quien lo percibe a través del Servicio de Administración Tributaria (SAT).

Los sujetos pasivos son las personas físicas o jurídicas obligadas al pago del ISR. Conforme al artículo 1º de la Ley de ISR, los sujetos obligados (sujeto pasivo) son las personas físicas y morales:

- con residencia en México por todos sus ingresos, incluso los obtenidos fuera del territorio mexicano.
- con residencia en el extranjero pero que tengan un establecimiento permanente (sucursal, agencia, etc.) en territorio mexicano, por los ingresos obtenidos en dicho establecimiento.

Ley del Impuesto sobre la Renta de 18 de marzo de 1925 y los reglamentos de 28 de abril de 1925 y 18 de febrero de 1935; d) la Ley del Impuesto Extraordinario sobre Ingresos y su reglamento de 31 de julio de 1931; e) la Ley del Impuesto sobre Ausentismo de 14 de febrero de 1934 y su reglamento de 31 de octubre de 1934; f) la Ley del Impuesto sobre Exportación de Capitales de 29 de agosto de 1936 y su reglamento de 9 de septiembre de ese año; g) la Ley del Impuesto sobre la Renta sobre el Superprovecho de 27 de diciembre de 1939; h) la Ley del Impuesto sobre la Renta de 31 de diciembre de 1941 y su reglamento de ese año; i) la Ley de Impuesto sobre Utilidades Excedentes de 29 de diciembre de 1948 y su reglamento de 20 de abril de 1949; j) la Ley del Impuesto sobre la Renta de 31 de diciembre de 1953 y su reglamento de 30 de enero de 1954 y el reglamento relativo a la tasa complementaria sobre ingresos acumulados de 30 de mayo de 1952; k) la Ley del Impuesto sobre la Renta de 30 de diciembre de 1964, donde se cambia del sistema cedular al global a través de declaración; y, l) la Ley del Impuesto sobre la Renta de 30 de diciembre de 1980. Por último debemos destacar la Ley del Impuesto Sobre la Renta de 2002 que estuvo vigente hasta 2013.

- con residencia en el extranjero que tengan una fuente de riqueza en México; esto es, que sin tener un establecimiento generen algún ingreso en México.

Como se observa, existen tres clases de sujetos pasivos, las personas físicas o morales residentes en México respecto de todos sus ingresos, las personas extranjeras con un establecimiento permanente en México por los ingresos de ese establecimiento y los residentes en el extranjero que generen algún ingreso en México.

2. Hecho generador y hecho imponible del ISR

Los conceptos de hecho generador y hecho imponible están indisolublemente ligados en materia tributaria. El hecho generador es una conducta del contribuyente a partir de la cual se coloca en el supuesto previsto en la ley, o sea, realizar actividades para obtener renta: realizar una actividad gravada. En cambio, el hecho imponible o hipótesis de incidencia, es el presupuesto de hecho previsto en la ley por cuya realización surge la obligación de pago del tributo. En el caso del ISR, es la obtención de la renta por parte del contribuyente.³⁴⁷ De esta manera, cuando el supuesto jurídico se realiza y es imputable a una persona, nace la obligación de dicha persona de pagar el impuesto. Así, el hecho imponible es la materialización del hecho generador previsto en ley.

No obstante, Gregorio Rodríguez Mejía menciona que: al hecho generador del crédito fiscal, se le suele llamar objeto del impuesto o hecho imponible. Afirma que el objeto del impuesto es el hecho generador del crédito fiscal, que en la materia tributaria es una circunstancia o hecho que al realizarse hace que se genere la obligación de pago de la contribución y, consecuentemente, el crédito fiscal; es decir, el supuesto jurídico, hecho concreto o hipótesis para

³⁴⁷ Cfr. Wolters Kluwer España, "Todo procedimiento tributario: 2007-2008", España, Edición Fiscal CISS, 2007, p. 224.

que se aplique la ley.³⁴⁸ Con lo anterior se identifica el hecho generador con el hecho imponible, doctrina a la que nos adherimos.

Así, en apoyo a nuestra postura, destacamos que el hecho generador es el supuesto jurídico establecido en la ley (circunstancia, situación o hecho) que al verificarse, hace que se genere la obligación de pago de la contribución y, consecuentemente, el crédito fiscal. El Modelo de Código Tributario para América Latina (artículo 37) lo define como “el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria”.

Debemos mencionar sin embargo, que al realizarse el hecho generador, no necesariamente o automáticamente nace la obligación fiscal pues falta un ulterior paso: la determinación del impuesto. La realización del hecho generador hace nacer la pretensión del Estado de cobrar el impuesto, pero el crédito fiscal concreto sólo nace cuando se dan ciertas condiciones predeterminadas;³⁴⁹ en el caso concreto, ingresos que modifiquen positivamente el patrimonio como veremos a continuación.

Encontramos la descripción legal del hecho generador en el artículo 6° del CFF, que indica: “Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas por las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurren”.

Conforme al artículo 1° de la Ley del ISR, el hecho generador del ISR es la obtención de ingresos de todo tipo y por toda persona. Ahora bien, la Ley del ISR no establece una definición de ingreso, sin embargo en una tesis aislada

³⁴⁸ Cfr. Rodríguez Mejía, Gregorio, “Obligaciones fiscales”, en *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, no. 90, sept-dic. 1997, Nueva Serie, año XXX, visible en: <http://www.juridicas.unam.mx/publica/rev/boletin/cont/90/art/art12.htm>, consultado el 23 de marzo de 2015.

³⁴⁹ Cfr. Benalcázar Guerrón, Juan Carlos, “El acto administrativo en materia tributaria”, Tesis para obtener el grado de Magíster en Derecho, Universidad Andina Simón Bolívar sede Ecuador, tutor: Doctor José Vicente Troya Jaramillo, Ecuador, 2004, p. 96-98, visible en: <http://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/1175/1/T0332-MDE-Benalcazar-EI%20acto%20administrativo.pdf>, consultado el 5 de enero de 2015.

referida a las personas morales, también aplicable a las físicas, el órgano jurisdiccional ha establecido que:

Si bien la Ley del Impuesto sobre la Renta no define el **término “ingreso”**, ello no implica que carezca de sentido o que ociosamente el legislador haya creado un tributo sin objeto, toda vez que a partir del análisis de las disposiciones legales aplicables **es posible definir dicho concepto como cualquier cantidad que modifique positivamente el haber patrimonial de una persona**. Ahora bien, para delimitar ese concepto debe apuntarse que **el ingreso puede recibirse de muchas formas**, ya que **puede consistir en dinero, propiedad o servicios, incluyendo alimentos o habitación**, y puede materializarse en efectivo, valores, tesoros o productos de capital, además de que puede surgir como compensación por: servicios prestados; el desarrollo de actividades comerciales, industriales, agrícolas, pesqueras o silvícolas; intereses; rentas, regalías o dividendos; el pago de pensiones o seguros; y por obtención de premios o por recibir donaciones, entre otras causas. [...] En ese sentido, se concluye que la regla interpretativa para efectos del **concepto “ingreso”** regulado en el Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta **es de carácter amplio e incluyente de todos los conceptos que modifiquen positivamente el patrimonio del contribuyente**, salvo que el legislador expresamente hubiese efectuado alguna precisión en sentido contrario, como acontece, por ejemplo, con el segundo párrafo del citado artículo 17.³⁵⁰

Como se advierte, la idea de “ingreso” incluye “todos los conceptos que modifiquen positivamente el patrimonio del contribuyente”, esto es, que lo incremente; lo que implica que si no se modifica positivamente el patrimonio, o sea, si existen pérdidas, entonces no hay renta y tampoco hay ingresos para efectos del ISR, por lo que tampoco hay obligación de pagar el impuesto, aunque se deba declarar esta circunstancia a la autoridad hacendaria.

Por su parte, en relación a las personas físicas, el artículo 90 de la Ley del ISR establece que están obligadas al pago del impuesto las personas físicas residentes en México que obtengan ingresos en efectivo, en bienes, en crédito, en servicios o de cualquier otro tipo. También están obligadas al pago del impuesto, las personas físicas residentes en el extranjero que realicen actividades empresariales o presten servicios personales independientes, en

³⁵⁰ Tesis 1a. CLXXXIX/2006, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXV, enero de 2007, p. 483, de rubro: “RENTA. QUÉ DEBE ENTENDERSE POR “INGRESO” PARA EFECTOS DEL TÍTULO II DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO”.

el país, a través de un establecimiento permanente, por los ingresos atribuibles a éste.

Entonces, por *ingresos* debemos entender *renta* en su sentido económico, o sea, ingreso, utilidad o beneficio que rinde un bien o lo que se cobra por éste; es decir, se entiende a la “renta” como aquello que modifica positivamente el patrimonio, sea en efectivo o no, y no los ingresos brutos. Entonces, la sola percepción de ingresos brutos no constituye el hecho imponible, se requiere que exista una utilidad específica. Por lo anterior hay que identificar la capacidad idónea para contribuir; esto es, cuando efectivamente se incrementa el patrimonio.

El artículo 93 establece algunos ingresos no gravados por el ISR, éstos son:

Ingresos no gravados por el ISR
Los que se reciban por herencia o legado (Fr. XXII).
Los donativos entre cónyuges y entre descendientes y ascendientes en línea recta. Los demás donativos, que no exceda de tres veces el Salario Mínimo General (SMG) del contribuyente elevado al año (SMGA) (Fr. XXIII).
Los premios de un concurso científico, artístico o literario, abierto al público en general o a determinado gremio o grupo de profesionales, así como los premios otorgados por la Federación para promover los valores cívicos (Fr. XXIV).
Las indemnizaciones por daños que no excedan el valor de mercado del bien (Fr. XXV).
Regalías por obras escritas y obras musicales. Exención limitada a 20 SMG elevados al año (Fr. XXIX).
Alimentos percibidos por acreedores alimentarios (Fr. XXVI).
Las recibidas por la enajenación de la casa habitación del contribuyente, exento hasta setecientos mil UDI's o aproximadamente 3.56 millones de pesos (Fr. XIX).
Enajenación de derechos parcelarios, sólo en primera transmisión que se efectúe por los ejidatarios (Fr. XXVIII).
Intereses por cuentas de ahorro pagado por instituciones de crédito, los intereses deben provenir de cuentas para depósitos de ahorro e intereses pagados por sociedades cooperativas de ahorro y préstamo y por sociedades financieras populares. El saldo promedio diario de la cuenta no debe exceder de 5 SMG del DF elevados al año (Fr. XX).
Reembolsos de aseguradoras cuando ocurra el riesgo amparado en las pólizas contratadas siempre que no se trate de seguros relacionados con bienes de activo fijo; y cuando el riesgo amparado sea la supervivencia del asegurado, siempre que el asegurado llegue a la edad de 60 años (Fr. XXI).
Las prestaciones de seguridad social que otorguen las instituciones públicas (Fr. VII)
Ingresos del trabajador provenientes de cajas de ahorro de trabajadores; de fondos de ahorro establecidos por las empresas para sus trabajadores, se deben cumplir con ciertos requisitos de deducibilidad (Fr. XI).
Ingresos por viáticos erogados en servicio del patrón. Se debe comprobar la circunstancia (Fr. XVII).
Las prestaciones distintas al salario que reciban los trabajadores que ganen el salario

mínimo (Fr. I).
Las indemnizaciones por riesgo de trabajo o enfermedad (Fr. III).
Jubilaciones, pensiones y haberes de retiro pagadas por los Afores o el Sistema Nacional de Salud. En el caso de invalidez, incapacidad, cesantía, vejez, retiro y muerte, sólo estará exento hasta 15 veces el SM de la zona donde vive el contribuyente (Fr. IV).
Reembolsos de gastos médicos, dentales, hospitalarios y de funeral que se concedan de manera general según el contrato de trabajo (Fr. VI).
Subsidio por incapacidad y becas educacionales para los trabajadores y sus hijos, incluyendo guarderías infantiles y actividades culturales y deportivas (Fr. VIII).
Gratificaciones pagadas por el patrón hasta un SM de la zona elevado a 30 días; prima de vacaciones y reparto de utilidades hasta por el equivalente a 15 días de SMG del área geográfica del trabajador; prima dominical hasta el equivalente a un SMG del área geográfica del trabajador por cada domingo trabajado; y primas de antigüedad, retiro e indemnización percibidas al momento de la separación del empleado, hasta por 90 veces el SMG del área geográfica del contribuyente por cada año de servicio (Fr. XIII y XIV).
Las remuneraciones por servicios personales subordinados que perciban los extranjeros: agentes diplomáticos y consulares en el ejercicio de sus funciones; empleados de embajadas, legaciones y consulados extranjeros cuya nacionalidad sea la de los países representados; miembros de delegaciones oficiales que representen a países extranjeros; miembros de delegaciones científicas y humanitarias; representantes, funcionarios y empleados de organismos internacionales con sede u oficina en México; y técnicos extranjeros contratados por el Gobierno Federal (Fr. XVI).
Aportaciones y sus rendimientos provenientes de la subcuenta de vivienda, de la cuenta individual prevista en la Ley del Seguro Social, de la subcuenta del Fondo de la Vivienda, de la cuenta individual del sistema de ahorro para el retiro o del Fondo de la Vivienda para los miembros del activo del Ejército, Fuerza Aérea y Armada, así como las casas habitación proporcionadas a los trabajadores, inclusive por las empresas, cuando se reúnan los requisitos establecidos en las leyes (Fr. X).
La cuota de seguridad social de los trabajadores pagada por los patrones (Fr. XII).
Los que provengan de contratos de arrendamiento prorrogados por disposición de Ley (Fr. XVIII).
Los retiros de la subcuenta de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez de la cuenta individual abierta por concepto de ayuda para gastos de matrimonio y por desempleo. El traspaso de los recursos de la cuenta individual entre administradoras de fondos para el retiro, entre instituciones de crédito o entre ambas, así como entre dichas administradoras e instituciones de seguros autorizadas para operar los seguros de pensiones derivados de las leyes de seguridad social, con el único fin de contratar una renta vitalicia y seguro de sobrevivencia (Fr. XXVII).

Respecto de la naturaleza de estos ingresos y la razón por la que no son susceptibles del ISR, algunos autores se refieren a ellos como exenciones. Según Emilio Margáin Manoutou, las exenciones son “una figura jurídico tributaria, en virtud de la cual se elimina de la regla general de causación, ciertos hechos o situaciones imposables, por razones de equidad, de conveniencia o de política económica.”³⁵¹ En este sentido, en el caso de las

³⁵¹ Cfr. Margáin Manoutou, Emilio, *Introducción al estudio del derecho tributario mexicano*, 11ª ed., México, Porrúa, 1993, p. 301.

exenciones, se realiza el hecho imponible pero no sus consecuencias, o no en todo su alcance.

Esto significa que en principio nace la obligación tributaria; es decir, se da el hecho imponible que en este caso sería la obtención de ingresos que modifican de manera positiva el patrimonio, pero que por razones extrafiscales: a) equidad, b) conveniencia o c) política económica, el legislador decide eliminarlos de la regla general; o sea, no se gravan los hechos o situaciones que de otra manera resultarían gravables.

Adolfo Arrija llama a las exenciones un privilegio y establece que persiguen otorgar a determinadas personas un evidente beneficio económico.³⁵² Las exenciones también son entendidas como una ventaja fiscal en la medida en que suponen, dependiendo del impuesto, una menor carga económica a la hora de tributar o bien una menor cuantía al calcular la base imponible de las operaciones que gozan de tal beneficio.³⁵³

Como hemos referido en líneas anteriores, consideramos a toda exención inconstitucional, no obstante la interpretación jurisprudencial ya referida en donde el órgano jurisdiccional determinó que las exenciones prohibidas por la Constitución se refieren únicamente a las exenciones a título personal.

Cuando examinamos los conceptos que no constituyen ingresos del artículo 93 de la Ley del ISR, advertimos que algunos (como las indemnizaciones por daños que no excedan el valor de mercado del bien; las indemnizaciones adquiridas por riesgos de trabajo o enfermedad; y reembolsos de gastos médicos, dentales, hospitalarios y de funeral), en realidad no modifican de manera positiva el patrimonio de la persona. Por tanto, no caen dentro del supuesto jurídico que hace nacer la obligación de contribuir. Tampoco constituyen un privilegio; entonces, en realidad no deben ser considerados como exenciones, aunque sí deben estar fuera del ámbito del ISR por no constituir ingresos que modifican positivamente el patrimonio.

³⁵² Cfr. Arrija Vizcaíno, Adolfo, *Derecho Fiscal*, 21ª ed., México, Themis, 2012, pp. 594 y 595.

³⁵³ Cfr. Cabrera Fernández, José Manuel y Cabrera Herrero, María, *Todo IVA 2008*, España, Wolters Kluwer España-Edición Fiscal CISS, 2008, p. 77.

Si tales conceptos son considerados exenciones, entonces podríamos decir que son una especie de privilegio que en cualquier momento el legislador puede decidir eliminar, y entonces dichas exenciones serían susceptibles de pagar ISR; sin embargo, como en realidad no modifican positivamente el patrimonio, ser susceptibles del ISR afectaría la proporcionalidad tributaria en virtud de que al no incrementar el patrimonio, no se estaría contribuyendo conforme a la capacidad contributiva real.³⁵⁴ Por ello es que consideramos que deben estar fuera del ámbito del ISR pero no deben considerarse exenciones o privilegios.

Por otra parte, es importante destacar que si consideramos a los impuestos como “transferencias del sector privado al sector público”,³⁵⁵ y si además aceptamos que esas transferencias de propiedad privada se relacionan con el gasto público, y que un segmento importante del gasto público son los servicios públicos, como educación, salud, agua, energía, alumbrado público, etc., entonces tenemos que aceptar que cuando un contribuyente paga sus servicios de salud a un médico particular, lleva a sus hijos a escuelas privadas, recicla agua, coloca paneles solares, etc., se reduce la carga del Estado, por lo que en realidad el contribuyente está realizando un pago doble: por un lado paga sus impuestos que en teoría se relacionan con los servicios públicos, y, por el otro, al pagar servicios que el Estado tiene la obligación de proporcionarle como parte de las obligaciones inherentes del llamado “gasto público”, disminuye la carga económica del Estado. Lo anterior representa un tema de justicia distributiva.

En el caso de los ingresos derivados de transferencias sociales como subsidios y prestaciones de previsión social otorgadas por el Estado, no tendría sentido recaudar un impuesto sobre lo que el mismo Estado distribuyó

³⁵⁴ Emilio Margáin Manautou señala que si es el legislador quien establece la regla general de tributación, puede también eliminar las situaciones jurídicas impositivas que crea pertinentes. Inclusive, dentro de una exención de carácter general, el legislador puede igualmente eliminar las situaciones que guste, siempre y cuando las haga constar en forma expresa. *Cfr. Introducción al Estudio del Derecho, op. cit.*, p. 303.

³⁵⁵ *Cfr.* Eumed.net, Diccionario de economía y finanzas, Voz: “Renta”, visible en: <http://www.eumed.net/cursecon/dic/R.htm#renta>, consultada el 23 de marzo de 2015.

a los contribuyentes. Si el ingreso por dichos apoyos se gravara, el Estado estaría gravando un ingreso fruto de un gravamen, pues el origen de éstos no es otro que la recaudación fiscal.

No obstante lo anterior, no podemos decir que todos los supuestos contenidos en el artículo referido comparten la misma naturaleza de ingresos que no modifican positivamente el patrimonio.

Así por ejemplo, los ingresos obtenidos por derechos de autor, que no son susceptibles de ISR hasta por 20 SMG elevados al año, o \$511,730, sí modifican positivamente el patrimonio y sí representan un incremento en la riqueza de quien lo recibe, y por tanto, cuando ese ingreso no paga ISR, el titular no contribuye de acuerdo a su capacidad contributiva, causando inequidad en relación a los demás contribuyentes que soportan una carga mayor del gasto público.

Lo mismo sucede con los premios por concursos científicos, literarios o artísticos, pues estos tampoco pagan ISR aunque sí modifican positivamente el patrimonio de quien los obtiene.

En estos casos, sí hay un privilegio, exención o beneficio a favor de algunos contribuyentes. Una justificación es que con ello se busca incentivar el trabajo artístico y literario para el desarrollo cultural de nuestro país; es decir, hay un fin extra-fiscal. Sin embargo habrá que preguntarnos si es justo que quienes obtienen estas rentas anuales por la realización de tales actividades queden sin pagar el impuesto, mientras que quienes obtengan rentas más modestas sí estén obligados a pagar. Quizá se podrían encontrar mecanismos para incentivar el trabajo artístico, literario y cultural sin impactar en la contribución proporcional y equitativa.

Además, no hay un examen de proporcionalidad para determinar si en efecto este es el mejor medio para obtener los objetivos (incentivar el trabajo artístico y literario), o si bien, sólo es una ocurrencia que recoge una tradición del pasado, que trae como consecuencia una afectación a los derechos de proporcionalidad y equidad tributarias.

De manera similar, la venta de casa habitación y derechos parcelarios puede resultar en ganancia que incremente el patrimonio.

En resumen, debe haber una revisión de estos ingresos no gravados, para identificar cuales no incrementan el patrimonio y por tanto no ser ingresos acumulables para efectos del ISR. Por otra parte, los ingresos que sí modifican el patrimonio deben ser gravados, y en caso de no serlos por algún fin extra-fiscal, tendría que realizarse el examen de proporcionalidad y justificarse de manera plena.

Además, es un desatino equiparar los ingresos que no modifican positivamente el patrimonio con estímulos, beneficios y exenciones, pues de considerárseles como tales, en cualquier momento el legislativo puede cambiar su tratamiento para hacerlos susceptibles del impuesto.

3. Base del ISR

La base del impuesto es la medición del hecho imponible. Donato Giannini lo llama la expresión cifrada del presupuesto impositivo.³⁵⁶ En el caso del ISR, debemos recordar que el hecho imponible es la obtención de ingresos que modifican positivamente el patrimonio, pero esos ingresos pueden ser en efectivo, en bienes, en servicios, etc. Así, la base del impuesto será todos esos ingresos traducidos en una cantidad monetaria.

Por ello, Luis Corral Guerrero señala que la renta total (aspecto objetivo) y base (aspecto cuantitativo) son dos partes inescindibles de algo unitario: el hecho imponible.³⁵⁷

La base del impuesto mide la dimensión económica del hecho imponible; esto es, mide en dinero en efectivo, los bienes y los servicios, y debe aplicarse a cada caso concreto. Esta dimensión económica es muy importante, pues también permite establecer la capacidad de contribuir de las personas y por

³⁵⁶ Cfr. Giannini, Achille Donato, *Instituciones de Derecho Tributario* (trad. Fernando Sáinz de Bujanda), Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1957, p. 85.

³⁵⁷ Cfr. Corral Guerrero, Luis, *Apuntes de Derecho Tributario*, Escuela de Ciencias Empresariales, UCM, curso 1989/90.

tanto, permite determinar caso por caso, conforme a los procedimientos legalmente establecidos, cuánto se debe pagar al fisco.

Generalmente, la doctrina divide a la base del impuesto en dos tipos: la base imponible, que es la renta neta sin deducciones, y la base gravable, tributable, impositiva o liquidable, que corresponde a la base sobre la cual se aplica la tasa o tarifa una vez realizadas las deducciones que correspondan. Por ello, Matías Cortes Domínguez define a la base liquidable como “un segundo escalón, y definitivo, del proceso de valoración de la base al que se aplica el tipo de gravamen”.³⁵⁸

El artículo 152 de la Ley del ISR establece que las personas físicas calcularán el impuesto del ejercicio sumando, a los ingresos obtenidos conforme a los Capítulos I, III, IV, V, VI, VIII y IX del Título IV: “De las personas físicas”, después de efectuar las deducciones autorizadas en dichos Capítulos, la utilidad gravable determinada conforme a las Secciones I o II del Capítulo II de ese Título, al resultado obtenido se le disminuirá, en su caso, las deducciones a que se refiere el artículo 151. A la cantidad que se obtenga se le aplicará la tarifa según la tabla que se establezca.

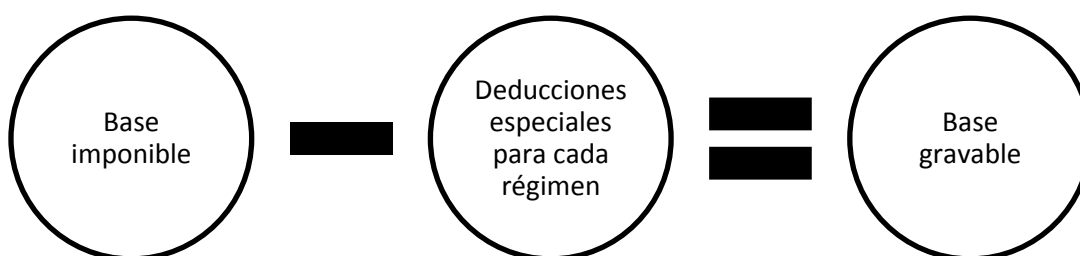
En el caso de las personas morales, el artículo 9 dispone que el resultado fiscal se determinará: a) disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidas en el ejercicio, las deducciones autorizadas y la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas (PTU) pagada en el ejercicio; y b) a la utilidad fiscal del ejercicio se le disminuirán, en su caso, las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores.

Esta es la misma mecánica que se utiliza en el caso de las personas físicas que tributan bajo el régimen específico de actividades empresariales y profesionales.

³⁵⁸ Cortes Domínguez, Matías, *Ordenamiento tributario español*, 4ª ed., Madrid, Civitas, 1985, p. 451.

Entonces, para obtener la base gravable del ISR de un ejercicio, es necesario acumular todos los ingresos que se perciban por las distintas actividades que se realizan y sumarle además la utilidad fiscal obtenida de alguna actividad empresarial o profesional. Las distintas actividades gravadas se distinguen en regímenes fiscales. El total que se obtiene se reduce con las deducciones personales y así se obtiene la base gravable.

En resumen, la fórmula de la base gravable para cada régimen es:



En donde la base imponible, se refiere a los ingresos acumulables. En el caso de las personas que tributan en el régimen de personas con actividades empresariales y profesionales, además de las deducciones, también se resta la participación de los trabajadores en las utilidades (PTU) y las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores.

Una vez realizada esta operación, se deben sumar los resultados obtenidos de los distintos regímenes, si los hubiera, y reducirlo con las deducciones personales.

Como se advierte, la Ley del ISR establece la mecánica aplicable para la determinación de la base imponible para los distintos regímenes tributarios, en la cual se incluyen variables que se utilizan para su cálculo respectivo, para así llegar a la capacidad contributiva. Al respecto, el Poder Judicial de la Federación ha señalado que:

El impuesto sobre la renta pretende pesar sobre los incrementos patrimoniales positivos, de lo cual se desprende que su base imponible deriva de la conjunción de disposiciones que esencialmente incorporan componentes positivos y negativos, necesarios para su configuración. En tal virtud, corresponde al

legislador tributario incorporar en su mecánica, cuando menos, **los instrumentos que permitan ajustarlo a tal propósito, a fin de que el gravamen no pese únicamente sobre los ingresos brutos del causante.** En efecto, en el diseño normativo del procedimiento para determinar la cantidad líquida a cargo del contribuyente del impuesto sobre la renta concurren figuras jurídicas de distinta naturaleza: a) sustractivas -deducciones, créditos, amortizaciones, los supuestos de exención o no sujeción, coeficientes de decremento, entre otras- y b) aditivas - acumulación de ingresos, elementos que amplían el radio de acción del propio impuesto, como ocurre en el caso de los presupuestos asimilados o equiparados, coeficientes de incremento, entre otras- y sólo gracias a la acción conjunta y simultánea de todas ellas puede conocerse la entidad de la obligación tributaria resultante. **Así, en el diseño del sistema tributario del gravamen aludido el legislador tiene a su alcance una serie de figuras jurídicas que podrían provocar la disminución de la cantidad líquida a cargo del contribuyente (las tradicionalmente denominadas "sustractivas");** sin embargo, no porque tengan este efecto como denominador común pueden homologarse unas con otras pues, por regla general, **de cada uno de dichos institutos puede predicarse un propósito determinado, o bien, a cada uno de ellos puede corresponder una consecuencia específica diversa -a pesar de que en todos los casos se provoque la disminución del gravamen a cargo-, dependiendo del punto específico en el que impacten dentro de la mecánica del referido tributo, como se evidencia al apreciar el efecto diferenciado de las figuras que influyen en la determinación de la base, frente a las que disminuyen directamente la contribución causada.**³⁵⁹

Así, el ingreso se disminuye con las llamadas figuras "sustractivas" para llegar a la base impositiva o capacidad contributiva. Respecto de los ingresos que deben acumularse, nos hemos pronunciado a favor de que deban ser todos los que incrementan positivamente el patrimonio del contribuyente, y sólo esos.

También reiteramos nuestra posición contraria a las exenciones o cualquier otra figura que otorgue privilegios a ciertos contribuyentes pues incide de manera negativa en los derechos de proporcionalidad y equidad tributarias.

³⁵⁹ Tesis 1a. LXVII/2009, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIX, mayo de 2009, p. 92, de rubro: "RENTA. EN EL DISEÑO NORMATIVO DEL PROCEDIMIENTO PARA DETERMINAR LA CANTIDAD LÍQUIDA DEL IMPUESTO RELATIVO CONCURREN FIGURAS JURÍDICAS DE DISTINTA NATURALEZA".

Respecto de las deducciones, para llegar a la base gravable y a la capacidad contributiva, es necesario considerar dos tipos de deducciones.³⁶⁰ Una se refiere a las deducciones que corresponden según el régimen de que se trate, y el otro se refiere a las deducciones personales que corresponden a todas las personas físicas.

Hemos visto que la proporcionalidad tributaria se refiere al hecho de que cada causante contribuya a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad; entonces, no podemos dejar de advertir que las deducciones tienen un nexo con la proporcionalidad tributaria, pues el hecho imponible del ISR, los ingresos considerados renta que modifica positivamente el patrimonio, tiene que respetar las erogaciones que coadyuvan a la generación de dicha renta, así como un mínimo para la vida digna de la persona o mínimo vital.

De esta manera, las deducciones son importantes para determinar si en un impuesto se tributa conforme a la capacidad contributiva, en tanto que dichas deducciones, o se refieren a los gastos necesarios para generar los ingresos base del tributo, o a un mínimo vital que sirva para la subsistencia digna de la persona.

Además, las deducciones también pueden ser causa de inequidad cuando otorgan privilegios o beneficios innecesarios a determinados grupos de contribuyentes. En este sentido, también se vinculan con la equidad.

La SCJN distingue entre dos tipos de deducciones: los gastos necesarios para generar ingresos y los no necesarios para generar los ingresos, tal como se desprende de la siguiente jurisprudencia.

De la interpretación sistemática de la Ley del Impuesto sobre la Renta pueden observarse **dos tipos de erogaciones: a) las necesarias para generar el ingreso del contribuyente**, las cuales deben ser reconocidas

³⁶⁰ Las deducciones suelen ser definidas como “las partidas que la ley fiscal permite que se resten del ingreso acumulable para que se integre la base gravable sobre la cual se va a enterar el impuesto”. Carrasco, Iriarte, Hugo, voz: “Deducciones”, en *Diccionario de Derecho Fiscal*, 3ª ed., México, Oxford, p. 182.

por el legislador, sin que su autorización en la normatividad pueda equipararse con concesiones gratuitas, pues se trata de una exigencia del principio de proporcionalidad en materia tributaria, en su implicación de salvaguardar que la capacidad contributiva idónea para concurrir al sostenimiento de los gastos públicos, se identifique con la renta neta de los causantes. [...] b) **por otra parte, se aprecia que aquellas erogaciones en las que no se observe la característica de ser necesarias e indispensables, no tienen que ser reconocidas como deducciones autorizadas pues su realización no es determinante para la obtención del ingreso;** no obstante ello, el legislador puede implementar mecanismos que permitan deducir cierto tipo de gastos que no sean estrictamente necesarios, ya sea en forma total o en parte -lo cual también suele obedecer a su aspiración de conseguir ciertas finalidades que pueden ser de naturaleza fiscal o extrafiscal-, pero sin tener obligación alguna de reconocer la deducción de dichas erogaciones, pues no debe perderse de vista que se trata del reconocimiento de efectos fiscales a una erogación no necesariamente vinculada con la generación de ingresos. **Un ejemplo de este tipo de desembolsos son los donativos deducibles, las deducciones personales de las personas físicas, o bien, ciertos gastos de consumo, como acontece con los efectuados en restaurantes. La deducibilidad de dichas erogaciones es otorgada -no reconocida- por el legislador y obedece a razones sociales, económicas o extrafiscales.**³⁶¹

La tesis muestra de manera cruda el tema de las deducciones no necesarias: exceden el marco de lo fiscal y entran en el farragoso terreno de la política económica. Sin embargo, advertimos que la SCJN considera a las deducciones personales como deducciones no necesarias (no como parte de un mínimo vital y por tanto necesarias) que son otorgadas por razones sociales, económicas o extra-fiscales.

En otra tesis, se distingue entre deducciones estructurales y no estructurales en donde las primeras se refieren a aquellas “identificadas como figuras sustractivas o minorativas que tienen la función de, entre otras, subjetivizar el gravamen, adecuándolo a las circunstancias personales del contribuyente; frenar o corregir los excesos de progresividad; coadyuvar a la discriminación

³⁶¹ Tesis 1ª./J. 103/2009, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXX, diciembre de 2009, p. 108, de rubro: “DEDUCCIONES. CRITERIOS PARA DISTINGUIR LAS DIFERENCIAS ENTRE LAS CONTEMPLADAS EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, A LA LUZ DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA CONSAGRADO EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL”.

cualitativa de rentas; o bien, rectificar situaciones peculiares derivadas de transferencias de recursos que son un signo de capacidad contributiva”.³⁶² La tesis clarifica que estas deducciones no suponen una disminución en los recursos del erario, pues no le corresponden materialmente al Estado.

Por su parte, las deducciones no estructurales se refieren a beneficios “las cuales son figuras sustractivas que también auxilian en la configuración de las modalidades de la base imponible del impuesto sobre la renta pero que, a diferencia de las estructurales, tienen como objetivo conferir o generar posiciones preferenciales, o bien, pretender obtener alguna finalidad específica, ya sea propia de la política fiscal del Estado o de carácter extrafiscal”,³⁶³ establece que son producto de una sanción positiva y pueden suscribirse entre los denominados “gastos fiscales”.

Así, las deducciones personales son consideradas beneficios concedidos por el legislador, y por tanto, gastos fiscales.

3.1. Deducciones necesarias para generar ingreso

Estas deducciones son las estrictamente indispensables para la realización de la actividad del contribuyente. Por ello, dependiendo de la actividad que se realice, son las deducciones.

Existen deducciones autorizadas para los regímenes de actividades empresariales y profesionales, arrendamiento, adquisición de bienes y enajenación de bienes. Para los regímenes de salario y prestación de un servicio personal subordinado; enajenación de acciones en bolsa de valores; intereses; obtención de premios; obtención de dividendos y las ganancias distribuidas por personas morales, y demás ingresos, no se considera ningún gasto como estrictamente indispensable.

³⁶² Tesis 1ª./J. 15/2011, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXXIII, febrero de 2011, p. 170, de rubro: “DEDUCCIONES ESTRUCTURALES Y NO ESTRUCTURALES. RAZONES QUE PUEDEN JUSTIFICAR SU INCORPORACIÓN EN EL DISEÑO NORMATIVO DEL CÁLCULO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA”.

³⁶³ *Idem*.

Esto es, el legislador ha considerado que para obtener ingresos por estas actividades, no se adquiere gasto alguno, lo que puede ser cierto para los ingresos por intereses por ejemplo; pero tomando otro ejemplo, el trabajo subordinado, aunque es cierto que el patrón debe proporcionar todos los instrumentos para la realización de la actividad laboral, existen otros gastos como de transporte o vestimenta que son necesarios para la obtención de ingresos mediante este régimen.

De lo anterior, vemos que puede existir inequidad entre regímenes, especialmente, en nuestro ejemplo, en que los gastos de transporte y vestimenta no están considerados como estrictamente indispensables para obtener los ingresos por salario y tampoco como parte de un mínimo para la existencia digna.

En el caso de los ingresos por arrendamiento, los contribuyentes pueden deducir el 35% de sus ingresos en sustitución de las deducciones autorizadas. Quienes ejercen esta opción podrán deducir además, el monto de las erogaciones por concepto del impuesto predial.

Se advierte que en ningún otro régimen se tiene esta opción de deducir un porcentaje en vez de las deducciones autorizadas, lo que también es motivo de inequidad.

3.2. Deducciones personales: el mínimo vital

La ley del ISR no define a las deducciones personales, sin embargo, las enumera en su artículo 151. En términos generales, las deducciones personales se refieren a aquellos gastos y erogaciones que realizan las personas físicas con fines meramente de protección tanto de su persona como de sus familiares directos. Por ello, la doctrina ha considerado que estas deducciones son un mecanismo que busca salvaguardar el mínimo vital y por tanto son importantes para determinar la capacidad contributiva de las personas, en especial al entenderse que la capacidad contributiva surge una vez que el contribuyente haya satisfecho las necesidades personales y familiares para una vida digna.

No obstante, como se desprende de las jurisprudencias citadas en el apartado anterior, para la SCJN, las deducciones personales, por no ser necesarias para la generación de los ingresos, no tienen que permitirse pues son otorgadas y no reconocidas por el legislador.

Esto va en contra del desarrollo de la proporcionalidad tributaria que ha realizado la propia SCJN que, como hemos señalado cuando abordamos el tema, dispuso que la capacidad contributiva debe apreciarse teniendo en cuenta un contexto real, de tal suerte que si bien el deber de tributar es general, el derecho al mínimo vital exige analizar si la persona dispone de los recursos materiales necesarios para subsistir digna y autónomamente, por lo que debe analizarse casuísticamente si puede o no ser sujeto de ciertas cargas fiscales que agraven su situación de penuria.

En este sentido, los causantes deben concurrir al levantamiento de las cargas públicas con arreglo a su capacidad contributiva en la medida en la que ésta exceda un umbral mínimo. Únicamente de ser así, podrá considerarse que hay capacidad idónea para tributar. El respeto al contenido esencial de este derecho exige que no se pueda equiparar automáticamente la capacidad que deriva de la obtención de cualquier recurso con la capacidad de contribuir al gasto público.³⁶⁴

De esta manera, las deducciones personales que se refieren a los gastos que realizan las personas físicas con la finalidad de la subsistencia digna de su persona y de sus familiares, en definitiva no son una concesión graciosa del Estado, sino una exigencia del derecho de proporcionalidad tributaria, y por tanto, no está en el arbitrio del legislador otorgarlos o no.

Lo anterior sin menoscabo de que algunas deducciones contempladas en el artículo 151 de la Ley del ISR, en realidad no cumplan con los propósitos de vida digna; y que en muchas ocasiones, como se ha mostrado en la

³⁶⁴ Cfr. Tesis 1a. XCVIII/2007, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXV, mayo de 2007, p. 792, de rubro: "DERECHO AL MÍNIMO VITAL. CONSTITUYE UN LÍMITE FRENTE AL LEGISLADOR EN LA IMPOSICIÓN DEL TRIBUTO".

experiencia de nuestro país, vía el abuso de las deducciones se puede propiciar la evasión fiscal.

No obstante, consideramos que de ninguna manera se justifica que por un supuesto combate a la evasión o defraudación fiscal se vulneren los derechos de proporcionalidad y equidad tributarias; repetimos, el análisis debe ser casuístico, lo que choca con los criterios “generales de corte económico” que han generado los tribunales en su jurisprudencia.

La lista de deducciones personales para personas físicas son (art. 151 LISR):

- Honorarios médicos, dentales y gastos hospitalarios, del contribuyente y sus dependientes.³⁶⁵
- Gastos funerarios del contribuyente y sus dependientes, en la parte que no exceda del salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año.
- Donativos no onerosos ni remunerativos, cuando se den a instituciones autorizadas para recibir donativos.³⁶⁶
- Los intereses reales efectivamente pagados en el ejercicio por créditos hipotecarios destinados a la adquisición de su casa habitación contratados con las instituciones integrantes del sistema financiero, siempre que el monto total de los créditos otorgados por dicho inmueble no exceda de setecientas cincuenta mil unidades de inversión.
- Aportaciones complementarias de retiro realizadas directamente en la subcuenta de aportaciones complementarias de retiro o a las cuentas de planes personales de retiro, así como las aportaciones voluntarias realizadas a la subcuenta de aportaciones voluntarias.³⁶⁷

³⁶⁵ Siempre que dichas personas no perciban durante el año de calendario ingresos en cantidad igual o superior a la que resulte de calcular el salario mínimo general elevado al año, y se efectúen mediante cheque nominativo del contribuyente, transferencias electrónicas de fondos, desde cuentas abiertas a nombre del contribuyente en instituciones que componen el sistema financiero y las entidades que para tal efecto autorice el Banco de México o mediante tarjeta de crédito, de débito, o de servicios.

Las autoridades fiscales podrán liberar de la obligación de pagar las erogaciones a través de los medios establecidos en el párrafo anterior, cuando las mismas se efectúen en poblaciones o en zonas rurales sin servicios financieros. Artículo 51, fracción I.

³⁶⁶ El monto de los donativos que se deduzcan en la declaración anual no deben exceder del 7% de los ingresos acumulables que sirvieron de base para calcular el impuesto sobre la renta del año anterior antes de aplicar las deducciones personales correspondientes a dicho año.

³⁶⁷ El monto de esta deducción es por un máximo de 10% de los ingresos acumulables en el ejercicio, sin que dichas aportaciones excedan de cinco salarios mínimos generales del área geográfica correspondiente elevados al año.

- Primas por seguros de gastos médicos, complementarios o independientes de los servicios de salud proporcionados por instituciones públicas de seguridad social, siempre que el beneficiario sea el propio contribuyente o sus dependientes.
- Transportación escolar de descendientes en línea recta, cuando ésta sea obligatoria en los términos de las disposiciones jurídicas del área donde la escuela se encuentre ubicada o cuando para todos los alumnos se incluya dicho gasto en la colegiatura.
- Los pagos efectuados por concepto del impuesto local sobre ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, siempre que la tasa de dicho impuesto no exceda del 5%.

La duda nace por ejemplo, respecto de los donativos como deducciones personales. Si alguien tiene recursos para hacer donaciones, por más admirable que sea el gesto, podemos suponer que la persona ya cubrió sus necesidades básicas, y por tanto, tiene capacidad contributiva.

Entonces, en este caso no se trata de cubrir la subsistencia digna. Además, no podemos dejar de mencionar que las donaciones se consideran una “evasión fiscal elegante”,³⁶⁸ no obstante en ciertas circunstancias, los donativos se transforman en herramientas económicas efectivas para lograr apoyar a segmentos vulnerables del país, por lo que el análisis casuístico es de trascendencia en este caso.

En cuanto a los pagos efectuados por concepto de impuesto local sobre ingresos, parece ilógico que se encuentren dentro de las deducciones personales, en todo caso, deberían de estar dentro de las deducciones necesarias para generar los ingresos.

Respecto de la deducción por intereses reales pagados por créditos hipotecarios destinados a la adquisición de casa habitación, consideramos que la cantidad de setecientas cincuenta mil unidades de inversión como límite del crédito es bastante y puede superar el monto necesario para una

³⁶⁸ Cfr. Mateos-Vega, “El altruismo en México, forma de evadir impuestos ‘con elegancia’”, *La Jornada*, 12 de marzo de 2007, visible en: <http://www.jornada.unam.mx/2007/03/12/index.php?section=cultura&article=a10n1cul>, consultado el 10 de febrero de 2015.

vida digna, pues se trata de una casa con un valor aproximado de \$3,960,702.00. Pocos son los mexicanos con oportunidad de adquirir una casa de este valor. No obstante reconocemos que para determinar lo anterior debe considerarse la situación particular del contribuyente, pues para una familia numerosa, puede ser apenas suficiente.

Por otra parte, está la deducción por transportación escolar de descendientes, pero restringido a que ésta sea obligatoria, o cuando para todos los alumnos se incluya dicho gasto en la colegiatura. Esta deducción está dirigida especialmente a las escuelas privadas que son las únicas que pueden hacer obligatorio el transporte público. Además, muestra como vía la deducción, se beneficia indirectamente a las escuelas particulares, porque se les permite presentar servicios en “paquete” (servicios de enseñanza + servicios de traslado). Sin embargo, esto no significa que los que tengan sus hijos en escuelas públicas o en privadas en donde no sea obligatoria la transportación, no tengan la necesidad de utilizar transporte escolar, los estudiantes de escuelas públicas usan transporte público en el día a día, lo que hace que la deducción resulte inequitativa. Con esto estemos diciendo que debería existir, pero para todos.

Aunque no está como una deducción personal, conviene referimos al estímulo fiscal que permite la deducción de cierta cantidad de gastos por servicios de enseñanza en los niveles de preescolar a bachillerato o su equivalencia.³⁶⁹

Sobre la idoneidad de este estímulo como deducción debemos destacar que en un informe del Instituto Nacional para la Evaluación de la Educación titulado “La educación en México: Estado actual y consideraciones sobre su evaluación”, realizado en noviembre de 2012, se destaca entre otras cuestiones que no todos los estudiantes aprenden lo esperado durante su paso por la escuela.

³⁶⁹ *Cfr.* “Decreto por lo que se otorga un estímulo fiscal a las personas físicas en relación con los pagos por servicios educativos”, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 15 de febrero de 2011.

Por ejemplo, al terminar la secundaria, la cuarta parte de los estudiantes no identifica a la observación como elemento importante en la construcción del conocimiento científico; la tercera parte carece de habilidades que le permitan reconocer la opinión del autor en reportajes o ensayos, o identificar la estructura de estos tipos de textos; la mitad de los alumnos no puede resolver ecuaciones de primer grado con una incógnita ni calcular el volumen de cuerpos geométricos simples. Respecto de los estudiantes de 15 años de edad, 40% no es capaz de reconocer la idea principal de un texto si la información no es explícita y tampoco logra relacionar el contenido del material que está leyendo con sus conocimientos y experiencias personales. La mitad presenta dificultades para razonar y pensar matemática y científicamente.³⁷⁰

Dada las circunstancias, es decir, que el Estado ha fallado en su obligación de otorgar educación, se justifica la deducción, pero no como un estímulo, sino como un gasto necesario para la vida digna de las personas, como parte del derecho humano a una educación de calidad. Sin embargo, habría que identificar si las escuelas particulares cumplen con los objetivos asociados a ese derecho humano, porque, si lo cumplen, la deducción es apropiada, en cambio, si no se cumplen, la deducción no se justifica.

Las deducciones que se autorizan son como sigue:

Nivel educativo	Límite anual
Preescolar	\$14,200.00
Primaria	\$12,900.00
Secundaria	\$19,900.00
Profesional Técnico	\$17,100.00
Bachillerato o su equivalente	\$24,500.00

Quizá se pueda argumentar respecto de los costos pues parece difícil que cubran los gastos de una escuela promedio, aunque aceptamos que no se

³⁷⁰ Cfr. Instituto Nacional para la Evaluación de la Educación, “La educación en México: Estado actual y consideraciones sobre su evaluación, Presentación del INEE ante la Comisión de Educación de la LXII Legislatura de la Cámara de Senadores, noviembre de 2012, p. 4, disponible en: http://www.senado.gob.mx/comisiones/educacion/reu/docs/presentacion_211112.pdf, consultado el 14 de febrero de 2015.

debe de tratar de deducciones para las escuelas más caras.³⁷¹ Sin embargo donde mayor problema advertimos es que no hay deducciones para el nivel universitario, lo que nos lleva a cuestionar si se considera a la educación superior como un artículo de lujo.

La justificación que se establece en el mismo decreto que otorga el estímulo fiscal, es:

Que con el objeto de que el beneficio aplique hasta el tipo de educación medio superior, también atiende a preservar la progresividad del impuesto sobre la renta, toda vez que el 49.4% del gasto en educación profesional y de posgrado corresponde a los estudiantes que pertenecen a familias del decil más alto de ingreso, lo que no sucede tratándose de la educación tipo básico y medio superior, en el que el gasto como proporción del ingreso de las familias de los deciles más bajos de ingresos es superior que el promedio nacional, mientras que en esos mismos tipos de educación los deciles más altos de ingresos están por debajo de dicho promedio.³⁷²

Pese a lo anterior, la educación universitaria puede considerarse un aspecto importante para la vida digna. Por tanto, desde la perspectiva de derechos humanos, y en virtud de que el Estado no puede ofrecerlo a toda la población de estudiantes de manera gratuita, tendría que permitir que las personas absorban esos gastos en caso de que así lo deseen o puedan, y considerar tales gastos como necesarios para la vida digna. Desde una perspectiva de derechos humanos, la cantidad para cubrir los gastos mínimos que permitan el desarrollo de las personas no debe ser objeto de imposición, sin importar los demás recursos que pueda tener la persona, salvo que el Estado proporcione los servicios que cubran ese mínimo.

³⁷¹ Sin embargo, en el caso del Distrito Federal, no podemos dejar de notar que para el proceso de selección a licenciatura del ciclo escolar 2013-2014, "En el top ten de escuelas con el mejor rendimiento, ocho son privadas con colegiaturas que van de 5 mil a más de 10 mil pesos por mes. Éstas lograron meter a la UNAM entre 23% y 54% de sus estudiantes que hicieron el examen". *Cfr.* Hernández, Saúl, "Bachos" y 'Conalepos', excluidos de la UNAM", *El Universal* de 18 de junio de 2014, visible en: <http://www.eluniversal.com.mx/primera-plana/2014/impreso/-8216bachos-8217-y-8216conalepos-8217-excluidos-de-la-unam-45721.html>, consultado el 14 de febrero de 2015.

³⁷² "Decreto por lo que se otorga un estímulo fiscal a las personas físicas en relación con los pagos por servicios educativos", *op. cit.*

En resumen, como se observa, algunas de las deducciones personales no parecen deducciones objetivas o deducciones para salvaguardar el mínimo vital pues no tienen que ver con la vida digna (en efecto parecen beneficios otorgados), mientras que otras pueden provocar inequidad tributaria. En este sentido, sería conveniente una revisión de las deducciones personales.

Por otra parte, advertimos que no se provee para algo tan básico y cotidiano como los alimentos, por tanto, debemos concluir que las deducciones personales no son suficientes para cubrir el mínimo necesario para llevar una vida digna.

Por lo anterior, estamos a favor de una cantidad de ingresos que no sea susceptible de imposición, para cubrir lo necesario para llevar una vida digna. Comprendemos lo difícil de establecer una cantidad que satisfaga lo necesario para una vida digna, especialmente en consideración a que implica una valoración subjetiva. Pero esto no quiere decir que no se puedan llegar a elementos objetivos para establecer tal cantidad, de tal manera que sólo casos excepcionales o extraordinarios queden fuera de ello. Sin embargo, no es materia de esta tesis llegar a tal cantidad, por lo que no abundaremos al respecto, sólo diremos que el esfuerzo vale la pena.

3.3. El tope a las deducciones personales

A partir de 2014, hay un límite a las deducciones personales que las personas físicas pueden realizar. El último párrafo del artículo 151 de la LISR señala que el monto total de las deducciones que podrán efectuar los contribuyentes no podrá exceder de la cantidad que resulte menor entre cuatro salarios mínimos generales elevados al año del área geográfica del contribuyente (102,346), o del 10% del total de los ingresos del contribuyente, incluyendo aquéllos por los que no se pague el impuesto. Lo anterior no es aplicable tratándose de los donativos exentos.

El Banco de México utiliza como indicador la idea de canasta básica, que es un integrado de 80 productos ordenados en categorías como alimentos y bebidas; ropa, calzado y accesorios; vivienda; muebles, aparatos y accesorios

domésticos; salud y cuidado personal; transporte; educación y esparcimiento, así como otros servicios. Al mes de junio de 2015, el monto mensual de esa canasta básica era de \$2,371.20, lo que anualizado arroja un total de \$28,454.40, por lo que destacando esta cantidad, el monto de \$102,346.00 para las deducciones personales parece adecuado.

Sin embargo, estamos comparando peras con manzanas, porque los conceptos asociados a la canasta básica se relacionan sólo de manera limitada con los conceptos relacionados con las deducciones personales. Al respecto, hemos mencionado que las deducciones personales inciden en la proporcionalidad y equidad tributarias, también hemos mencionado que estas deducciones, por lo menos en la doctrina, se consideran un mecanismo que busca salvaguardar el mínimo vital. En este sentido, si el mínimo vital no está cubierto debido al límite a las deducciones, la capacidad contributiva no es real y se vulnera el derecho a la contribución proporcional, lo que también impide que la contribución sea equitativa. Así, sería conveniente transformar el indicador de la canasta básica a un indicador de mínimo vital para que expresará en clave de derechos humanos el conjunto de bienes que requiere una persona para una vida digna.

Por otro lado, debemos aceptar que en ocasiones hay gastos extraordinarios que la persona debe realizar (por ejemplo, gastos médicos mayores), no por su voluntad, sino porque es necesario para preservar la vida, la salud o la integridad física y que no pueden predecirse. En estos casos, el límite a las deducciones personales puede convertirse en un obstáculo que no permite que la persona tribute conforme a su real capacidad contributiva.

No obstante lo anterior, la SCJN resolvió la constitucionalidad del límite a las deducciones personales por considerar que eran infundadas las impugnaciones presentadas a través de las acciones de inconstitucionalidad 40/2013 y 5/2014.

Sin embargo, vale la pena mencionar algunos acertados argumentos vertidos por el ministro Cossío Díaz durante la discusión. El ministro señaló que todas las deducciones:

Contienen sus limitantes y requisitos para la deducibilidad en función de lo que el legislador ha estimado necesario para el control y la fiscalización, con el propósito de evitar posibles abusos por parte de los contribuyentes. Es en eso donde reside, a mi juicio, la inconstitucionalidad del precepto que estamos analizando, así como la violación al principio de proporcionalidad tributaria que considero contiene la disposición que límite la deducción a la suma de todos estos conceptos.³⁷³

Asimismo, señaló que: “artificialmente se está estableciendo un techo o tope para la suma de una serie de variables, cuya predicción por el legislador, o inclusive, el contribuyente resulta imposible”.³⁷⁴

Se advierte así, tres problemas: a) lo subjetivo de los indicadores como tope o techo a las deducciones; b) lo falso de la justificación del límite a las deducciones en virtud de la evasión fiscal; y c) la vulneración –por ende– al derecho humano a la proporcionalidad tributaria.

Por otra parte, refiriéndose a argumentos previamente vertidos por otro ministro quien afirmó que por tratarse de deducciones personales no estructurales, éstas no inciden en la proporcionalidad y equidad tributarias –a juicio del ministro, se imprime la proporcionalidad y equidad al llegar al ingreso neto, y por tanto, las deducciones personales supuestamente otorgan una deducción adicional a lo que ya sería proporcional y equitativo–, el ministro Cossío argumentó que tal como el Pleno de la SCJN ya había establecido, las deducciones personales se fundamentan en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución “como mecanismo necesario para la

³⁷³ Versión taquigráfica de la Sesión Pública Ordinaria del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, celebrada el martes 26 de agosto de 2014 respecto a las Acciones de Inconstitucionalidad 40/2013 y su acumulada 5/2014, promovidas por diversos senadores y diputados de la Sexagésima Segunda Legislatura del Congreso de la Unión, pp. 7 y 8, visible en: https://www.scjn.gob.mx/PLENO/ver_taquigraficas/26082014PO.pdf, consultado el 7 de abril de 2015.

³⁷⁴ *Ibidem*, p. 8.

materialización del principio de proporcionalidad tributaria, por lo que sí puede señalarse que inciden en el de proporcionalidad y equidad de los tributos”.³⁷⁵

En efecto las deducciones inciden en los derechos humanos de proporcionalidad y equidad tributarias. Pero además, podemos notar como la SCJN reduce el alcance de los derechos con criterios contradictorios que se enfocan más en aspectos económicos. En este caso, se pretende desconocer el derecho al mínimo vital a pesar de la extensa jurisprudencia y tesis vertidas por el propio poder judicial que lo reconoce, además de manera específica, en el ámbito tributario.

Y es que, como hemos señalado con anterioridad, la SCJN pretende ver a las deducciones como una concesión o apoyo del Estado y no como un mecanismo para hacer efectivo el derecho humano al mínimo vital, y por ende, a la capacidad contributiva y al derecho a la tributación proporcional.

A partir de esta idea de las deducciones, el ministro Gutiérrez Ortiz Mena, habla de un “programa de salud” que no ésta administrado por el IMSS, por el ISSSTE, o por el Seguro Popular sino por el SAT y “cuya base legal se encuentra en la deducibilidad de gastos médicos que permite la Ley del Impuesto Sobre la Renta”. Este programa, dice el ministro, se dirige a apoyar principalmente a los ingresos más altos de la economía pues las personas que se benefician del programa de “subsidio a la salud”, que representa la deducibilidad de gastos médicos, se trata de las personas que causan ISR, lo cual es indicativo de la posibilidad de percibir recursos.³⁷⁶

Lo anterior pone en evidencia una falacia estructural, si los impuestos sirven para sufragar el gasto público –incluido el gasto en salud–, entonces el gasto médico de bolsillo –el que realizan los particulares en instituciones de salud también particulares– no es un “subsidio a la salud”, sino que muestra la incapacidad del Estado para brindar los servicios de salud con la intensidad y calidad que los gobernados demandan, y, como consecuencia, les permite

³⁷⁵ *Ibidem*, p. 9.

³⁷⁶ *Ibidem*, pp. 13 y 14.

que mantengan esa parte de su riqueza, que de contar con instalaciones hospitalarias y médicos suficientes, debería percibir el Estado vía impuestos.

Posteriormente, el ministro Ortiz Mena argumenta con datos relativos a los recursos que “deja de percibir el Estado” por las deducciones. Así, señala que el gasto fiscal que representa el programa de salud insertado en la Ley del ISR ascendió en 2013 a un total aproximado de seis mil millones de pesos. Que los gastos médicos representan el 40% de dicho rubro y que en comparación con los presupuestos asignados en dos mil catorce a las diversas secretarías de Estado, el monto del gasto fiscal correspondiente a deducciones por gastos médicos representa aproximadamente el mismo presupuesto de la Secretaría de Turismo, el doble del presupuesto de la Secretaría de Energía, un 20 % más que el presupuesto de la Secretaría del Trabajo y el 80 % del presupuesto de la Secretaría de Relaciones Exteriores.

Sin embargo, la trampa argumentativa cae por su propio peso; en efecto, en el argumento se ignora que el origen de esos recursos es el trabajo de los particulares y que dichos recursos nunca estuvieron en la bolsa tributaria ni le corresponden y, más bien, pone en evidencia la ineficiencia de los servicios de salud públicos.

Así, el ministro vierte un argumento eminentemente económico que busca recaudar lo más posible. Obviamente no pone al contribuyente como ser humano al centro de la toma de decisiones, error que permite que la salud de las personas sea relegada para que el Estado obtenga más recursos.

En este argumento, el mínimo vital como derecho humano es soslayado por completo. Se advierte un supuesto derecho del Estado a percibir los recursos, sin considerar que en primer lugar, el contribuyente debe satisfacer sus necesidades (entre estos de salud) y sólo después de satisfechas éstas, puede legalmente ser sujeto obligado al pago de contribuciones. Sólo entonces se puede medir la capacidad contributiva y realizar una equitativa distribución de las cargas públicas. Por tanto, los ingresos, mayores o menores que percibe el contribuyente no condicionan este derecho.

Por otra parte, se menciona un supuesto “subsidio a la salud” por parte del Estado a favor del contribuyente. Sin embargo, si tomamos en cuenta que el Estado tiene la obligación de proveer servicios de salud para hacer efectivo ese derecho humano, entonces, cuando el Estado no es capaz de proveerlos (al menos que supongamos que los servicios de salud que otorga el Estado son suficientes) y las personas los costean por sí mismos, al contrario de lo señalado, son las personas que efectúan gastos en salud las que subsidian al Estado. En estos casos, el mínimo exento de contribuciones debe proveer para los gastos de salud u otros servicios similares además de alimentación y vestido.

Estos argumentos, aunque se concentran en la salud debido al ejemplo utilizado, sirven para todo el contenido del derecho al mínimo vital.

En resumen, la contribución, así como la proporcionalidad y equidad tributarias, están siendo vistas desde una perspectiva económica, se necesita un giro para que sean analizados desde la perspectiva de derechos humanos.

Para complementar nuestro análisis, debemos destacar que en un estudio que realiza CNNExpansión con apoyo del despacho Velderrain Sáenz y Asociados, S.C., el 21 de octubre de 2013,³⁷⁷ se destaca que: A partir del 2014, los contribuyentes cautivos tendrán un doble impacto en su bolsillo ya que deberán pagar una tasa de ISR más alta que la actual y podrán realizar menos deducciones, de acuerdo con las modificaciones a la Ley del ISR avaladas por la Cámara de Diputados.

Se afirma que además de elevar la tasa, se pone un límite al monto de las deducciones personales, lo que impactará negativamente a todos los contribuyentes, no sólo a los de altos ingresos. Esto porque una persona podrá deducir únicamente la cantidad que resulte menor entre el 10% de su ingreso anual total y el monto equivalente a cuatro salarios mínimos anuales del Distrito Federal, que representa actualmente 94,549 pesos. Así, si un

³⁷⁷ Cfr. “Reforma Hacendaria ¿Recaudar más y mejor?, ¿Cuántos impuestos pagarás en 2014?”, visible: <http://www.cnnexpansion.com/mi-dinero/2013/10/18/cuantos-impuestos-pagaras-en-2014>, consultado el 3 de abril de 2015.

trabajador tiene ingresos por 1 millón de pesos y realizó gastos deducibles por 115,000 pesos al año, sólo podrá deducir 94,549 pesos, además de que deberá tributar a una tasa máxima de 32.

En el estudio, se hace una comparación entre “antes y después”, con un caso hipotético, el de “José” con ingresos anuales por 1 millón pesos y deducciones personales por 115,000 pesos, quien a partir de 2014, podría deducir únicamente 94,549 pesos (cuatro salarios mínimos anuales), pues la modificación de los diputados a la propuesta del gobierno señala que el tope será lo que resulte menor entre 10% de los ingresos y cuatro salarios mínimos anuales. Por lo anterior, se destaca que: con los cambios aprobados, el próximo año José pagaría 11,744 pesos más de impuestos que con la legislación vigente debido a que su base gravable será mayor y deberá tributar a una tasa de ISR de 32%, en vez del 30%, en cifras el caso se expresa así:

Ingresos anuales		\$1,000,000
Gastos médicos	\$40,000	
Colegiatura de primaria	\$12,000	
Colegiatura de bachillerato	\$18,000	
Intereses reales de hipoteca	\$45,000	
Total		\$115,000

Al hacer los cálculos se destaca:

	Sin reforma*	Con la propuesta original de EPN**	Con los cambios aprobados por diputados***
Ingreso anual	\$ 1,000,000.00	\$ 1,000,000.00	\$ 1,000,000.00
Tope de deducciones	\$ -	\$ 47,274.80	\$ 94,549.60
Deducciones anuales	\$ 115,000.00	\$ 47,274.80	\$ 94,549.60
Base sobre la que se calcula el impuesto	\$ 885,000.00	\$ 952,725.20	\$ 905,450.40
Monto a pagar de ISR	\$ 221,350.81	\$ 250,722.82	\$ 233,094.81

Con los cambios aprobados por los diputados, el contribuyente pagará impuestos adicionales por:	\$1,744.00
---	-------------------

* Sin reforma: No hay tope deducciones personales

** Con la propuesta original de EPN: La que resulte menor entre 10% de los ingresos o 2 SMDF

***Con los cambios aprobados por Diputados: La que resulte menor entre 10% de los ingresos o 4 SMDF

Lo anterior muestra cómo se puede impactar en la proporcionalidad tributaria con políticas fiscales agresivas, que reducen la cantidad de deducciones o impone límites a éstas.

Por otra parte, si aceptáramos que es conveniente poner límites a las deducciones personales, quizá porque estas pueden ser manipuladas y utilizadas para evadir impuestos (la medida parece desproporcional, se deben buscar otras formas para evitar la evasión), dichos límites no deben ocasionar inequidad.

Como hemos mencionado, las deducciones que podrán efectuar los contribuyentes no podrán exceder de la cantidad que resulte menor entre cuatro salarios mínimos generales elevados al año (102,346), o el 10% del total de los ingresos del contribuyente.

Esto significa que las personas que obtienen ingresos por \$1'023,460 o más durante el año 2015 podrán deducir por concepto de deducciones personales hasta 4 salarios mínimos generales elevados al año; mientras que los contribuyentes que ganen menos, sólo podrán deducir el 10% de sus ingresos; y mientras menos ganen, menos podrán deducir en cantidades reales.

Así por ejemplo, una persona que percibe ingresos de 5 salarios mínimos o \$127,932.5, podrá deducir \$12,793.25, mientras que una persona que percibe 3 salarios mínimos podrá deducir 7, 675.95, al año.

No es difícil ver como las disposiciones fiscales que establecen los límites a las deducciones personales hace que la tributación del ISR sea desproporcional e inequitativo. Se advierte que el Estado pretende que una

persona que gana menos necesita menos para llevar una vida digna, mientras que una persona que gana más necesita más para llevar una vida digna.

3.4. La capacidad contributiva: consideración a las condiciones personales y familiares del contribuyente

Al hablar del desarrollo jurisprudencial de la proporcionalidad tributaria, realizamos una crítica, pues a pesar de que la SCJN estableció que la proporcionalidad entraña la tributación conforme a la capacidad real para contribuir y de que reconoce que el mínimo vital no debe estar sujeto a la imposición, sólo reconoce un aspecto de la capacidad contributiva, el representado por los índices generales de riqueza, olvidándose de la parte que individualiza las condiciones del sujeto frente a las contribuciones.

En el caso de las deducciones, reconocemos que las que se refieren a gastos médicos, funerarios y transportación escolar toman en cuenta a los dependientes del contribuyente. No obstante estas deducciones son insuficientes pues no toman en cuenta, por ejemplo, elementos básicos como la alimentación y el vestido y, en el debate actual, los derechos humanos a la alimentación, al agua, a la recreación, a la cultura, al deporte, etc.

Las personas pierden capacidad contributiva al realizar estos gastos para sí y para sus dependientes. Mientras más dependientes haya, más se incrementan estos gastos y menos capacidad contributiva tiene la persona. De esta manera, una persona sin dependientes directos que gana cuatro salarios mínimo fácilmente puede tener más capacidad contributiva que otra que gana seis salarios mínimos pero que cuenta con tres dependientes directos, porque sus gastos de atención familiar se cuadruplican (él más sus tres dependientes).

En este sentido, Richard Goode³⁷⁸ argumenta que un impuesto sobre la renta debería permitir la deducción del importe de todos los costos en que se

³⁷⁸ Cfr. Goode, Richard, *El impuesto sobre la renta* (trad. Manuel Echeverría), Madrid, Fabrica Nacional de Moneda y Timbre, 1973, p. 97.

incurre para obtener la renta, pues así como las empresas tienen costos de operación, los trabajadores también tienen costos de transporte, vestido, capacitación, servicios domésticos y cuidados de los hijos.

De manera similar, Cencerrado Millán señala que: “de igual modo que se deducen los gastos de remuneración del factor capital deben deducirse los gastos concernientes a la remuneración del factor trabajo, que vendrían constituidos por aquellas rentas mínimas necesarias para el sustento y las necesidades elementales del trabajador, que pasan, de esta manera, a constituir un coste de producción y a formar parte de la propia definición de renta imponible elaborada por la Ciencia de la Hacienda”.³⁷⁹

Así, los gastos en alimentación, vestido, transporte, educación, salud, etc. del contribuyente y sus dependientes, válidamente pueden considerarse gastos estructurales por ser parte del mínimo vital.

La idea no es descabellada, de hecho es ampliamente aceptada. Como se muestra en el cuadro que sigue, varias jurisdicciones establecen una cantidad deducible o libre de impuesto tanto para el contribuyente como para sus dependientes.³⁸⁰

Provisiones para el mínimo vital en el derecho comparado	
Brasil	Deducción de R\$171.97 mensuales por cada dependiente sin limitación en el número de dependientes.
Colombia	Un 25% de los ingresos no pagan ISR, con un tope de 6,442,840 pesos colombianos para el año 2013. Además, los contribuyentes pueden deducir 10% de sus ingresos brutos mensuales con un tope de 859,000 pesos colombianos por dependiente.
Francia	Reglas de coeficiente familiar se utilizan para llegar a la capacidad contributiva del hogar como unidad. Francia tiene un régimen de tributación conjunta para las parejas casadas

³⁷⁹ Cencerrado Millán, Emiliano, *El Mínimo exento en el sistema tributario español*, Madrid, Marcial Pons, 1999, p. 14.

³⁸⁰ Cuadro de elaboración propia con información de EY, *Worldwide personal tax guide. Income tax, social security and immigration 2013-2014*, EYGM Limited, 2013.

	<p>e individuos en unión civil. Así el impuesto sobre la renta se calcula en base a los ingresos de los miembros de la familia incluyendo los dependientes.</p> <p>Bajo el sistema de coeficiente familiar, la base imponible se determina dividiendo la renta imponible por el número de asignaciones disponibles a un individuo.</p> <p>A un individuo solo corresponde una asignación; a un matrimonio sin hijos, dos asignaciones; a una pareja casada con un niño, 2.5 asignaciones, etc.</p>
Alemania	<p>Los individuos cuentan con la cantidad de 8,130 euros libres de impuestos, mientras que las parejas casadas con 16,260. Las personas con hijos tienen deducciones de 182 euros mensuales por cada hijo; o 364 euros mensuales cuando los padres tributan de manera conjunta.</p>
España	<p>En España existe una asignación personal de 5,151 euros que no reduce la base imponible, pero reduce la obligación fiscal. Las asignaciones personales difieren según la edad de los contribuyentes y sus capacidades físicas. Asimismo, hay asignaciones para dependientes a favor del contribuyente.</p>
Estados Unidos	<p>Los contribuyentes tienen derecho a una deducción sobre la base imponible. Para 2013, la deducción era por \$3,900 dólares estadounidenses, con la posibilidad de una deducción personal adicional por misma cantidad cuando la declaración de impuestos es conjunta. Además hay deducciones personales por dependientes.</p>
Costa Rica	<p>Ingreso mensual de más de 714,000 moneda costarricense es imponible. Créditos fiscales anuales están permitidos en los importes de 16, 080 por cada hijo dependiente y 24, 000 para un cónyuge.</p>
Italia	<p>Se pueden reclamar créditos fiscales según la cantidad de miembros de la familia. € 800 por cónyuge dependiente y 800 euros por cada hijo dependiente.</p> <p>Por cada hijo a cargo menor de 3 años de edad, la cantidad se incrementa por €100. Por cada niño discapacitado, la cantidad se incrementa en €220. Si el contribuyente cuenta con más de 3 hijos a su cargo, hay una cantidad adicional de €200 por cada hijo.</p>

Sin pretender analizar la idoneidad de las cantidades que se mencionan, de esta experiencia de derecho comparado, se puede destacar algo importante: el reconocimiento de que cierta parte de los ingresos para la subsistencia digna o mínimo vital no debe ser gravado, además de que para llegar a la real

capacidad contributiva, es importante tomar en cuenta las condiciones de cada contribuyente de manera individualizada.

Así, hay que considerar la cantidad de dependientes y la edad de éstos, como en Italia; la edad y capacidades del contribuyente, como el caso de España, pues se tratan de situaciones y circunstancias que inciden en las necesidades del contribuyente, y en consecuencia, en su capacidad contributiva.

De las reflexiones realizadas se puede colegir fácilmente que el ISR no es proporcional ni equitativo, porque al determinar la obligación fiscal no se consideran aspectos importantes que permiten una vida digna para el contribuyente, tampoco hay mecanismos para que se contribuya conforme a la capacidad contributiva real. Por lo anterior, podemos afirmar que el caso del ISR, se acredita la violación a los derechos humanos de proporcionalidad y equidad tributarias.

Para orientar el debate, un elemento a destacar es la presencia de estímulos fiscales. En México, en 1993 apareció el “crédito al salario” que desde 2008 se denomina “subsidio al empleo”.³⁸¹ Se trata de un “estímulo fiscal” a cargo del Gobierno Federal, otorgado a través de los empleadores al momento de efectuar la determinación de las retenciones del ISR por salarios. En el caso de los trabajadores, el estímulo fiscal es de hasta dos salarios mínimos. Cuando el monto de subsidio que les corresponde excede el ISR a retener, la diferencia es entregada al trabajador conjuntamente con el pago de sus salarios. Posteriormente, los empleadores recuperan las cantidades entregadas a sus trabajadores acreditándolas contra el ISR retenido a otros trabajadores de mayores ingresos o contra el ISR empresarial u por otros conceptos a su cargo.

Actualmente se encuentran dos tablas para calcular el subsidio al empleo, uno se encuentra en el décimo transitorio de la Ley del ISR, y la otra se

³⁸¹ “Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, del Código Fiscal de la Federación, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, y se establece el Subsidio para el Empleo”, publicado en el DOF el 1 de octubre de 2007, entraron en vigor el 1 de enero de 2008.

encuentra en el Decreto que otorga beneficios fiscales y facilidades administrativas de 26 de diciembre de 2013, artículo 1.12, que se recoge en el Anexo 8 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2015.

Subsidio para el Empleo (Ley de ISR)		Subsidio para el Empleo (Decreto del Ejecutivo)	
Ingresos	Susidio mensual	Ingresos	Subsidio mensual
0.01 -1,768.96	407.02	0.01 -1,768.96	407.02
1,768.97 - 1,978.70	406.83	1,768.97 – 2,653.38	406.83
1,978.71 - 2,653.38	359.84	2,6,53.39 – 3,472.84	406.62
2,653.39 - 3,472.84	343.60	3,472.85 – 3,537.87	392.77
3,472.85 - 3,537.87	310.29	3,537.88 - 4,446.15	382.46
3,537.88 - 4,446.15	298.44	4,446.16 - 4,717.18	354.23
4,446.16 - 4,717.18	354.23	4,717.19 - 5,335.42	324.87
4,717.19 - 5,335.42	324.87	5,335.43 - 6,224.67	294.63
5,335.43 - 6,224.67	294.63	6224.68 – 7113.90	253.54
6,224.684 – 7,113.90	253.54	7,113.91 - 7,382.33	217.61
7,113.91 - 7,382.33	217.61	7,382.34 en adelante	0.00
7,382.34 en adelante	0.00		

En primer lugar, podemos criticar el hecho de que existan estas dos tablas, una del legislativo, y otra del ejecutivo que corrige la primera. Otra crítica es respecto de los montos del subsidio que no son significativos, por lo que se puede dudar de su impacto positivo en la economía familiar. Independientemente de lo anterior, la crítica más severa es porque no se considera el derecho al mínimo vital para llegar a la proporcionalidad tributaria; más bien, se toma como un “beneficio”.

Al establecer el subsidio, el Estado reconoce de manera indirecta que determinados ingresos son insuficientes y que el sistema tributario es inequitativo; entonces, siendo “magnánimo” otorga un beneficio a través del subsidio, pero no se trata de un derecho de la persona de no contribuir cuando sus ingresos no son suficientes para satisfacer una vida digna, o de contribuir una vez cubiertos esas necesidades, sino un derecho a recibir un “beneficio”, lo que se traduce en dádiva o limosna.

En este sentido la SCJN, a través de su Segunda Sala, en la jurisprudencia 2a./J. 16/2007, ha establecido que:

...el crédito al salario tiene naturaleza de estímulo fiscal y, por ello, no le resultan aplicables los principios tributarios de proporcionalidad y equidad previstos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. El anterior criterio es aplicable al subsidio para el empleo, **pues éste no puede catalogarse como una contribución de las consignadas en el citado precepto constitucional**, al no constituir un impuesto, aportación de seguridad social, contribución de mejoras o un derecho, previstos en el artículo 2o. del Código Fiscal de la Federación, ni como una prestación obligatoria a favor del Estado exigible coactivamente y destinada a contribuir a los gastos públicos de la Federación, **debiendo considerarse como un estímulo fiscal otorgado a favor de los trabajadores de menores recursos que presten un servicio personal subordinado, el cual se instrumentó con la finalidad de aumentar sus ingresos disponibles a través del importe entregado en efectivo por ese concepto, en caso de que el crédito al salario sea mayor al impuesto sobre la renta a su cargo o bien, a través del no pago de dicho impuesto o de su disminución. Es decir, el subsidio para el empleo se traduce en un impuesto negativo o en un no pago del impuesto sobre la renta que pudieran tener a su cargo los trabajadores asalariados a los cuales se dirige, corriendo a cargo del Estado, en virtud de que el fisco federal lo otorga con el propósito de incrementar los ingresos disponibles del trabajador.** En consecuencia, no se violan los principios tributarios de equidad y proporcionalidad previstos en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución.³⁸²

Como se advierte, el argumento vertido en esta tesis es, por decir lo mínimo, cuestionable. En efecto, si es un estímulo fiscal, entonces proviene de los impuestos, por lo que aplicando el aforismo: lo accesorio sigue la suerte de lo principal, ese crédito debería estar protegido por los principios de proporcionalidad y equidad tributarias; peor aún, la tabla de baremos al establecer montos mínimos y máximos de ingresos a los que se aplica el crédito fiscal, ya muestran proporcionalidad.

³⁸² Tesis 2a. XXXVII/2009, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIX, abril de 2009, p. 734, de rubro: "SUBSIDIO PARA EL EMPLEO. TIENE NATURALEZA DE ESTÍMULO FISCAL Y, POR ELLO, NO LE RESULTAN APLICABLES LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD".

En este contexto, para no caer en el absurdo de los “impuestos negativos”, nos preguntamos por qué no establecer un mínimo de ingresos libre de impuestos adecuado al mínimo vital, para no tener que otorgar “estímulos fiscales”; esto además simplificaría los cálculos del ISR tanto de los trabajadores como de los patrones. Es más ocioso tener que determinar un ISR, luego determinar el subsidio que corresponde y hacer la operación matemática para encontrar la diferencia; en el caso de los patrones determinar cuánto pagaron en razón de subsidio para luego acreditarlo al ISR.

Pero principalmente, los contribuyentes tienen el derecho a la proporcionalidad tributaria que, conforme al desarrollo jurisprudencial de la propia SCJN, implica que las personas contribuyan conforme a su real capacidad contributiva, siendo el mínimo vital un límite a la exigencia de contribuir a los gastos públicos.

Al respecto, en un estudio realizado por el Observatorio de Salario de la Universidad Iberoamericana de Puebla,³⁸³ se encontró que el salario mínimo constitucional ideal, en el caso del estado de Puebla, para una familia de cuatro miembros,³⁸⁴ es de \$16,444.76 mensuales, para “garantizar el acceso a satisfactores-mercancías que permiten obtener un nivel de vida digno y humano para el jefe de familia y su familia, van asociados con los derechos constitucionales también al derecho a la educación (de los hijos), a la salud, vivienda y alimentación”.

Si elevamos ese monto al año tenemos un total de \$197,337.12 (ciento noventa y siete mil trescientos treinta y siete mil pesos con 12/100 M.N.). Lo anterior implica que si comparamos esta cantidad con los \$28,454.40 de la canasta básica del Banco de México, tenemos que este último indicador no considera bienes por un monto de \$168,882.72. La cuestión es más problemática si lo comparamos con el límite a las deducciones de \$102,346,

³⁸³ Cfr. Observatorio de Salarios, “Informe 2014 del Observatorio de Salario de la Universidad Iberoamericana de Puebla. Resumen Ejecutivo”, México, Universidad Iberoamericana de Puebla, 2014.

³⁸⁴ Tres de ellos se encuentran en un rango de edad que va de los 12 a los 64 años, entre ellos se incluye el jefe de familia quien registró una edad promedio de 48 años, adicionalmente se consideró la presencia de un miembro menor a los 12 años de edad.

pues tenemos que la autorización para deducir no cubre bienes por la cantidad de \$94,991.12.

Entonces debemos preguntar ¿si los bienes necesarios para una vida digna se adquieren con \$197,337.12 anuales, como vive un trabajador de salario mínimo con un ingreso anual de \$25,586.40? ¿Cómo cubre ese trabajador la canasta básica alimentaria que cumpla con los requisitos de una dieta correcta en el aspecto biológico, psico-emocional y sociológico? ¿Cómo gasta ese trabajador en la canasta básica no alimentaria que incluye bienes para la satisfacción de las necesidades básicas determinadas constitucionalmente en cuestión material, social y cultural y de educación básica para los hijos? La respuesta a esta pregunta se vuelve necesaria para construir un sistema fiscal compatible con los derechos humanos.

Reconocemos las limitaciones que pueda tener el estudio, además de que nos parece una cantidad muy conservadora, pero para efectos de nuestro análisis sirve para mostrar que el ISR no respeta la capacidad contributiva, y que el subsidio al empleo no es suficiente para cubrir el mínimo vital.

4. Tasa del ISR

La tasa es el porcentaje aplicable directo a la base gravable. La Ley del ISR determina la tasa que se aplica a la base imponible, según sea el caso de una persona física o moral que se encuentre en el hecho imponible o acto jurídico base del impuesto.

En el caso de las personas morales, la tasa es del 30% sobre la utilidad fiscal; por su parte para las personas físicas, se aplican tasas progresivas del 1.92% al 35% conforme la siguiente tabla:

Límite inferior \$	Límite superior \$	Cuota fija \$	Por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior
0.01	5, 952.84	0.00	1.92%
5,952.85	50,524.92	114.29	8.40%
50,524.93	88,793.04	2,966.91	10.88%

88,793.05	103,218.00	7,130.48	18.00%
103,218.01	123,580.20	9,438.47	17.92%
123,580.21	249,243.48	13,087.37	21.36%
249,243.49	392,841.96	39,929.05	23.52%
392,841.97	750,000.00	73,703.41	30.00%
750,000.01	1,000,000.00	180,850.82	32.00%
1,000,000.01	3,000,000.00	260,850.81	34.00%
3,000,000.01	En adelante	940,850.81	35.00%

Cabe recordar que a partir de 2002 se inició un proceso de reducción gradual de las tasas del ISR aplicables tanto a las empresas como a las personas físicas. Mediante el “Decreto por el que se reforman, adicionan, derogan y establecen diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta y de la Ley del Impuesto al Activo y establece los Subsidios para el Empleo y para la Nivelación del Ingreso”, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1 de diciembre de 2004, se estableció la reducción gradual de la tasa impositiva del ISR para las empresas, así como de la tasa marginal máxima para las personas físicas, a efecto de que a partir de 2007 dichas tasas fueran de 28%, lo que se cumplió durante 2007 a 2009.

Sin embargo, a partir de 2010 y con el objetivo de aumentar la recaudación federal, se volvió a incrementar la tasa argumentándose que dicho aumento sería temporal para regresar a niveles del 28% a partir de 2014.³⁸⁵ En el año de 2013, se estableció que sería a partir de 2015 cuando nuevamente se llegara a niveles del 28%. No obstante, esto no sucedió. A partir de 2014, la tasa de ISR a personas morales se mantuvo en 30%; pero la tasa marginal máxima para personas físicas subió a 35%.

Es difícil realizar una comparación entre países para determinar en donde se pagan más impuestos, considerando los diversos valores de las monedas, su convertibilidad a divisas, el costo de la vida, etc. Se advierte que las tasas de impuestos y los segmentos de ingresos varían significativamente entre países. Así por ejemplo, Aruba tiene una tasa de 55.85% para casados y

³⁸⁵ Cfr. Artículos 10 de la LISR y Segundo, fracción I, inciso a) de las disposiciones de vigencia temporal de la misma ley, Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 7 de diciembre de 2009.

58.95 % para personas que tributan solas, mientras que Libia tiene una tasa de 10%.

Sin embargo, la tasa por sí sola no revela mucho. Otros factores importantes son las cantidades sobre las que se imponen las distintas tasas progresivas, cómo se conforma la base imponible, qué se puede deducir y, por supuesto, para la adquisición de qué bienes nos deba alcanzar el mínimo que no paga impuestos si éste existe; y aún, qué servicios ofrece el Estado y si tiene costo o no, porque en este último caso, el contribuyente no tiene que realizar ninguna erogación, por lo que puede estimarse que se sufragan vía impuestos.

Por ello, si bien es cierto que en muchos países europeos las tasas exceden las de México, generalmente esos países tienen una calidad de vida superior, porque consideran a la cantidad de miembros de la familia o a los dependientes en la tributación, además de que otorgan servicios de mejor calidad. Entonces, más importante que la tasa de contribución, es la calidad de vida de la gozan los contribuyentes después de pagados los impuestos.

A manera de ejemplo, el Periódico Reforma realizó un comparativo cuyos resultados señalan que los contribuyentes mexicanos pagan más impuesto sobre la renta que los estadounidenses, sin obtener los mismos beneficios que estos obtienen.³⁸⁶

Ingresos en pesos	México Tasa efectiva	EE.UU Tasa efectiva	Diferencia
225.000	15.44	12.42	3.02
630,000	22.99	15.57	7.42
1,000,000	26.09	19.06	7.03
1,850,000	29.72	23.29	6.43
3,900,000	32.20	27.71	4.49
6,500,000	33.32	31.15	2.17

³⁸⁶ Orozco, Juan Carlos, "Cobra más ISR México que EU. Cargan clases medias con mayor diferencia", *Reforma*, "Ocho Columnas" de 1 de junio de 2014.

Como se advierte, los sectores con ingresos de entre \$630,000.00 a \$1,850,000.00, pagan entre el 7% y 4% más de impuestos en México que en Estados Unidos.

5. Regímenes especiales en el ISR: reducción de impuestos

5.1. Régimen de incorporación fiscal

A partir del 2014, aparece el Régimen de Incorporación Fiscal o RIF, establecido en el Capítulo II Sección II, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que sustituye al Régimen de los Pequeños contribuyentes o REPECOS. Conforme a la exposición de motivos del ejecutivo sobre el RIF, a través de este esquema se pretende abatir la informalidad para que cada vez más pequeños empresarios cumplan con sus obligaciones fiscales.

Se señaló que mediante el RIF se pretende que las personas físicas con actividades empresariales, realicen su actividad en un esquema que les permita cumplir fácilmente con sus obligaciones tributarias. Este régimen de incorporación debe preparar a las personas físicas para ingresar al régimen general.

El régimen es opcional y aplica a los contribuyentes que son personas físicas, Como hecho generador se destaca únicamente actividades empresariales, la enajenación de bienes o prestación de servicios por los que no se requiera título profesional, siempre que los ingresos propios de la actividad empresarial obtenidos en el ejercicio inmediato anterior, no excedan la cantidad de dos millones de pesos.³⁸⁷

No pueden tributar bajo este régimen:

- Los socios, accionistas o integrantes de personas morales o cuando sean partes relacionadas.
- Los contribuyentes que realicen actividades relacionadas con bienes raíces, capitales inmobiliarios, negocios inmobiliarios o actividades financieras, salvo aquellos que únicamente obtengan ingresos por

³⁸⁷ Artículo 11 de la LISR.

actos de promoción o demostración a clientes personas físicas para la compra-venta de casas habitación o vivienda.

- Las personas físicas que obtengan ingresos por concepto de comisión, mediación, agencia, representación, correduría, consignación y distribución.
- Las personas físicas que obtengan ingresos por concepto de espectáculos públicos y franquiciatarios.
- Los contribuyentes que realicen actividades a través de fideicomisos o asociaciones en participación.

Se advierte así que el RIF está dirigido a personas que presten o vendan bienes y servicios sin necesidad de cédula profesional y que no obtengan más de 2 millones de pesos de ingresos al año (micro-negocios, comerciantes, o personas que ejerzan algún oficio).

Sobresale que uno de los elementos que determina el poder tributar en este régimen es la cantidad de ingresos (que no debe exceder de 2 millones de pesos); es decir, no se toma en cuenta la capacidad contributiva o utilidad fiscal, sino los ingresos brutos.

En cuanto a la base gravable, se obtiene sumando los ingresos acumulables menos las deducciones necesarias para obtener los ingresos y las erogaciones realizadas para la adquisición de activos, gastos y cargos diferidos.

Al resultado se le aplica la tarifa que coincide con la tabla general que se aplica a las demás personas físicas, pero en este caso los valores son considerados por bimestres, siendo que el pago del impuesto es bimestral y definitivo.³⁸⁸

Ahora bien, cuando la Ley señala que un pago es definitivo, implica que el ingreso correspondiente no es acumulable, por lo que no debe considerarse para determinar la base del impuesto anual sumándose a otros ingresos.

³⁸⁸ Cfr. Artículos 111 y 112, fracción. VI, LISR.

Sin embargo, esto contradice lo dispuesto en el artículo 152, en donde se establece que el impuesto se calcula sumando a los demás ingresos obtenidos la utilidad gravable determinada por actividades empresariales y profesionales inclusive del RIF, y al resultado se disminuirá las deducciones personales.³⁸⁹

Realizada la observación anterior, el hecho de que estos ingresos no se acumulen, hace que el ISR –en el caso de los contribuyentes del RIF– sea desproporcional e inequitativo respecto de las personas que tributan en los otros regímenes fiscales, pues al seccionar los ingresos no se considera la capacidad contributiva total de los contribuyentes, veamos un ejemplo:

Contribuyente A (Régimen general)		Contribuyente B (RIF)	
Ingresos anuales por salario (Base liquidable)	500,000.00	Ingresos anuales por salario (Base liquidable)	500,000.00
Ingresos por arrendamiento (Base liquidable)	500,000.00	Utilidad fiscal por actividad empresarial RIF	500,000.00
Ingresos totales	1,000,000.00	Ingresos totales	1,000,000.00
Calculo de ISR (los ingresos de los dos regímenes se acumulan, el ISR anual se calcula sobre la suma de ambos)	1,000,000.00 (-) 750,000.01 249,999.99 X 32% 78,000.00 (+) 180,850.82 <u>258,850.82</u>	Calculo de ISR por salario (es por separado porque no son acumulables los ingresos)	500,000.00 (-) 392,841.97 107,158.03 X 30% 32,147.41 (+) 73,703.41 <u>105,850.82</u>
		Calculo de ISR por actividad empresarial en RIF	500,000.00 (-) 392,841.97 107,158.03 X 30% 32,147.41 (+) 73,703.41 <u>105,850.82</u>
		Total de ISR por los dos regímenes	211,701.64
			<u>258,850.82</u>

³⁸⁹ Artículo 152. Las personas físicas calcularán el impuesto del ejercicio sumando, a los ingresos obtenidos conforme a los Capítulos I, III, IV, V, VI, VIII y IX de este Título, después de efectuar las deducciones autorizadas en dichos Capítulos, **la utilidad gravable determinada conforme a las Secciones I o II del Capítulo II de este Título**, al resultado obtenido se le disminuirá, en su caso, las deducciones a que se refiere el artículo 151 de esta Ley. A la cantidad que se obtenga se le aplicará la siguiente: (Tabla de tarifa anual).

Diferencia entre ambas	(-) 211,701.64 47,149.18
-------------------------------	------------------------------------

Como se puede observar, hay una diferencia de \$47,149.18 entre el ISR que corresponde al contribuyente A y el ISR que corresponde al contribuyente B que tributa en el RIF; al contribuyente que tributa en el RIF le corresponde pagar una menor cantidad de impuestos. Aunque debido a la disminución que la ley otorga, la cantidad que efectivamente deben pagar los contribuyentes que tributan en el RIF es aún menor.

Aquí es donde se observa la mayor injusticia, aunque la tasa coincide con el que pagan las demás personas físicas, el impuesto determinado se puede reducir conforme a ciertos porcentajes y de acuerdo al número de años que tengan los contribuyentes tributando en el régimen. Los descuentos son los siguientes:

Reducción/descuento del ISR a pagar en el RIF										
Años	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
% de disminución	100%	90%	80%	70%	60%	50%	40%	30%	20%	10%

De esta manera, durante el primer año de operaciones, quien tribute en el RIF no tendrá que pagar cantidad alguna por concepto de ISR sin importar las utilidades que perciba, durante el segundo año, sólo pagara el 10% de ISR determinado, y así sucesivamente hasta el décimo año en que pagara el 90% del ISR que corresponda.

Además, el ejecutivo emitió un decreto en donde se establece que los contribuyentes personas físicas que en 2014 optaron por tributar en el RIF, podrán aplicar el 100% de reducción del ISR que determinen conforme a dicho régimen durante todo el segundo año (2015) de tributación en el mismo.³⁹⁰ En este caso, además es cuestionable que sea el ejecutivo quien

³⁹⁰ Cfr. “Decreto por el que se amplían los beneficios fiscales a los contribuyentes del Régimen de Incorporación Fiscal”, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 11 de marzo de 2015, visible en: http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5385026&fecha=11/03/2015, consultado el 14 de marzo de 2015.

determine el beneficio, pues todos los elementos esenciales del tributo deben constar en una ley.

5.2. Régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras

Las personas físicas y morales que se dedican a las actividades llamadas primarias (agricultura, ganadería, silvicultura y pesca) han gozado de regímenes fiscales diferenciados o especiales en materia de ISR respecto de quienes realizan otras actividades gravadas desde hace más de 30 años.

Entre los tratamientos diferenciados o beneficios se destacan los siguientes:

- Determinación de ingresos acumulables y deducciones autorizadas en base a flujo de efectivo.
- Exención de ingresos
- Facilidades de comprobación
- La posibilidad de deducir adquisiciones de inventarios en lugar de aplicar disposiciones de costo de lo vendido.
- Reducción del ISR, etc.

Para efecto de nuestro estudio, abordaremos únicamente la exención de ingresos y la reducción del ISR.

Los sujetos pasivos de este régimen son (LISR, Art. 74, párr. 1º):

- Las personas morales de derecho agrario que se dediquen exclusivamente a actividades agrícolas, ganaderas o silvícolas, las sociedades cooperativas de producción y las demás personas morales, que se dediquen exclusivamente a dichas actividades.
- Las personas morales que se dediquen exclusivamente a actividades pesqueras, así como las sociedades cooperativas de producción que se dediquen exclusivamente a dichas actividades.
- Las personas físicas que se dediquen exclusivamente a actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras.

El hecho generador es la percepción de ingresos exclusivamente de actividades primarias.³⁹¹ En cuanto a la base imponible, se sigue la regla general (ingresos – deducciones autorizadas –PTU). La tasa también sigue las reglas generales; es decir 30% para personas morales, y tasas progresivas del 1.92% al 35% para las físicas. Sin embargo, en esta mecánica hay ingresos exentos y reducciones de impuesto, que hacen que la cantidad de impuesto por pagar sea menor de lo que pagaría una persona que realiza otro tipo de actividad.

Respecto de la exención de ingresos, las personas morales con ingresos de hasta 20 SMGA de la zona económica de que se trate por socio, sin exceder en su totalidad de 200 SMG del Distrito Federal no pagan ISR; mientras que las personas físicas con ingresos que no excedan de 40 SMGA no pagan ISR,³⁹² como se muestra en el cuadro:

No pagan ISR	
Personas físicas	Personas morales
40 SMGA	20 SMGA por socio sin exceder 200 SMGA DF
Para 2015	Para 2015
\$1,023,460.00	\$511,730.00 por socio sin exceder \$5,117,300.00

En cuanto a la reducción de ISR, es de 40% para las personas físicas con ingresos que excedan de 40 SMGA pero sean inferiores 423 SMGA; y de 30% para las personas morales cuyos ingresos excedan de 20 SMGA por socio,

³⁹¹ Se consideran contribuyentes dedicados exclusivamente a las actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, aquéllos cuyos ingresos por dichas actividades representan cuando menos el 90% de sus ingresos totales, sin incluir los ingresos por las enajenaciones de activos fijos o terrenos, de su propiedad que hubiesen estado afectos a su actividad. *Cfr.* Ley del ISR, artículo 74.

³⁹² “Las personas morales que se dediquen exclusivamente a las actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, no pagarán el impuesto sobre la renta por los ingresos provenientes de dichas actividades hasta por un monto, en el ejercicio, de 20 veces el salario mínimo general correspondiente al área geográfica del contribuyente, elevado al año, por cada uno de sus socios o asociados siempre que no exceda, en su totalidad, de 200 veces el salario mínimo general correspondiente al área geográfica del Distrito Federal, elevado al año. En el caso de las personas físicas, no pagarán el impuesto sobre la renta por los ingresos provenientes de dichas actividades hasta por un monto, en el ejercicio, de 40 veces el salario mínimo general correspondiente al área geográfica del contribuyente, elevado al año”. Artículo, 74, párrafo 11, LISR.

pero sean inferiores a 423 SMGA,³⁹³ sin exceder en su totalidad 4,230 SMGA,³⁹⁴ como se muestra:

Reducción de ISR	
Personas físicas	Personas morales
40 SMGA - 423 SMGA	20 SMGA - 423 SMGA (por socio)
Para 2015	Para 2015
\$1,023,460.00 - \$10, 823,089.00	\$511,730.00 - \$10, 823,089.00
40%	30%

En el caso de sociedades o asociaciones de productores constituidos exclusivamente por socios o asociados personas físicas, con ingresos que excedan de 20 SMGA por socio, pero que sean inferiores a 423 SMGA por socio, sin exceder en su totalidad de 4,230 SMGA, la reducción del impuesto también es del 30%.³⁹⁵

Nótese que en este caso, la ley habla de sociedades o asociaciones, no obstante, mediante una Regla Miscelánea Fiscal, se extiende el alcance de los sujetos a quienes es aplicable el precepto incluyéndose a “las demás

³⁹³ “Tratándose de personas físicas y morales que se dediquen exclusivamente a las actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, cuyos ingresos en el ejercicio excedan de 20 o 40 veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año, según corresponda, pero sean inferiores de 423 veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año, les será aplicable lo dispuesto en el párrafo anterior, por el excedente se pagará el impuesto en los términos del séptimo párrafo de este artículo, reduciéndose el impuesto determinado conforme a la fracción II de dicho párrafo, en un 40 tratándose de personas físicas y un 30% para personas morales”. Artículo 74, párrafo 12, LISR

³⁹⁴ Este límite se precisa en la Resolución de Facilidades Administrativas para 2014.

³⁹⁵ Artículo 74, párrafo 13, LISR. “Tratándose de sociedades o asociaciones de productores, que se dediquen exclusivamente a las actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, constituidas exclusivamente por socios o asociados personas físicas y que cada socio o asociado tenga ingresos superiores a 20 veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año, sin exceder de 423 veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año, sin que en su totalidad los ingresos en el ejercicio de la sociedad o asociación excedan de 4230 veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año, le será aplicable lo dispuesto en el décimo primer párrafo, por el excedente se pagará el impuesto en los términos del séptimo párrafo de este artículo reduciéndose el impuesto determinado conforme a la fracción II de dicho párrafo, en un 30%”.

personas morales, que se dediquen exclusivamente a las actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras”.³⁹⁶

Por último, el artículo 74 de la Ley del ISR dispone que: “Las personas físicas y morales que se dediquen exclusivamente a las actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, cuyos ingresos en el ejercicio rebasen los montos señalados en el décimo segundo párrafo, les será aplicable la exención prevista en el décimo primer párrafo de este artículo, por el excedente, se pagará el impuesto en los términos del séptimo párrafo de este artículo y será aplicable la reducción a que se refiere el décimo segundo párrafo de este artículo hasta por los montos en él establecidos.”

El precepto es poco claro, sin embargo debemos entender que todas las personas que se dediquen a las actividades primarias, les es aplicable la exención del impuesto hasta por los montos señalados. En cuanto a la reducción, es aplicable al ISR que corresponda a los ingresos no exentos y de hasta 423 SMGA, y por el excedente no hay reducción alguna.

5.3. Crítica a los regímenes con fines extra-fiscales: falta de proporcionalidad y equidad tributarias

Uno de los problemas que se advierte en la Ley del ISR es que se han incorporado regímenes especiales que disminuyen su base gravable y los impuestos a pagar, lo que ha generado inequidad entre los diversos tipos de contribuyentes, en virtud de que a través del ISR el Estado busca cumplir fines extra-fiscales orientados a mejorar la distribución del ingreso, a apoyar el

³⁹⁶ Regla Miscelánea Fiscal 2014, 1.11. “Para los efectos del artículo 74, décimo tercer párrafo de la Ley del ISR, las sociedades o asociaciones de productores, así como las demás personas morales, que se dediquen exclusivamente a las actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, constituidas exclusivamente por socios o asociados personas físicas, y que los ingresos de la persona moral en el ejercicio, por cada socio, no excedan de 423 veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año, sin exceder en su totalidad de 4230 veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año, podrán reducir el impuesto determinado conforme al citado artículo 74, en un 30%”.

desarrollo de sectores y actividades económicas específicas, o a promover el empleo.³⁹⁷

En efecto, México no es extraño a los tratamientos especiales. Como ya hemos mencionado, desde hace varios años el sector primario obtiene estos tratamientos. Así, en 1989 surge un régimen de bases especiales (base de flujo) de tributación como medida para incrementar la base de contribuyentes mediante el otorgamiento de disposiciones para facilitar la tributación del sector primario y de los transportistas de carga y pasaje terrestre, lo que nos recuerda al régimen de incorporación fiscal que recién entró en vigor, pues también tiene como justificación el incremento de la base de contribuyentes.³⁹⁸

El régimen de bases especiales fue eliminado con la reforma fiscal de 1990, y nació el régimen fiscal simplificado, que a su vez fue modificado en 2002. En 2014 se elimina el régimen simplificado por dos regímenes: el de coordinados y el de actividades agropecuarias, ganaderas, silvícolas y pesqueras. En el último caso se establece un nuevo capítulo en la ley aplicable a personas morales y físicas. Es de señalar que este sector sigue tributando en un esquema en base de flujo efectivo, y no en base a costo de lo vendido como lo hace las demás personas morales.

Como se advierte, este régimen como sus antecedentes tiene un fin extrafiscal. De igual manera podemos suponer que el régimen de incorporación fiscal tiene similares fines: abatir la informalidad y preparar a las personas físicas para ingresar al régimen general de tributación.

Es decir, en ambos casos: régimen de incorporación fiscal y régimen de actividades agropecuarias, ganaderas, silvícolas y pesqueras, se puede

³⁹⁷ Cfr. Monterrubio Redondo, Anavel “El sistema tributario mexicano en el contexto de la propuesta de reforma fiscal”, *Notas acerca de la Reforma Fiscal*, México, Centro de Estudios Sociales y de Opinión Pública, CESOP, 2013, no. 67, p. 11.

³⁹⁸ En la iniciativa de Decreto por el que se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta, el ejecutivo establece que con el régimen (de incorporación fiscal) que propone “se pretende que la incorporación a la informalidad atraiga esencialmente a quienes hoy realizan una actividad empresarial, enajenen mercancías o presten servicios y no cumplen sus obligaciones fiscales”.

hablar de fines extra-fiscales como justificación a tratamientos especiales que no cumplen con los requerimientos de los derechos de proporcionalidad y equidad tributarias.

Como hemos señalado en páginas anteriores, los fines extra-fiscales a veces se utilizan para justificar violaciones a los derechos de equidad y proporcionalidad tributarias. Es necesario pues, un examen de proporcionalidad en donde se demuestre que la medida (régimen que otorga beneficios a algunos contribuyentes) es la mejor medida para alcanzar los objetivos buscados (incrementar la base de contribuyentes, incentivar a pequeña empresa y a las actividades primarias, etc.), y que la violación al derecho de equidad tributaria es proporcional a los beneficios que se obtienen con esas medidas.

Como señala Moschetti, la utilización de fines extra-fiscales no puede ser llevada hasta el punto de crear peligros económicos o violar principios jurídicos (por nuestra parte, derechos humanos). Permitir tratamientos discriminatorios de capacidades económicas formalmente iguales en nombre del interés colectivo, no significa atribuir al legislador un poder ilimitado, sino que representa un nuevo límite para el legislador quien se ve obligado a observar tanto a la capacidad contributiva como a las exigencias colectivas.³⁹⁹

Como vimos en páginas anteriores cuando tratamos el tema del principio de proporcionalidad, éste principio guarda un estrecho vínculo con los derechos fundamentales y el Estado de derecho, pues se trata de un principio constitucional de protección de los derechos fundamentales que tiene la finalidad de determinar si una actuación o acto es o no jurídicamente la más adecuada para perseguir un determinado fin.

Esto es, en particular para el caso de fines extra-fiscales, el examen de proporcionalidad debe determinar si tales fines que vulneran los derechos de proporcionalidad y equidad tributarias son o no arbitrarios, y si existe proporcionalidad entre el acto de autoridad y el fin que se persigue.

³⁹⁹ Cfr. Moschetti Francesco, *El principio de capacidad contributiva*, op. cit., p. 288.

La SCJN ha establecido que cuando los fines extra-fiscales orientan las leyes tributarias al control, regulación y fomento de ciertas actividades o sectores económicos, matizando sus objetivos con un equilibrio entre la rectoría estatal y las demandas del interés público, dichos fines extra-fiscales deben reflejarse en la ley, sus exposiciones de motivos o bien, en cualquiera de sus etapas de formación.⁴⁰⁰

De igual manera, en otra tesis señaló que:

...ineludiblemente será el órgano legislativo el que **justifique** expresamente, en la exposición de motivos o en los dictámenes o en la misma ley, los mencionados fines extrafiscales que persiguen las contribuciones con su imposición. En efecto, el Estado al establecer las contribuciones respectivas, a fin de lograr una mejor captación de los recursos para la satisfacción de sus fines fiscales, puede prever una serie de mecanismos que respondan a fines extrafiscales, pero tendrá que ser el legislador quien en este supuesto refleje su voluntad en el proceso de creación de la contribución, en virtud de que en un problema de constitucionalidad de leyes debe atenderse sustancialmente a las justificaciones expresadas por los órganos encargados de crear la ley y no a las posibles ideas que haya tenido o a las posibles finalidades u objetivos que se haya propuesto alcanzar. Lo anterior adquiere relevancia si se toma en cuenta que al corresponder al legislador señalar expresamente los fines extrafiscales de la contribución, el órgano de control contará con otros elementos cuyo análisis le permitirá llegar a la convicción y determinar la constitucionalidad o inconstitucionalidad del precepto o preceptos reclamados. **Independientemente de lo anterior, podrán existir casos excepcionales en que el órgano de control advierta que la contribución está encaminada a proteger o ayudar a clases marginales, en cuyo caso el fin extrafiscal es evidente, es decir, se trata de un finespecial de auxilio y, por tanto, no será necesario que en la iniciativa, en los dictámenes o en la propia ley el legislador exponga o revele los fines extrafiscales, al resultar un hecho notorio la finalidad que persigue la contribución respectiva.**⁴⁰¹

⁴⁰⁰ Cfr. Tesis 1a./J. 28/2007, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXV, marzo de 2007, p. 79, de rubro: "FINES EXTRAFISCALES. LAS FACULTADES DEL ESTADO EN MATERIA DE RECTORÍA ECONÓMICA Y DESARROLLO NACIONAL CONSTITUYEN UNO DE SUS FUNDAMENTOS".

⁴⁰¹ Tesis: 1a./J. 46/2005, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXI, mayo de 2005, p. 157, de rubro: "FINES EXTRAFISCALES. CORRESPONDE AL ÓRGANO LEGISLATIVO JUSTIFICARLOS EXPRESAMENTE EN EL PROCESO DE CREACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES".

Conforme a la jurisprudencia transcrita, en la exposición de motivos o en algún momento durante el proceso legislativo se deben motivar o justificar los fines extra-fiscales, salvo que se trate de un fin extra-fiscal “evidente”, en donde no será necesaria la justificación.

Por supuesto objetamos que no se tenga que justificar un fin extra-fiscal, aun y cuando este sea tachado de “evidente”, pues lo evidente siempre tendrá una connotación muy subjetiva. Asimismo, no podemos pretender que lo que se requiere de la autoridad es únicamente mencionar, señalar o decir que algún régimen se trata de un fin extra-fiscal sin más. En concordancia con la perspectiva de derechos humanos, o de una interpretación normativa “*pro homine*”, todo fin extra-fiscal debe pasar por el examen de proporcionalidad para que sea legal, y como dispone el rubro de la jurisprudencia antes transcrita, corresponde al órgano legislativo justificarlo expresamente.

Como se ha mencionado, este examen de proporcionalidad es necesario para evitar actuaciones o intervenciones excesivas por parte de los poderes públicos, y de esta manera, proteger los derechos de proporcionalidad tributaria y equidad tributaria.

Entonces en el caso de los dos regímenes que analizamos, los legisladores estaban obligados a justificarlos. Para el régimen que corresponde a las actividades primarias, se reconoce en la iniciativa presentada por el ejecutivo, que existen pérdidas recaudatorias sin que se hayan alcanzado los fines extra-fiscales para los que fue creado. También llama la atención que se reconoce que este régimen atentan contra la equidad de la ley.⁴⁰²

⁴⁰² El ejecutivo propuso homologar la tasa del ISR del sector primario con la del régimen general, estableció que: “pese a la buena intención de los beneficios otorgados por el legislador, con el tiempo se ha detectado distorsiones y cuestionamientos de inequidad entre los contribuyentes del sector primario y del régimen general, tanto en el caso de personas morales como físicas”. Por lo anterior establece que “con esta medida se otorga un tratamiento más igualitario entre el sector primario y el régimen general y se erradican controversias basadas en el argumento de una trasgresión al principio de equidad tributaria, así como las distorsiones generadas en el sistema impositivo a causa de esa distinción”. *Cfr.* Exposición de motivos de Iniciativa de Decreto por el que se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta, presentada por el Presidente de la República, pp. XVII, XXX y XXIX, visible en: http://www.diputados.gob.mx/PEF2014/ingresos/06_lir.pdf, consultado el 30 de abril de 2015.

En la exposición de motivos del Proyecto de Decreto del Impuesto sobre la Renta, emitida por la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados, se señala que: “coincide con el Ejecutivo Federal en la propuesta de reducir los beneficios y eliminar los tratamientos preferenciales que generan distorsiones e inequidad, a efecto de lograr un tratamiento más igualitario entre los distintos sectores de contribuyentes, y lograr el fortalecimiento del sistema fiscal”.⁴⁰³ No obstante, se consideró que se debe continuar otorgando algunos de los beneficios, entre estos las exenciones y reducciones, pero acotándolos. Como resultado, actualmente sigue existiendo el régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras que otorga exenciones y reducciones a este sector.

La motivación a esta decisión fue que:

...en el caso del sector primario aún se presentan diversas dificultades administrativas para cumplir con sus obligaciones fiscales...

Por lo que el eliminar la determinación del impuesto sobre la renta conforme al esquema en base de flujo, aun cuando permitiría fortalecer el sistema fiscal haciéndolo más equitativo y más general, también podría generar efectos negativos para el desarrollo y fortalecimiento de las actividades primarias...

Con base en las anteriores consideraciones y a fin de evitar problemas de capitalización, falta liquidez y pérdidas, en empresas del sector agropecuario que pudieran limitar la oferta de productos del campo y para no generar efectos negativos para el desarrollo y fortalecimiento de las actividades primarias, la que Dictamina considera conveniente que las personas físicas y morales que a la entrada en vigor de la nueva Ley del ISR tributaban en forma individual o como integrantes de una persona moral en el Régimen Simplificado, continúen cumpliendo sus obligaciones fiscales en base a flujo establecido para las personas físicas con actividades empresariales.

⁴⁰³ *Cfr.* Dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público, de la Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, del Proyecto de Decreto que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, de la Ley Federal de Derechos y se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Asimismo, que se continúen otorgando algunos de los beneficios que actualmente goza el sector primario, pero acotándolos.⁴⁰⁴

Como se advierte de esta exposición de motivos, el régimen de tributación de las personas que se dediquen exclusivamente a la realización de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras obedece a evidentes fines extrafiscales. Por su parte, la Comisión de Hacienda y Crédito Público, de la Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, estuvo de acuerdo con la Cámara de Senadores, sin ofrecer mayor motivación.

Con lo anterior no estamos diciendo que no existan los problemas que se mencionan, sin embargo, ¿serán estos tratamientos especiales la mejor manera de resolver los problemas? Consideramos que los años de experiencia nos han demostrado que no.

En el caso del régimen de incorporación fiscal, las cámaras de diputados y senadores no ofrecieron motivación adicional al otorgado por el ejecutivo en la iniciativa de decreto, en donde se establece:

Uno de los objetivos prioritarios de las políticas de la presente Administración consiste en alcanzar un incremento generalizado de la productividad, en el que participen todos los sectores de la población. Ello obedece a que solamente por esa vía será posible incrementar sostenidamente la capacidad de crecimiento de largo plazo de la economía mexicana. A su vez, elevar el potencial de crecimiento económico representa una precondition indispensable para mejorar el bienestar de la población y reducir la pobreza de manera acelerada. Por su parte, la productividad se encuentra estrechamente vinculada con el fenómeno de la informalidad.

La facilidad en el cumplimiento del pago de impuestos representa un factor esencial para que los negocios que se van creando en una economía, particularmente los de menor escala, **se incorporen de inmediato a la formalidad en la esfera tributaria.**

Considerando lo anterior, **una de las principales medidas que contiene la presente Iniciativa de Reforma Hacendaria es la sustitución de diversos regímenes fiscales aplicables a las personas físicas con actividades empresariales por un solo régimen, el Régimen de Incorporación.**

⁴⁰⁴ *Idem.*

A través del Régimen de Incorporación se pretende que las personas físicas con actividades empresariales y que prestan servicios inicien el cumplimiento de sus obligaciones fiscales en un esquema que les permita cumplir fácilmente con sus obligaciones tributarias. La participación en el Régimen de Incorporación traerá aparejado el acceso a servicios de seguridad social. De esta forma, **se creará un punto de entrada para los negocios a la formalidad**, tanto en el ámbito fiscal como en el de la seguridad social...

Para simplificar y promover la formalidad de las personas físicas que realizan actividades empresariales, se propone sustituir el Régimen Intermedio y el REPECO por un Régimen de Incorporación que prepare a las personas físicas para ingresar al régimen general con las siguientes características: ...⁴⁰⁵

Se advierte que en ambos casos de regímenes especiales no hubo examen de proporcionalidad o justificación suficiente para establecer los casos de excepción. En todo caso, lo único que se establece es la finalidad que se persigue, sin demostrar cómo las medidas son adecuadas o idóneas para lograr los objetivos deseados.

Tampoco se muestra que se consideraron otras opciones para alcanzar los fines y que la instauración de los regímenes fue necesaria y la alternativa que menos afecta los derechos de proporcionalidad y equidad tributarias. Por último, tampoco se muestra que la medida sea proporcional al objetivo. Esto es, no hay una ponderación entre los derechos humanos que se vulneran y el interés público.

Por otra parte, debemos mencionar que el fin extra-fiscal del régimen de incorporación fiscal es cuestionable. En la sesión para discutir las acciones de constitucionalidad promovidas por diversos senadores y diputados de la Sexagésima Segunda Legislatura del Congreso de la Unión, en donde se argumentaba si era inconstitucional que se remplazara el régimen de REPECOS por el de incorporación fiscal, la ministra Margarita Beatriz Luna Ramos señaló:

⁴⁰⁵ Exposición de motivos de la Iniciativa de Decreto por el que se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta, *op. cit.*, pp. LXV y LXVI.

En el proyecto se sostiene esencialmente que el régimen de pequeños contribuyentes constituía un beneficio fiscal que tenía como objetivo alcanzar una política tributaria que atendía a un fin extrafiscal. No obstante esa afirmación, el propio proyecto reconoce –y en esta parte creo que acertadamente– que dicho régimen **buscó incorporar al pago del impuesto a quienes se encontraban en la informalidad**. Sobre el particular, debe tenerse presente que **el legislador** al incorporar la Ley del Impuesto Sobre la Renta al régimen de pequeños contribuyentes, **lo que buscó fue aumentar la base de contribuyentes; es decir, generar un régimen que permitiera entrar a la formalidad tributaria a todos aquéllos que se ubicaban en la informalidad**. En este sentido, **lo que buscó el legislador fue ampliar la base de contribuyentes y, en consecuencia, obtener una mayor recaudación**. Así, resulta que si consideramos que no hay más fin fiscal que el recaudatorio; es decir, allegarse de recursos vía contribuciones para sufragar el gasto público, luego, un régimen que tal y como lo dice el proyecto tiene por objeto incorporar contribuyentes a la formalidad, no puede ser sino una medida fiscal orientada a obtener una mayor recaudación, y siendo así, **considero que el proyecto es inexacto al sostener que dicho régimen se construyó con una finalidad extrafiscal**; además, esto último no es congruente si se reconoce expresamente que la finalidad fue incorporar a gobernados a la formalidad tributaria...

Ahora bien, **si el régimen de los pequeños contribuyentes era fiscal**, no extrafiscal, **al perseguir objetivos recaudatorios**, entonces el análisis de los argumentos debe partir de otro enfoque para decir que los contribuyentes no incorporan a su esfera de derechos la prerrogativa de tributar siempre en una forma determinada. El legislador puede válidamente modificar los regímenes fiscales, y el estudio de constitucionalidad debe orientarse a determinar si esos nuevos regímenes respetan o no los principios de justicia fiscal...⁴⁰⁶

Sin embargo el argumento de la ministra es debatible, la fiscalidad del régimen de incorporación debería medirse por la cantidad de recursos que el erario recibiría en el supuesto de que efectivamente se buscara incrementar la recaudación; en nuestra opinión, el RIF como se acreditó líneas arriba, genera inequidad y vulnera los derechos humanos de proporcionalidad y equidad tributarias porque permite que ciertos contribuyentes paguen menos

⁴⁰⁶ Versión taquigráfica de la Sesión Pública Ordinaria del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, celebrada el lunes 25 de agosto de 2014, Acciones de Inconstitucionalidad promovidas por diversos senadores y diputados de la Sexagésima Segunda Legislatura del Congreso de la Unión, 40/2013 y su acumulada 5/2014, p. 10. visible en: https://www.scjn.gob.mx/PLENO/ver_taquigraficas/25082014PO.pdf, consultado el 26 de febrero de 2015.

impuestos que otros; o sea, se desmiente el supuesto fin recaudatorio de orden fiscal. Además, debemos preguntar ¿es suficiente con incrementar la base de contribuyentes para que *ipso iure* se incremente la recaudación? La respuesta evidente es no.

Otra evidencia de la inequidad del RIF es que los contribuyentes que se acogen a sus beneficios no pagarán el ISR el primer año y después pagarán progresivamente de manera disminuida el impuesto desde 0% el primer año hasta pagar el 90% del impuesto a su cargo en 10 años. Lo anterior muestra el equívoco del argumento del fin fiscal enarbolado por la ministra, porque en realidad, la recaudación al 100% sólo se verá en el onceavo año de la reforma (si es que la legislación mantiene estabilidad). Lo que pone en evidencia que el fin real de la reforma fue efectivamente incrementar la base de contribuyentes, sin que eso impacte –al menos por diez años– positivamente en los ingresos tributarios del Estado.

En otro orden de argumentos, si el régimen de incorporación fiscal no tiene un fin extra-fiscal, entonces en definitiva es inconstitucional por inequitativo, pues las personas en igual situación no tributan de igual manera, lo que viola derechos humanos; y también es desproporcional en relación a los que no gozan de los mismos beneficios pues tienen una mayor carga contributiva.

Como se advierte, ambas soluciones la de los fines fiscales o la de los fines extra-fiscales nos llevan a la misma situación: se violan los derechos humanos de proporcionalidad tributaria y equidad tributaria.

CAPÍTULO V. EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO A LA LUZ DE LOS DERECHOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS

Para seguir con un análisis ordenado de los temas de la presente exposición, en el caso del Impuesto al Valor Agregado, debemos destacar que es un impuesto indirecto que grava actos de consumo. Una característica de los impuestos indirectos, que a su vez son impuestos reales es que, al contrario de los directos, no dependen o no toman en cuenta a las personas como contribuyentes y sus características personales, sino que se enfocan en el producto, bien o servicio en sí. En este sentido, advertimos que en principio, lo importante es el acto de consumo, no el ser humano que lo realiza.

La doctrina generalmente reconoce el impacto regresivo de este impuesto, por tanto, no abundaremos en su regresividad, sólo señalaremos que: “Como es bien sabido la regresividad del IVA se debe a que es un impuesto indirecto que no discrimina según la capacidad de pago de los individuos. Consiguientemente, si tomamos al ingreso de los individuos como indicador de bienestar en un análisis del impacto distributivo del IVA verificamos la regresividad del mismo ya que los deciles más bajos dedican un porcentaje mayor de su ingreso al consumo que los deciles superiores”.⁴⁰⁷

Así, se señala que cuando se desea tener un sistema impositivo eficiente, la carga tributaria descansa sobre los impuestos al consumo como el IVA,⁴⁰⁸ que presentan características claramente regresivas, debido a que la tasa es pagada por personas de altos y bajos ingresos. Para dejarlo bien establecido: en esta clase de impuesto al consumo no importa la capacidad contributiva, sino el acto de consumo en sí. Es este carácter regresivo lo que lo hace eficiente, porque al ser un impuesto general, es difícil evadirlo, la base de contribuyentes es amplia, su cobro es fácil y simplifica el sistema impositivo.

⁴⁰⁷ Barreix, Alerto, Bès, Martín y Roca, Jerónimo, “El IVA Personalizado. Aumentando la recaudación y compensando a los más pobres”, Banco Interamericano de Desarrollo-Instituto de Estudios Fiscales de España, EUROsocial Fiscalidad, 2010, p. 19, visible en: http://www.cepal.org/ilpes/noticias/paginas/1/41751/alberto_barreix_El_IVA_Personalizado_BI D_Eurosocial_IEF_2010_doc.pdf, consultado el 20 de abril de 2015.

⁴⁰⁸ Cfr. Reyes Tépac Marcial, *El impacto en los hogares mexicanos de la aplicación del IVA en alimentos y medicinas*, México, Cámara de Diputados-Dirección General de Bibliotecas SIID, 2003, p. 7.

Por el contrario, si en el diseño del sistema tributario se desea priorizar la equidad y la proporcionalidad tributarias, entonces, la carga impositiva debe recaer sobre los impuestos personales como el ISR. La instrumentación de los impuestos personales, a diferencia de los de consumo, es progresiva porque distingue el nivel de ingresos de las personas.⁴⁰⁹

Debemos añadir que el IVA no sólo es regresivo, también viola el derecho humano a la proporcionalidad tributaria o capacidad contributiva y el derecho humano al mínimo vital, y por tanto, no puede ser equitativo. Entonces, en el caso del IVA, ni siquiera tenemos que analizarlo para decir que no satisface los derechos humanos de proporcionalidad y equidad tributarias. Este impuesto busca principalmente la recaudación, sin consideraciones sobre la capacidad contributiva o la dignidad humana.

Por otra parte, quizá la característica más notable del IVA, es que el contribuyente puede trasladarlo hasta llegar al consumidor final (contribuyente de hecho o de facto), sobre quien recae el costo del pago del impuesto.

Otro problema con el IVA es que este impuesto puede resultar en una doble imposición para el contribuyente de hecho. No debemos olvidar que el contribuyente paga el ISR por los ingresos que obtenga en el periodo fiscal correspondiente; sin embargo, esos mismos ingresos serán la base para realizar algunos actos de consumo gravados con el IVA, porque el contribuyente sólo puede acudir a sus propios recursos para comprar los distintos bienes y servicios que son objeto del IVA. Un aspecto positivo de este impuesto, es que con él se intenta evitar la evasión fiscal, al llegar a las personas que no declaran impuestos, pero que tienen ingresos para realizar actos de consumo. Sin embargo, en su aspecto negativo, muchos contribuyentes cuyos ingresos sí fueron gravados con el ISR, resultan afectados con el pago del IVA.

Una vez que hemos establecido que los principios de proporcionalidad y equidad son auténticos derechos humanos, es necesario enfocarnos en cómo

⁴⁰⁹ *Idem.*

incide en ellos el IVA. No debemos olvidar que a pesar de que el producto, bien o servicio en sí sea el centro del impuesto, está financiado por el consumidor final, ya que sobre él recae el pago.

Pero es necesario acudir a la historia.⁴¹⁰ Encontramos uno de los antecedentes del IVA en la Roma antigua durante el periodo de Julio César, con la institución de la *centesima rerum venalium*,⁴¹¹ que era un impuesto del 1% general sobre ventas, o la centésima parte del valor de todas las ventas. Para Luis Rodríguez Álvarez, lo que se gravaba con este impuesto era cierto tipo de compraventas que se realizaban de manera pública y notoria, y que eran fácilmente controlables.⁴¹²

Señala el autor que durante el Bajo Imperio Romano, en la época de Valentiniano III, la *centesima rerum venalium* evoluciona en la *siliquaticum*. Este nuevo impuesto se ocupaba de las lagunas de la *centesima rerum venalium* y gravaba las ventas en mercados con un impuesto del 1/24%. Además, amplió los sujetos del impuesto al vendedor y al comprador. Al gravar la *siliquaticum* la venta realizada en ferias y mercados, se aplicaba

⁴¹⁰ Para el desarrollo de este apartado nos apoyamos en Márquez, Daniel y Melgar Manzanilla, Pastora, *El carácter exactorio del impuesto al valor agregado*, en Libro: *40 años como investigador y académico del doctor Jorge Alberto Witker Velásquez*, documento en proceso de edición, en poder de la autora, 28 de junio de 2013.

⁴¹¹ *In the time of Julius Caesar, a 1 percent general sales tax was introduced (centesima rerum venalium)*. Cfr. Encyclopaedia Britannica, voz: "centesima rerum venalium", visible en: <http://global.britannica.com/topic/centesima-rerum-venalium>, consultado el 23 de mayo de 2015. Leonhard Schmitz, afirma: "*Centesima, namely pars, or the hundredth part, also called vectigal rerum venalium, or centesima rerum venalium, was a tax of one per cent. Levied at Rome and in Italy upon all goods that were exposed for public sale at auctions*". Además, sostiene: "*The hundredth part of the value of all things which were sold (centesima rerum venalium)*. This tax was not instituted at Rome until the time of the civil wars; the persons who collected it were called coactores (Cic. Ep. ad Brut. I.18, pro Rab. Post. 11). Tiberius reduced this tax to a two-hundredth (ducentesima), and Caligula abolished it for Italy altogether, whence upon several coins of the emperor we read R.C.C., that is, Remissa Ducentesima (Tac. Ann. I.78, II.42; Suet. Calig. 16). According to Dion Cassius (LVIII.16, LIX.9) Tiberius restored the centesima, which was afterwards abolished by Caligula (cf. Dig. 50 tit. 16 s17 § 1). Respecting the tax raised upon the sale of slaves see Quinquagesima". Cfr. Schmitz, Leonhard, Centesima", en Smith, William, D.C.L., LL.D., *A Dictionary of Greek and Roman Antiquities*, London, John Murray, 1875, visible en: http://penelope.uchicago.edu/Thayer/E/Roman/Texts/secondary/SMIGRA*/Centesima.html, consultado el 23 de mayo de 2015.

⁴¹² Cfr. Rodríguez Álvarez, Luis, "Breves presiones en torno a los impuestos indirectos de la época augusta", *Liber Amicorum*, Colección de Estudios Jurídicos en Homenaje al Prof. Dr. D José Pérez Montero, España, Universidad de Oviedo-Servicio de Publicaciones, 1988, t. III, pp. 1.217 y 1.218.

tanto al vendedor como al comprador. Así, opina que posiblemente los romanos, sin saberlo, estaban sentando las bases del impuesto al valor añadido.⁴¹³

A pesar de estos antecedentes históricos, se acepta que el IVA se originó en 1925 en Europa, bajo el régimen de impuesto a las ventas, como impuesto en cascada o acumulativa; sin embargo, las raíces teóricas modernas del IVA, se sembraron después de la Primera Guerra Mundial (1921), cuando un estudiante americano y un industrial alemán, de manera separada, pero casi al mismo tiempo, escribieron propuestas para el impuesto. Irónicamente, ninguno de estos dos propulsores del IVA, veían sus propuestas como reformas a los impuestos sobre volumen de los negocios o a las ventas, ambos lo veían como un posible sustituto al impuesto sobre la renta de sociedades, que ellos creían inferior a un impuesto sobre el consumo final.⁴¹⁴ Aquí es evidente que –en su origen– el IVA no pretendía ser un impuesto autónomo, sino una manera de sustituir, para cierto grupo de contribuyentes – las sociedades–, el impuesto sobre la renta.

La primera propuesta concreta para la aplicación del IVA fue realizado en 1949 por el economista Carl Shoup, quien lo recomendó para el sistema fiscal de Japón. Shoup, también jugó un papel crucial en el desarrollo del IVA en los

⁴¹³ *Ibidem*, pp. 1.216, 1.217 y 1.218.

⁴¹⁴ Cfr. Feria, Rita (de la), y Krever, Richard, “Ending VAT exemptions: towards a post-modern VAT”, Oxford University Centre for Business Taxation, Said Business School, WP 12/28, s.a.e., visible en: <http://www.esrc.ac.uk/my-esrc/grants/RES-060-25-0033/outputs/read/019f1c44-2a80-4cad-8612-235d170e33b3>, consultado el 1 de mayo de 2015. También disponible en el libro: Feria, Rita (de la), y Krever, Richard, “Ending VAT exemptions: towards a post-modern VAT”, en Feria, Rita de la (ed), *VAT Exemptions: Consequences and Design Alternatives*, Netherlands, Kluwer Law International Publishing, 2013. Los autores sostienen: *The theoretical roots for the VAT were sown shortly after the First World War when an American scholar and a German industrialist separately, but almost at the same time, wrote papers setting out proposals for the tax. The timing of the first proposals remains unclear, with one later scholar attributing the first articulation to T.S. Adams, a leading public finance scholar in the US. However, it is more likely that industrialist Carl Friedrich von Siemens’ pamphlet slightly preceded Adams’ work by a year. Ironically, neither advocate for the VAT viewed their proposals as reforms for turnover taxes; rather, both saw it as a possible substitute for corporate income tax, which they thought to be inferior to a tax that ultimately fell only on final consumption. It is almost certain that neither was aware of the other’s contributions to the subject.*

sistemas impositivos de Europa y Canadá. En la década de los cincuenta ayudó a reformar los sistemas impositivos de Cuba, Venezuela y Liberia.⁴¹⁵

También, en la polémica, se afirma que el creador del IVA es Maurice Lauré⁴¹⁶ en 1954, con su propuesta de la *taxe sur la valeur ajoutée* (TVA) en francés. El invento de Maurice Lauré consistía en que, en lugar de pedir al último vendedor que pague al Estado el impuesto sobre el consumo, cada contratista involucrado en el ciclo de producción y distribución (industrial, mayoristas, minoristas, etc.) tendría que pagar impuestos sobre el valor que añaden al producto. Este porcentaje se fija de una manera simple: la empresa calcula el importe del impuesto sobre el precio de sus ventas y deduce de esta cifra todos los impuestos que ha pagado en las compras. Sólo se paga la diferencia al fisco. En Francia, la reforma de 1954 incluyó sólo a las grandes empresas. La generalización del IVA se realizó con éxito por la ley del 6 de enero de 1966, aprobada a propuesta de Valéry Giscard d'Estaing.⁴¹⁷

Sin embargo, el gran impulso del IVA se dio en la Unión Europea. El artículo 99 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Económica Europea de 25 de

⁴¹⁵ Cfr. Columbia Economics, "Carl Sumner Shoup (1902-2000)", en página electrónica de Columbia University, visible en: <http://econ.columbia.edu/carl-sumner-shoup-1902-2000>, consultado el 11 de abril de 2015, en donde se destaca: "*Carl Shoup oversaw the creation of a modern tax system for Japan after WWII, helped invent the value-added tax, and made a major study of ways Americans could be taxed. Professor Shoup also played a crucial role in developing the value-added tax systems used in Europe, Japan, and Canada. In the 1950s, he helped overhaul the tax systems in Cuba, Venezuela, and Liberia. Many of the approaches to taxation that Professor Shoup emphasized in his work focused on making tax systems fair and simple for both individuals and corporations*".

⁴¹⁶ Nació en 1917 y murió en abril de 2001, era un ingeniero egresado de la Escuela Politécnica, fue director general de la Direction Générale des Impôts, autoridad de impuestos francesa y creador del *taxe sur la valeur ajoutée*, antecedente del IVA.

⁴¹⁷ Delorme, Guy, "*Instauration de la T.V.A., 10 avril 1954*", en *Célébrations nationales 2004*, Vie politique et institutions, visible en: <http://www.culture.gouv.fr/culture/actualites/celebrations2004/tva.htm>, consultado el 30 de junio de 2013. En la página se lee: "*Là se situe la plus belle invention de Maurice Lauré : au lieu de demander au dernier vendeur de verser à l'État la totalité de cet impôt de consommation, il a prévu que chaque entrepreneur intervenant dans le circuit de production puis de distribution (industriels, grossistes, détaillants, etc.) payerait l'impôt sur la valeur qu'il ajouterait au produit. En pratique, cette quote-part est fixée de façon simple : l'entreprise calcule le montant de la taxe sur le prix des produits qu'elle a vendus, et elle déduit de ce chiffre toutes les taxes qu'elle a elle-même acquittées sur ses achats. Elle verse seulement la différence au Trésor. La réforme de 1954 ne concernait que les grandes entreprises. Le plus difficile restait à faire : étendre la T.V.A. à des millions de commerçants, artisans, prestataires de service et agriculteurs. Cette généralisation de la T.V.A. fut réalisée, avec succès, par la loi du 6 janvier 1966, adoptée sur proposition de Valéry Giscard d'Estaing*".

abril de 1957, destaca que: “La Comisión examinará la forma en que resulte posible armonizar, en interés del mercado común, las legislaciones de los distintos Estados miembros relativas a los impuestos sobre volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos, incluidas las medidas compensatorias aplicables a los intercambios entre los Estados miembros”.⁴¹⁸

El 9 de febrero de 1966 el Consejo de la Comunidad Económica Europea decide adoptar los principios del IVA. Lo que hace el siguiente año mediante la Primera Directiva del Consejo de 11 de abril de 1967⁴¹⁹ (67/227/CEE), en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios.

En 1966 la Asociación Latinoamericana de Libre Comercio (ALALC) también realiza estudios para diseñar impuestos sobre ventas, recomendándose un impuesto tipo IVA. El primer país latinoamericano en establecer el IVA fue Brasil en 1967, le siguieron Uruguay, Ecuador, Bolivia, Perú, Argentina.

La historia del IVA en México se relaciona con el Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles (ISIM). En 1969 se intentó poner en operación el impuesto al valor agregado, partiendo de la Ley del Impuesto Federal sobre Egresos, que incorporaba a los impuestos sobre ingresos mercantiles y del timbre. En 1977 se realizó un anteproyecto de Ley de IVA, base para la elaboración del proyecto de Ley del IVA de 1978, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 22 de diciembre del mismo año y entrado en vigor el 1° de enero de 1980, con una *vacatio legis* de un año, para permitir que los contribuyentes la conocieran y se familiarizaran con su contenido.

⁴¹⁸ Tratado Constitutivo de la Comunidad Económica Europea de 25 de abril de 1957, visible en:

[http://www.jcyl.es/web/jcyl/binarios/935/327/Tratado%20constitutivo%20de%20la%20Comunidad%20Econ%C3%B3mica%20Europea%20\(CEE\)%20-%20\(ES\).pdf?blobheader=application%2Fpdf%3Bcharset%3DUTF-8&blobnocache=true](http://www.jcyl.es/web/jcyl/binarios/935/327/Tratado%20constitutivo%20de%20la%20Comunidad%20Econ%C3%B3mica%20Europea%20(CEE)%20-%20(ES).pdf?blobheader=application%2Fpdf%3Bcharset%3DUTF-8&blobnocache=true), consultado el 2 de julio de 2013.

⁴¹⁹ Primera Directiva del Consejo, de 11 de abril de 1967, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativos a los impuestos sobre el volumen de los negocios, Diario Oficial n° 071 de 14/04/1967 p. 1301 - 1303, visible en: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31967L0227:ES:HTML>, consultada el 1 de junio de 2015.

Con la entrada en vigor de esta ley se abrogaron 15 leyes y tres decretos que establecían distintos impuestos sobre ventas, como: Ley Federal sobre Ingresos Mercantiles; Ley del Impuesto sobre Reventa de Aceites y Grasas Lubricantes; Ley del Impuesto sobre Compraventa de Primera Mano de Alfombras, Tapetes y Tapices; Ley del Impuesto a la Producción de Cemento; entre otras.

Con el IVA, como se establece en la exposición de motivos, se buscaba evitar el principal defecto del impuesto sobre ingresos mercantiles; esto es, su causación en “cascada” o en etapas múltiples que debía pagarse en cada una de las operaciones que se realizaban con un bien, lo que aumentaba los costos y los precios produciendo efectos acumulativos que afectaba a los consumidores finales. Así, a partir de enero de 1980 existe en México el Impuesto al Valor Agregado; impuesto que debía ser absorbido por los consumidores finales.

En un inicio, el impuesto tenía una tasa general de 10% y de 0% en los alimentos, así como del 6% en las zonas fronterizas. Los cambios más importantes que se han registrado en el IVA desde la fecha de entrada en vigor hasta nuestros días son los siguientes: En 1981, se reducen las exenciones en los diversos actos u operaciones que generan el gravamen, para darle más generalidad en su aplicación; en 1983, aumenta la tasa general del 10% a 15%, y surge la tasa especial del 6% para gravar ciertos artículos o actos que estaban exentos, así mismo surge la tasa especial del 20% para ciertos artículos o bienes considerados como suntuarios o de lujo; en 1991, nuevamente regresa la cuota general del 10%; en 1995 se vuelve a restablecer la cuota del 15%; en 2010 se establece nuevamente la cuota de 16%; y a partir de 2014, se elimina la tasa fronteriza del 11%, quedando la general en 16%.

1. Elementos del IVA

En la introducción de este capítulo ya destacamos que el IVA, como impuesto regresivo, impacta negativamente en la proporcionalidad y equidad; además,

cuando analizamos el ISR, vimos cómo cada elemento incide en la proporcionalidad y equidad tributarias. Sin embargo, por las características ya destacadas del IVA, describiremos primero los elementos, y luego haremos el análisis específico sobre algunos problemas relacionados con la proporcionalidad y equidad tributarias.

1.1. Sujetos del IVA

Como lo destacamos al analizar el ISR, existen dos tipos de sujetos: activos y pasivos; los pasivos son los sujetos obligados al pago de impuestos, el activo es el Estado quien tiene el derecho de percibirlos y administrarlos.

También afirmamos que los sujetos pasivos son las personas físicas o jurídicas obligadas al pago del impuesto. Conforme al artículo 1º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA), los sujetos obligados (sujeto pasivo) son las personas físicas y morales que en el territorio nacional:

- Enajenen bienes;
- Presten servicios independientes;
- Otorguen el uso o goce temporal de bienes; o
- Importen bienes o servicios.

Como se observa, son sujetos pasivos del IVA las personas físicas o morales que realizan las actividades gravadas con el IVA; es decir, que vendan bienes de cualquier tipo en el territorio nacional, que presten servicios independientes o no subordinados, que permitan el uso o goce temporal de bienes o que practiquen actos de comercio exterior asociados a traer mercancías del exterior al territorio nacional, aunque en realidad no recaiga sobre ellos el pago del impuesto, al poder trasladarlo.

El artículo 1-A de la LIVA, regula a una especie particular de sujetos obligados o pasivos: los que deben efectuar la retención del impuesto que se les traslade, estos son:

- Instituciones de crédito que adquieran bienes mediante dación en pago o adjudicación judicial o fiduciaria.

- Personas morales que: a) reciban servicios personales independientes, o usen o gocen temporalmente bienes, prestados u otorgados por personas físicas, respectivamente; b) adquieran desperdicios para ser utilizados como insumo de su actividad industrial o para su comercialización; c) reciban servicios de autotransporte terrestre de bienes prestados por personas físicas o morales; y, d) reciban servicios prestados por comisionistas, cuando éstos sean personas físicas.
- Personas físicas o morales que adquieran bienes tangibles, o los usen o gocen temporalmente, que enajenen u otorguen residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país.

Estos sujetos obligados son responsables solidarios en el pago del impuesto, porque como lo destaca la LIVA: “Quienes efectúen la retención sustituirán al enajenante, prestador de servicio u otorgante del uso o goce temporal de bienes en la obligación de pago y entero del impuesto”. Lo anterior significa que eventualmente –en caso de incumplimiento por parte del obligado principal–, como obligados solidarios, tendrán el deber de pagar el IVA por los deudores principales, con independencia de su derecho a repetir en el deudor la cantidad pagada.

El precepto destaca también que las personas físicas o morales que estén obligadas al pago del impuesto exclusivamente por la importación de bienes no efectuarán la retención, lo que se explica por las características de la actividad de importación de bienes: se traen mercancías de extranjero para realizarlas en el territorio nacional, lo que implica un tema de tributación en el país de adquisición de esos bienes.

1.2. Hecho generador y hecho imponible del IVA

El hecho generador es una conducta del contribuyente a partir de la cual se coloca en el supuesto previsto en la ley, o sea, realizar una actividad gravada. En cambio, el hecho imponible o hipótesis de incidencia, es el presupuesto de hecho previsto en la ley por cuya realización surge la obligación de pago del tributo. En el caso del ISR, mencionamos que es la obtención de la renta por

parte del contribuyente.⁴²⁰ En el caso del IVA, el hecho generador se destaca en el propio artículo 1º de la LIVA, o sea, enajenar bienes, prestar servicios independientes, otorgar el uso o goce temporal de bienes e importar bienes o servicios.

El siguiente cuadro explica cada uno de estos hechos generadores del impuesto:

Hecho generador del IVA	
Enajenar bienes (art. 8 LIVA)	Toda transmisión de propiedad; adjudicaciones; aportaciones a una sociedad o asociación; la que se realiza mediante arrendamiento financiero; la que se realiza mediante fideicomiso en algunos casos; la cesión de derechos que se tengan sobre los bienes afectos al fideicomiso, en algunos momentos; la transmisión de dominio de un bien tangible o del derecho para adquirirlo, a través de la enajenación de títulos de crédito, o de la cesión de derechos que los representen; 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, con algunas excepciones; y la que se realice mediante fusión o escisión de sociedades, con algunas excepciones. La enajenación presuntiva; es decir, el faltante de bienes en los inventarios (salvo transmisión de propiedad por causa de muerte, así como la donación cuando no se realice por empresas para las cuales el donativo no sea deducible para los fines del ISR).
Prestación de servicios independientes (art. 15 LIVA)	La prestación de obligaciones de hacer que realice una persona a favor de otra, cualquiera que sea el acto que le dé origen y el nombre o clasificación que a dicho acto le den otras leyes; el transporte de personas o bienes; el mandato, la comisión, la mediación, la agencia, la representación, la correduría, la consignación y la distribución; la asistencia técnica y la transferencia de tecnología; f) toda otra obligación de dar, de no hacer o de permitir, asumida por una persona en beneficio de otra, siempre que no esté considerada por esta Ley como enajenación o uso o goce temporal de bienes. No se considera prestación de servicios independientes la que se realiza de manera subordinada mediante el pago de una remuneración, ni los servicios por los que se perciban ingresos que la Ley del Impuesto sobre la Renta asimilen a dicha remuneración.
Otorgar el uso y goce temporal de bienes (art. 19 LIVA)	El arrendamiento, el usufructo y cualquier otro acto, independientemente de la forma jurídica que al efecto se utilice, por el que una persona permita a otra usar o gozar temporalmente bienes tangibles, a cambio de una contraprestación. Se dará el tratamiento para el uso o goce temporal de bienes, a la prestación del servicio de tiempo compartido.
Importar bienes o servicios (art. 14 LIVA)	La introducción al país de bienes; la adquisición por personas residentes en el país de bienes intangibles enajenados por personas no residentes en él; el uso o goce temporal, en territorio nacional, de bienes intangibles proporcionados por personas no residentes en el país; el uso o goce temporal, en territorio nacional, de bienes tangibles cuya entrega material

⁴²⁰ Peláez Martos, José María, "Todo procedimiento tributario: 2007-2008", España, Edición Fiscal CISS, 2007, p. 224.

	<p>se hubiera efectuado en el extranjero; el aprovechamiento en territorio nacional de los servicios a que se refiere el artículo 14 (prestación de servicios independientes), salvo cuando se presten por no residentes en el país.</p> <p>Cuando un bien exportado temporalmente retorne al país habiéndosele agregado valor en el extranjero por reparación, aditamentos o por cualquier otro concepto que implique un valor adicional se considerará importación de bienes o servicios y deberá pagarse el impuesto por dicho valor.</p>
--	--

No obstante, existen varias exenciones que se muestran a continuación, sin que seamos específicos en los detalles.

Bienes y servicios exentos	
Enajenación	<ul style="list-style-type: none"> • El suelo • Construcciones adheridas al suelo, destinadas o utilizadas para casa habitación • Libros, periódicos y revistas, así como el derecho para usar o explotar una obra, que realice su autor • Bienes muebles usados, a excepción de los enajenados por empresas • Billetes y demás comprobantes que permitan participar en loterías, rifas, sorteos o juegos con apuestas y concursos de toda clase, así como los premios respectivos • Moneda nacional y moneda extranjera, así como las piezas de oro o de plata que hubieran tenido tal carácter y las piezas denominadas onza troy • Partes sociales, documentos pendientes de cobro y títulos de crédito, con algunas excepciones; así como certificados de participación inmobiliarios no amortizables, cuando se encuentren inscritos en el Registro Nacional de Valores e Intermediarios y su enajenación se realice en bolsa de valores concesionada en los términos de la Ley del Mercado de Valores o en mercados reconocidos de acuerdo a tratados internacionales que México tenga en vigor • Lingotes de oro con un contenido mínimo de 99% de dicho material, siempre que su enajenación se efectúe en ventas al menudeo con el público en general • Bienes entre residentes en el extranjero, siempre que los bienes se hayan exportado o introducido al territorio nacional al amparo de un programa autorizado o se trate de las empresas de la industria automotriz terminal o manufacturera de vehículos de autotransporte o de autopartes para su introducción a depósito fiscal, y los bienes se mantengan en el régimen de importación temporal, en un régimen similar
Prestación de servicios	<ul style="list-style-type: none"> • Las comisiones y otras contraprestaciones con motivo del otorgamiento de créditos hipotecarios para la adquisición, ampliación, construcción o reparación de bienes inmuebles destinados a casa habitación. • Las comisiones que cobren las administradoras de fondos para el retiro y las instituciones de crédito, a los trabajadores por la administración de los recursos de los sistemas de ahorro para el retiro y por los servicios relacionados con dicha administración. • Los de enseñanza pública, y de establecimientos de particulares que tengan autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios, así como los servicios educativos de nivel preescolar. • El transporte público terrestre de personas que se preste exclusivamente en áreas urbanas, suburbanas o en zonas metropolitanas. • El transporte marítimo internacional de bienes prestado por personas residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país. • El aseguramiento contra riesgos agropecuarios; los seguros de crédito a la vivienda; los seguros de garantía financiera; títulos de crédito o documentos que sean objeto de oferta pública o de intermediación en mercados de valores, y los seguros de vida, así como las comisiones de agentes que correspondan a los seguros citados. • Por los que deriven intereses en varios casos

	<ul style="list-style-type: none"> • Por los que se deriven de operaciones financieras derivadas a que se refiere el artículo 16-A del Código Fiscal de la Federación. • Los proporcionados a sus miembros como contraprestación normal por sus cuotas y siempre que los servicios que presten sean únicamente los relativos a los fines que les sean propios • Los de espectáculos públicos por el boleto de entrada, salvo los de teatro y circo, cuando el convenio con el Estado o Acuerdo con el Departamento del Distrito Federal, donde se presente el espectáculo no se ajuste a lo previsto en la fracción VI del artículo 41 de esta Ley. La exención no será aplicable a las funciones de cine, por el boleto de entrada. • Los servicios profesionales de medicina, cuando su prestación requiera título de médico conforme a las leyes, siempre que sean prestados por personas físicas, ya sea individualmente o por conducto de sociedades civiles. • Por los que obtengan contraprestaciones los autores por autorizar a terceros la publicación de obras escritas de su creación en periódicos y revistas, siempre que los periódicos y revistas se destinen para su enajenación al público por la persona que efectúa los pagos por estos conceptos; por transmitir temporalmente los derechos patrimoniales u otorgar temporalmente licencias de uso a terceros, correspondientes a obras de su autoría.
Uso y goce temporal de bienes	<ul style="list-style-type: none"> • Inmuebles destinados o utilizados exclusivamente para casa- habitación. • Fincas dedicadas o utilizadas sólo a fines agrícolas o ganaderos. • Bienes tangibles cuyo uso o goce sea otorgado por residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en territorio nacional, por los que se hubiera pagado el impuesto en los términos del artículo 24 de la LIVA. • Libros, periódicos y revistas
Importación de bienes	<ul style="list-style-type: none"> • Que en los términos de la legislación aduanera, no lleguen a consumarse, sean temporales, tengan el carácter de retorno de bienes exportados temporalmente o sean objeto de tránsito o transbordo. • Equipajes y menajes de casa • Bienes cuya enajenación en el país y las de servicios por cuya prestación en territorio nacional no den lugar al pago del IVA o cuando sean de tasa 0%. • Bienes donados por residentes en el extranjero Las de obras de arte que por su calidad y valor cultural sean reconocidas como tales por las instituciones oficiales competentes, siempre que se destinen a exhibición pública en forma permanente. • Obras de arte creadas en el extranjero por mexicanos o residentes en territorio nacional, que por su calidad y valor cultural sean reconocidas como tales por las instituciones oficiales competentes, siempre que la importación sea realizada por su autor. • Oro, con un contenido mínimo de dicho material del 80%. • La de vehículos, que se realice de conformidad con el artículo 62, fracción I de la Ley Aduanera, siempre que se cumpla con los requisitos y condiciones que señale la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general. • Las importaciones definitivas de los bienes por los que se haya pagado el impuesto al valor agregado al destinarse a los regímenes aduaneros de importación temporal

Para algunos, cualquier exención es un anatema a la lógica del IVA ya que rompe la cadena del crédito y del reembolso.⁴²¹ Además, se consideran particularmente perjudiciales a la eficiencia y neutralidad del impuesto.⁴²²

⁴²¹ Stuart, Adam, Besley, Timothy, Blundell, Richard, *et. al.* (editors) for the Institute for Fiscal Studies, "Dimensions of tax design", *The Mirrlees Review*, United Kingdom, Oxford, 2010, p. 305, visible en:

Por nuestra parte, ya expresamos nuestra postura en contra de las exenciones cuando abordamos el ISR. No obstante, no por ello se debe pensar que estamos a favor de que se graven todo tipo de bienes y servicios con este impuesto. Consideramos que ciertos bienes y servicios deben quedar fuera del ámbito del IVA. Sobre este tema nos referiremos más adelante.

Por otro lado, la doctrina identifica tres tipos de exenciones: exenciones a título concesional, exenciones por razones técnicas o prácticas y exenciones por razones históricas. En el primer caso, se tratan de exenciones típicamente a sectores específicos considerados esenciales por razones sociales como la salud, educación y caridad. Las exenciones por razones prácticas se aplican a bienes y servicios que se consideran difíciles de imponer el impuesto por la dificultad de determinar la base del impuesto, tales como servicios financieros y de seguros. Por último, hay exenciones por razones históricas, como los servicios postales, bienes inmuebles, suelo y construcciones.⁴²³

En el cuadró que antecede se advierten estos tres tipos de exenciones, aunque en mayor medida los del segundo y tercer tipo; no obstante, reiteramos nuestra postura de que ciertos bienes y servicios necesarios para una vida digna deben estar fuera del ámbito de todo impuesto como parte del derecho humano de proporcionalidad y no sólo como exención o concesión graciosa del Estado.

1.3. Base del IVA

En el capítulo anterior mencionamos que la base del impuesto es la medición del hecho imponible. También se alude a base imponible como la cuantificación económica del hecho imponible. En este sentido, Ferreiro Lapatza destaca que es la dimensión o magnitud de un elemento del

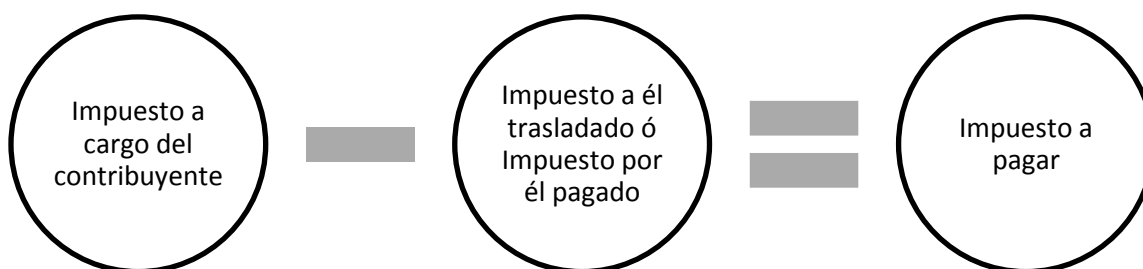
http://www.nuffieldfoundation.org/sites/default/files/files/mirrlees_dimensions.pdf, consultado el 18 de abril de 2015.

⁴²² OECD, *Consumption tax trends 2010. VAT/GST and excise rates, trends and administration issues*, OECD Publishing, p. 15, visible en: <http://dx.doi.org/10.1787/ctt-2010-en>, consultado el 18 de abril de 2015.

⁴²³ *Ibidem*, p. 76.

presupuesto objetivo del hecho imponible que se juzga como determinante de la capacidad contributiva relativa,⁴²⁴ aunque en este caso, como establecimos en líneas anteriores, este impuesto indirecto no atiende a la capacidad contributiva.

Así, la base del impuesto se delimita en términos de lo que menciona el artículo 1º, párrafo cuarto, de la LIVA, que destaca: “El contribuyente pagará en las oficinas autorizadas la diferencia entre el impuesto a su cargo y el que le hubieran trasladado o el que él hubiese pagado en la importación de bienes o servicios, siempre que sean acreditables en los términos de esta Ley. En su caso, el contribuyente disminuirá del impuesto a su cargo, el impuesto que se le hubiere retenido”. El esquema es el siguiente:



En donde el impuesto a cargo se refiere a aquel impuesto que el contribuyente cobro (traslado) cuando realizó alguna de las actividades gravadas: enajenar bienes, prestar servicios independientes, otorgar el uso o goce temporal de bienes o, importar bienes o servicios.

Como se ha mencionado, en el caso del IVA, la carga impositiva repercute en el consumidor final y por ello se clasifica como un impuesto indirecto, el cual grava actos o actividades y no a sujetos determinados. Legalmente, la mecánica para determinar el IVA se realiza a partir de acreditar el impuesto

⁴²⁴ Muñoz Espín, Fulgencio, “Posibles alternativas en las valoraciones a efectos de la base imponible en el impuesto de sociedades”, en Pont Mestres, Magín y Pont Clemente, Joan (coords.), *Alternativas convencionales en el derecho tributario: XX Jornada Anual de Estudio de la Fundación “A. Lancuentra”*, España, Marcial Pons, 2003, p. 197.

que le sea traslado al sujeto, y del traslado del impuesto, por lo anterior, estos conceptos tienen especial importancia.

1.4. Tasa del IVA

La tasa es el porcentaje aplicable directo a la base gravable. En el caso del IVA existen 2 tasas: la general del 16% (a partir del 2014 se eliminó la tasa preferencial de 11% aplicable en zonas fronterizas), y la especial de 0% que aplica principalmente, aunque no exclusivamente, a alimentos y medicinas. El artículo 1 de la LIVA establece que el IVA en ningún caso se considerará parte de los valores de los bienes o servicios.

Tasa 0%	
Enajenación	<ul style="list-style-type: none"> • Animales y vegetales no industrializados, salvo el hule, perros, gatos y pequeñas especies, utilizadas como mascotas en el hogar • Medicinas de patente y productos destinados a la alimentación con algunas excepciones⁴²⁵ • Hielo y agua no gaseosa ni compuesta, excepto cuando en este último caso, su presentación sea en envases menores de diez litros • Ixtle, palma y lechuguilla • Tractores para accionar implementos agrícolas, con algunas excepciones⁴²⁶ • Fertilizantes, plaguicidas, herbicidas y fungicidas, siempre que estén destinados para ser utilizados en la agricultura o ganadería • Invernaderos hidropónicos y equipos integrados a ellos para producir temperatura y humedad controladas o para proteger los cultivos de elementos naturales, así como equipos de irrigación • Oro, joyería, orfebrería, piezas artísticas u ornamentales y lingotes, cuyo contenido mínimo de dicho material sea del 80%,

⁴²⁵ a) Bebidas distintas de la leche, inclusive cuando las mismas tengan la naturaleza de alimentos. Quedan comprendidos los jugos, los néctares y los concentrados de frutas o de verduras, cualquiera que sea su presentación, densidad o el peso del contenido de estas materias; b) jarabes o concentrados para preparar refrescos que se expendan en envases abiertos utilizando aparatos eléctricos o mecánicos, así como los concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores que al diluirse permitan obtener refrescos; c) caviar, salmón ahumado y angulas; d) saborizantes, microencapsulados y aditivos alimenticios; e) chicles o gomas de mascar; y f) alimentos procesados para perros, gatos y pequeñas especies, utilizadas como mascotas en el hogar.

⁴²⁶ Los de oruga, así como llantas para dichos tractores; motocultores para superficies reducidas; arados; rastras para desterronar la tierra arada; cultivadoras para esparcir y desyerbar; cosechadoras; aspersoras y espolvoreadoras para rociar o esparcir fertilizantes, plaguicidas, herbicidas y fungicidas; equipo mecánico, eléctrico o hidráulico para riego agrícola; sembradoras; ensiladoras, cortadoras y empacadoras de forraje; desgranadoras; abonadoras y fertilizadoras de terrenos de cultivo; aviones fumigadores; motosierras manuales de cadena, así como embarcaciones para pesca comercial.

	<p>siempre que su enajenación no se efectúe en ventas al menudeo con el público en general</p> <ul style="list-style-type: none"> • Libros, periódicos y revistas, que editen los propios contribuyentes
Prestación de servicios independientes	<ul style="list-style-type: none"> • Los prestados directamente a los agricultores y ganaderos, siempre que sean destinados para actividades agropecuarias⁴²⁷ • Los de molienda o trituración de maíz o de trigo • Los de pasteurización de leche • Los prestados en invernaderos hidropónicos • Los de despepite de algodón en rama • Los de sacrificio de ganado y aves de corral • Los de reaseguro • Los de suministro de agua para uso doméstico
Uso y goce temporal	El uso o goce temporal de la maquinaria y equipo, en específico, tractores para accionar implementos agrícolas y invernaderos hidropónicos y equipos integrados a ellos para producir temperatura y humedad controladas o para proteger los cultivos de elementos naturales, así como equipos de irrigación
Exportación	Exportación de bienes y servicios

La OCDE identifica cuatro categorías que generalmente obtienen tasas reducidas de IVA en los países pertenecientes a este organismo, éstos son: productos y servicios básicos, como cuidados médicos y hospitalarios, alimentos y agua; ciertas actividades considerados tradicionalmente de servicio público como transporte público, servicio postal y televisión pública; actividades considerados socialmente deseables, tales como servicios de caridad, cultura y deporte, o que incentivan el empleo; y zonas geográficas que se considera requieren de tratos preferenciales, tales como islas, territorios alejados de zonas metropolitanas y áreas fronterizas.⁴²⁸

Sin pretender haber analizado la conveniencia de cada uno de los bienes y servicios gravados con tasa 0%, conforme la categoría señalada, cuestionaríamos el por qué se aplica esta tasa al oro, joyería, orfebrería, piezas artísticas u ornamentales y lingotes, cuyo contenido mínimo de dicho

⁴²⁷ Por concepto de perforaciones de pozos, alumbramiento y formación de retenes de agua; suministro de energía eléctrica para usos agrícolas aplicados al bombeo de agua para riego; desmontes y caminos en el interior de las fincas agropecuarias; preparación de terrenos; riego y fumigación agrícolas; erradicación de plagas; cosecha y recolección; vacunación, desinfección e inseminación de ganado, así como los de captura y extracción de especies marinas y de agua dulce.

⁴²⁸ OECD, *Consumption tax trends 2010. VAT/GST and excise rates, trends and administration issues*, op. cit. p. 76.

material sea del 80%, siempre que su enajenación no se efectúe en ventas al menudeo con el público en general, porque la tasa del 0% no está destinada al consumidor final. Más bien, pretende cumplir un fin extra-fiscal: evitar que los fabricantes de joyería adquieran monedas de oro para fundirlas al estar exenta del impuesto su adquisición, en lugar de adquirir material con un contenido mínimo de oro del 80%.⁴²⁹ Como se advierte de las categorías identificadas por la OCDE que generalmente tienen tasas reducidas, la mayoría atienden a fines extra-fiscales.

Pero la OCDE también señala que las tasas diferenciadas del IVA obedecen a la promoción de la equidad, al considerarse deseable aliviar la imposición en bienes y servicios que constituyen gran parte del consumo de los hogares más pobres. Como veremos más adelante, en México, la justificación de la tasa cero va en el mismo sentido. Sin embargo, el oro, joyería, orfebrería, piezas artísticas u ornamentales y lingotes, cuyo contenido mínimo de dicho material sea del 80%, no constituyen un bien de consumo básico en los hogares más pobres, por tanto es cuestionable que la tasa del cero en estos bienes contribuya a la equidad.

En el caso de los productos destinados a la alimentación, están exceptuados de la tasa cero, entre otros, las bebidas distintas de la leche, inclusive cuando las mismas tengan la naturaleza de alimentos (quedan comprendidos los jugos, los néctares y los concentrados de frutas o de verduras, cualquiera que sea su presentación, densidad o el peso del contenido de estas materias); sin embargo, en una jurisprudencia del 2006 se destaca:

Ahora bien, para efectos de identificar las supuestas razones objetivas que tuvo el legislador para establecer el tratamiento diferencial en el artículo 2o.-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado al gravar, por una parte, a la tasa del 0% la enajenación de alimentos en estado sólido o semisólido y, por la otra, a la tasa del 15% la enajenación de bebidas distintas de la leche, este Alto Tribunal estimó necesario conocer cuáles fueron las circunstancias que motivaron ese tratamiento para las bebidas distintas de la leche, entre las cuales se señalan a los

⁴²⁹ Cfr. Reyes Tépatch Marcial, *El impacto en los hogares mexicanos de la aplicación del IVA en alimentos y medicinas, México, op. cit.*, p. 10.

jugos, néctares o concentrados de frutas y verduras, así como al yoghurt para beber y otros productos que tienen naturaleza de alimentos y son excluidos de la tasa del 0% sólo por su consistencia líquida. Así, **al analizar las exposiciones de motivos y los dictámenes que la Comisión de Hacienda hubiere formulado al respecto, desde la entrada en vigor del artículo en estudio, no se advierten elementos que justifiquen el trato diferenciado al gravar con la tasa del 0% la enajenación de alimentos en estado sólido o semisólido y con el 10% o 15% la de alimentos en estado líquido** que se establece en el texto del artículo 2o.-A, fracción I, inciso b), numeral 1, del citado ordenamiento, es decir, no existen elementos suficientes para diferenciar a la leche y a los alimentos sólidos de los demás alimentos líquidos, en virtud de que el estado físico de los alimentos no es un elemento relevante, siendo que para aplicar la tasa del 0% a la enajenación de los productos destinados a la alimentación, no debe importar si éstos son sólidos, semisólidos o líquidos, siempre y cuando se trate de alimentos. Por tanto, al resultar esa diferencia una excepción artificiosa e injustificada se concluye que el artículo 2o.-A, fracción I, inciso b), numeral 1, da **un trato distinto a contribuyentes que se encuentran en igualdad de circunstancias ante la ley, a saber, la de enajenantes de productos destinados a la alimentación por el solo hecho de que éstos se encuentran en estado sólido o líquido, por lo que el citado precepto transgrede el principio de equidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos**. No es óbice a lo anterior el que pretenda justificarse dicho tratamiento diferenciado con el argumento de que el legislador pretendió proteger a los consumidores de alimentos de primera necesidad, toda vez que **existen alimentos en estado sólido y semisólido que no son de primera necesidad y cuya enajenación está gravada con la tasa del 0%**, mientras que existen líquidos que sí son de primera necesidad y que no son leche, como son los jugos, néctares o el yogurt para beber.⁴³⁰

Se advierten diversos temas: que los métodos exegéticos son insuficientes para establecer la “supuesta voluntad del legislador”, lo que impacta negativamente en materia tributaria; que la SCJN reconoce que hay inequidad y que la tasa cero no aplica sólo a alimentos de primera necesidad; por último, que se vulnera la proporcionalidad y equidad tributarias.

⁴³⁰ Tesis 2a./J. 34/2006, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIII, marzo de 2006, p. 420, de rubro, “VALOR AGREGADO. EL ARTÍCULO 2o.-A, FRACCIÓN I, INCISO B), NUMERAL 1, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, QUE ESTABLECE UN TRATAMIENTO DIFERENCIADO AL GRAVAR CON LA TASA DEL 0% LA ENAJENACIÓN DE ALIMENTOS EN ESTADO SÓLIDO O SEMISÓLIDO Y CON LA DEL 10% O 15% A LOS ALIMENTOS EN ESTADO LÍQUIDO, VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 1996).

En el caso de agua y hielo, aplica la tasa cero excepto cuando su presentación sea en envases de diez litros o más. El precepto que dispone lo anterior también ha sido declarado inconstitucional, pues la SCJN ha considerado que “nada justifica el tratamiento diferenciado a la enajenación de agua no gaseosa ni compuesta, cuando su presentación sea en envases mayores de diez litros, respecto a aquél que prevé para la venta de agua con las mismas características, pero que su presentación sea en envases menores de diez litros; por lo que es evidente la violación a la equidad tributaria, pues al final, sigue siendo agua, independientemente de su presentación”.⁴³¹ En efecto, la distinción para la aplicación de la tasa del 0% parece arbitraria.

Respecto de estos dos casos, en donde preceptos de la LIVA han sido declaradas inconstitucionales, llama la atención que siguen estando en la ley no obstante la reforma de 2014, lo que es un indicio de que no hay interés en hacer realidad los derechos de proporcionalidad y equidad tributarias, pues los únicos beneficiados de estos reconocimientos de inconstitucionalidad son los contribuyentes de derecho que interpusieron amparos.

Sin embargo, también advertimos que:

Se otorga un estímulo fiscal a los importadores o enajenantes de jugos, néctares, concentrados de frutas o de verduras y de productos para beber en los que la leche sea un componente que se combina con vegetales, cultivos lácticos o lactobacilos, edulcorantes u otros ingredientes, tales como el yogur para beber, el producto lácteo fermentado o los licuados, así como de agua no gaseosa ni compuesta cuya presentación sea en envases menores de diez litros.

El estímulo fiscal consiste en una cantidad equivalente al 100% del impuesto al valor agregado que deba pagarse por la importación o enajenación de los productos antes mencionados y sólo será procedente en tanto no se traslade al adquirente cantidad alguna por concepto del impuesto al valor agregado en la enajenación de dichos bienes. Dicho

⁴³¹ Benefis, “Tasa Cero% de IVA, *Revista Benefis. Actualidad Jurídica*, visible en: http://www.benefis.com.mx/download_art.php?f=administracion/revistas/archivos/file1594.pdf&idr=209, consultado el 15 de abril de 2015.

estímulo fiscal será acreditable contra el impuesto que deba pagarse por las citadas actividades.⁴³²

No parece haber un criterio sólido que determine cuándo los productos ameritan o no la imposición al 0%, los poderes del Estado tampoco se ponen de acuerdo sobre el tema, parece que la LIVA se usa más con criterios económicos que estrictamente fiscales, lo que muestra la arbitrariedad en la forma en que se decide gravar o no un bien.

Analizaremos con mayor detenimiento la tasa de 0% al abordar el tema de los regímenes especiales.

2. Mecánica del IVA (acreditamiento, traslación percusión e incidencia)

La LIVA establece en su artículo 3º que el contribuyente trasladará dicho impuesto, en forma expresa y por separado, a las personas que adquieran los bienes, los usen o gocen temporalmente, o reciban los servicios. Señala que se entenderá por traslado del impuesto el cobro o cargo que el contribuyente debe hacer a dichas personas de un monto equivalente al impuesto establecido en la Ley.

Por su parte, el artículo 4º de la LIVA, explica el acreditamiento señalando que consiste en restar el impuesto acreditable, de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en la Ley la tasa que corresponda según sea el caso; en donde se entiende por impuesto acreditable el impuesto que haya sido trasladado al contribuyente y el propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, en el mes de que se trate.

El artículo dispone que para que sea acreditable el IVA, deberán reunirse los siguientes requisitos: a) que corresponda a bienes, servicios o al uso o goce temporal de bienes, estrictamente indispensables para la realización de actividades distintas de la importación por las que se deba pagar el impuesto o a las que se les aplique la tasa de 0%; b) que haya sido trasladado

⁴³² Capítulo 2 “Del Impuesto al Valor Agregado”, Artículo 2.1., del Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa, publicado en el Diario Oficial de la Federación de 26 de diciembre de 2013.

expresamente al contribuyente y que conste por separado en los comprobantes; c) que el IVA trasladado al contribuyente haya sido efectivamente pagado en el mes correspondiente; d) que tratándose del IVA trasladado, que se entere en los términos y plazos legales; y e) cuando se esté obligado al pago del IVA o cuando sea aplicable la tasa de 0% sólo por una parte de las actividades que realice el contribuyente.

Como se advierte, el acreditamiento y el traslado son características torales del IVA pues revelan la mecánica de este impuesto. Miguel Higuera Ambrosio describe al acreditamiento de la siguiente manera: “consiste en restar al impuesto trasladado o cobrado por el contribuyente por las actividades que haya realizado, el impuesto acreditable, que es la cantidad de IVA que le hayan trasladado a él, o sea, el IVA que haya pagado por los bienes o servicios que adquirió”.⁴³³

Por su parte, la Comisión Economía para América Latina (CEPAL), describe la mecánica del IVA de la siguiente manera:

Este impuesto opera sobre la base del sistema de débitos y créditos. En una transacción intermedia, el agente que actúa como vendedor tiene la obligación de recargar el impuesto y pagarlo al Fisco (Débito de IVA), mientras que el que actúa como comprador tiene derecho a rebajar de su obligación fiscal el impuesto pagado (Crédito de IVA). Bajo este mecanismo, para cada agente que actúa en una etapa intermedia de comercialización, la obligación de pago corresponde a la diferencia entre su Débito de IVA o impuesto recargado en sus ventas, y su Crédito de IVA o impuesto pagado en sus compras. Esta diferencia se denomina Débito Neto de IVA. En la última etapa de comercialización, quien actúa como comprador es un consumidor final, para quien no está disponible el crédito de IVA, por lo cual el impuesto recargado en esta transacción resulta ser un impuesto ‘terminal’ para el consumidor. De lo descrito en el punto anterior, se desprende que el consumidor final es quien soporta el pago total del impuesto, no obstante éste sea recaudado fraccionadamente por el Fisco a través de los débitos netos de los distintos agentes intermedios participantes en la cadena productiva.⁴³⁴

⁴³³ Michel Higuera, Ambrosio, *Defraudación fiscal*, 1ª. ed., 1ª. reimp., México, INACIPE, 2008, p. 142.

⁴³⁴ Martín, Fernando R., “La economía de los ingresos tributarios. Un manual de estimaciones tributarias”, Anexo V, Serie Manuales, no. 62, Santiago de Chile, ONU-CEPAL- Instituto

Queda claro, como lo mencionamos anteriormente, que el contribuyente del IVA, es decir, el sujeto pasivo que realiza el hecho imponible y tiene la obligación de enterar el impuesto al fisco, en realidad no soporta el IVA, pues en quien impacta de manera directa es en el consumidor final.

La SCJN también se ha dado a la tarea de explicar la mecánica del IVA, y aunque no utiliza el término de acreditamiento, explica otros términos propios del IVA. Explica la mecánica del IVA a partir de la incidencia, dejando claro que ésta recae en el consumidor final y no en el contribuyente:

La incidencia es un fenómeno de tipo económico causado por el proceso de traslación de los impuestos, conforme al cual, desde un punto de vista económico y financiero, no jurídico, se identifica a quién pagará materialmente y soportará el impacto del tributo. Dicho fenómeno se presenta mediante un aumento en los costos de operación del contribuyente, quien, por ese conducto, pretende trasladar la carga del impuesto a los consumidores como parte del precio; sin embargo, esta situación no siempre se presenta y para advertirla, es necesario analizar cada operación. Si los afectados por el traslado del impuesto son también contribuyentes del mismo, podrán acreditarlo y trasladarlo a su vez a otros sujetos mediante la misma mecánica del incremento de precios. Pero cuando la operación culmina en un sujeto no causante del impuesto o exento, éste deberá aceptar el traslado como parte del precio pagado por el bien o servicio relativo.⁴³⁵

Asimismo, la SCJN explica los términos de percusión, traslación, incidencia e impacto fiscal de la siguiente manera:⁴³⁶

- La *percusión* identifica el momento y la persona quien, por disposición de la ley, debe pagar la contribución e ingresarla a la hacienda pública, o sea, identifica al “contribuyente de derecho”, la percusión es el punto donde la ley impone la exacción.
- La *traslación* del impuesto es el fenómeno por medio del cual un “contribuyente de derecho” percutido por el impuesto, se hace

Latinoamericano y del Caribe de Planificación Económica y Social (ILPES), agosto de 2009, p. 135.

⁴³⁵ Tesis 1a./J. 76/2010, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXXII, diciembre de 2010, p. 94, de rubro: “INCIDENCIA DE LOS IMPUESTOS. SU CONCEPTO Y VALORACIÓN JURÍDICA Y ECONÓMICA”.

⁴³⁶ *Idem*.

reembolsar o recupera indirectamente la carga fiscal que le produjo la percusión del impuesto, lo que hace adicionando voluntariamente al precio de venta del producto o servicio la carga de la contribución.

- La *incidencia* o *repercusión*, se presenta cuando el impuesto llega a un tercero que, por las características de la ley, ya no puede trasladarlo a otro, fenómeno que se caracteriza por el hecho de que el sujeto incidido debe considerar el traslado del impuesto que retuvo, como parte integrante del precio del bien o servicio adquirido, es el lugar donde descansa el impuesto, desde el punto de vista económico; por lo general, el consumidor final.
- El *impacto fiscal* es el efecto producido por la ley, en cuanto señala quién es el sujeto pasivo de la contribución sobre quien recaerá la obligación tributaria de pagar el tributo e ingresarlo a la hacienda pública.

De esta manera, en la tesis se distingue entre el contribuyente de derecho y el contribuyente de facto, de hecho o incidido. El criterio señala que no debe confundirse el impacto fiscal con la identificación de quien materialmente desembolsa o paga efectivamente el impuesto desde el punto de vista económico (incidencia o repercusión), pues conforme a este concepto, sólo será causante de la contribución la persona sobre quien recaiga la obligación jurídica normativa de tributación impuesta por la ley.⁴³⁷

Como se advierte, existe una doble mentira. La primera, es la ficción que considera contribuyente al que recibe legalmente el impacto fiscal del IVA, en este sentido, sólo es contribuyente del IVA quien se encuentra en la hipótesis normativa para tributar, lo que excluye al consumidor final; la segunda mentira se relaciona con el hecho de que quien efectivamente paga el impuesto –en quien incide o repercute el IVA– sólo se considera agente económico y no tributario, con lo que se le impide gozar de los beneficios de proporcionalidad y equidad.

⁴³⁷ *Idem.*

Así, en el criterio, refrendando las interpretaciones de corte economicista, destaca que la SCJN considera que la “problemática económica” que versa sobre quién es la persona que eventual y casuísticamente pagará el impuesto, con afectación patrimonial directa en cada operación concreta en los tributos con incidencia, no es un problema analizable jurídicamente, sino por las finanzas y la economía.⁴³⁸ Lo que muestra cómo es posible violar los derechos humanos en materia tributaria vía una hermenéutica que es contraria al orden jurídico nacional.

Lo anterior significa que, el consumidor final quien soporta la carga tributaria al absorber en el costo del bien o servicio que adquiere el IVA, carece de derecho a la proporcionalidad y la equidad; paradójicamente, el contribuyente de derecho cuenta con toda la protección legal, a pesar de que puede trasladar el impuesto al consumidor final. Así, un análisis sobre la proporcionalidad y equidad en el IVA no tomará en cuenta la capacidad contributiva del contribuyente de hecho, no podemos estar de acuerdo, porque se violan derechos humanos.

En otra jurisprudencia anterior, al abordar el tema de la incidencia de los impuestos, la Primera Sala de la SCJN estableció:

... se trata de una problemática de contenido económico que se presenta con características distintas en cada caso particular y depende de la situación personal de cada contribuyente o individuo que resiente la incidencia como producto de la percusión y repercusión por traslación, así como de las particularidades del acto de traslado. En ese sentido, se concluye que los conceptos de violación encaminados a controvertir una ley tributaria, por ser susceptible de ocasionar incidencia, no pueden llevar a la declaratoria de su inconstitucionalidad. Ello es así, porque, por un lado, se trata de argumentaciones que dependen de situaciones particulares no aptas para la práctica de un estudio sobre inconstitucionalidad de leyes que se caracteriza porque sus razonamientos se estructuran sobre circunstancias generales y, por otro, porque **la ocasión de la incidencia, si bien es cierto que representa un perjuicio, también lo es que éste no será de tipo jurídico, sino de**

⁴³⁸ *Idem.*

naturaleza económica, por lo que no puede ser analizado en el contexto del derecho.⁴³⁹

De esta manera, so pretexto de que la incidencia es un tema económico y no jurídico, se evita un análisis de la proporcionalidad y la equidad del IVA desde la perspectiva de quien realmente paga el impuesto. Lo que vulnera a los derechos humanos a la proporcionalidad y equidad tributarias.

3. Contribuyente de derecho y contribuyente de hecho: proporcionalidad y equidad del IVA

La LIVA establece que son sujetos pasivos las personas físicas y morales que en el territorio nacional enajenen bienes, presten servicios independientes, otorguen el uso o goce temporal de bienes o importen bienes o servicios.

Sin embargo, en virtud del sistema de acreditamiento y de traslado característico del IVA, en pocas ocasiones estos contribuyentes sufrirán el impacto del impuesto en cuanto a la obligación tributaria principal que es el pago. Es decir, aunque sea el contribuyente el que realice el pago ante la administración tributaria, sólo actúa como intermediario apoyando a la administración en la recaudación de ese impuesto.

El contribuyente de derecho verá afectado su derecho a la proporcionalidad y equidad tributarias cuando no se le permita realizar cierto acreditamiento, o cuando la administración se niega a realizar la devolución de un saldo a su favor al que tiene derecho, porque en estos casos, el contribuyente estaría pagando un impuesto que en principio no le corresponde pagar. Estos temas no son menores, empero, en este trabajo nos concentramos en el contribuyente de hecho, que es quien soporta en su patrimonio la carga del IVA.

Ahora bien, hemos mencionado que la equidad, como medida de justicia, exige un trato igual a los iguales y desigual a los desiguales; y que sólo se

⁴³⁹ Tesis 1a./J. 39/2006, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIV, julio de 2006, p. 65, de rubro: "INCIDENCIA ECONÓMICA DE LOS IMPUESTOS. LA INCONSTITUCIONALIDAD DE UNA LEY TRIBUTARIA NO PUEDE DEPENDER DE ELLA".

justifica los tratos desiguales cuando se basan en elementos objetivos, prohibiéndose las discriminaciones cuando faltan condiciones que justifiquen un trato desigual. De esta manera, deben contribuir igual quienes estén en la misma situación económica y desigual quienes se encuentren en situaciones económicas distintas.

También, establecimos que conforme al derecho de proporcionalidad, la contribución debe estar acorde a la capacidad contributiva o a las facultades económicas reales del sujeto pasivo, de tal manera que quien tiene más debe soportar una mayor contribución respecto de quienes tienen menos.

Es claro que la proporcionalidad y equidad tributarias como derechos humanos, se predicen respecto de personas humanas que tienen el deber de pagar al Estado parte de su riqueza personal (no parte de la riqueza personal de otro). Advertimos pues, un problema en los impuestos indirectos como el IVA en donde la ley otorga el carácter de contribuyente a la persona física o moral que funge como intermediaria apoyándolo en la recaudación pero que en esencia –atendiendo a la posibilidad de acreditar el IVA y al fenómeno del traslado– no tiene que soportar en parte de su patrimonio personal la carga impositiva del Estado.

Finalmente, como hemos mencionado, el contribuyente de derecho no resiente la obligación tributaria principal (aunque si puede resentir una obligación no dineraria que no sea proporcional o equitativa), por tanto, en ese aspecto, la proporcionalidad y equidad del impuesto no incide de manera directa en ese contribuyente. Si acaso, puede incidir de manera indirecta, por ejemplo, cuando por el impuesto, el producto o servicio adquiere un alto costo y por tal razón deja de consumirse.

Así, el problema no es la intervención del contribuyente de derecho, sino que no se considera al contribuyente de hecho al analizar la proporcionalidad y equidad del impuesto. Desde una perspectiva de derechos humanos, no podemos aceptar que la incidencia del IVA sea un problema económico y financiero, pero no jurídico, y por tanto, que no sea susceptible de analizarse

jurídicamente. En definitiva, la justicia del impuesto debe estar dirigida primeramente al contribuyente de hecho: la carga tributaria debe repartirse de manera equitativa entre los contribuyentes de hecho respetando su derecho a un mínimo vital y una vez identificada su real capacidad contributiva.

No obstante lo anterior, debemos señalar que en ocasiones, el poder judicial, al analizar la proporcionalidad tributaria del IVA, sí ha hecho referencia al contribuyente de hecho. En un criterio emitido en 1997, se estableció que la tasa del 15% (vigente en ese momento) no violaba el principio de proporcionalidad tributaria pues el monto o precio de los bienes o servicios adquiridos es lo que determina indirectamente la capacidad contributiva del gobernado, pues el que tiene capacidad contributiva en mayor grado adquiere bienes o servicios de un precio más elevado y por tanto, paga un tributo mayor que resulta de aplicar el porcentaje del quince por ciento al precio del bien o servicio adquirido.⁴⁴⁰

El criterio se refiere a la proporcionalidad en virtud de tasas fijas versus tasas progresivas, no obstante, cuando se hace alusión al gobernado que adquiere bienes y servicios, válidamente podemos suponer que se refiere al consumidor final. Sin embargo, es lamentable que se pretenda justificar la proporcionalidad de esta manera, con criterios económicos y no jurídicos.

En otra jurisprudencia, de 2006, se dispuso:

Los impuestos indirectos, como el impuesto al valor agregado, gravan manifestaciones indirectas de riqueza, es decir, atienden al patrimonio que la soporta -el del consumidor contribuyente de facto-, de manera que sin conocer su dimensión exacta y sin cuantificarlo positivamente, el legislador considera que si dicho patrimonio es suficiente para soportar el consumo, también lo es para pagar el impuesto; de ahí que la sola remisión a la capacidad contributiva del sujeto pasivo es insuficiente para establecer un criterio general de justicia

⁴⁴⁰ Tesis P. CXXXIX/97, *Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. VI, septiembre de 1997, p. 207, de rubro: VALOR AGREGADO. EL ARTÍCULO 1o. DE LA LEY RELATIVA AL IMPUESTO CORRESPONDIENTE, QUE ESTABLECE PARA SU CÁLCULO LA APLICACIÓN DE UNA TASA DEL QUINCE POR CIENTO, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ABRIL DE 1995).

tributaria, toda vez que un simple análisis de la relación cuantitativa entre la contraprestación recibida por el proveedor del bien o del servicio y el monto del impuesto, no otorga elementos que permitan pronunciarse sobre su proporcionalidad, **por lo que el estudio que ha de efectuarse debe circunscribirse a la dimensión jurídica del principio de proporcionalidad tributaria, lo que se traduce en que es necesario que exista una estrecha vinculación entre el objeto del impuesto y el monto del gravamen.** Consecuentemente, **en el caso del impuesto al valor agregado el citado principio constitucional exige, como regla general** -es decir, exceptuando las alteraciones inherentes a los actos o actividades exentos y a los sujetos a tasa cero-, **que se vincule el objeto del impuesto** -el valor que se añade al realizar los actos o actividades gravadas por dicho tributo-, **con la cantidad líquida que se ha de cubrir por dicho concepto,** y para tal efecto, **resulta necesario atender al impuesto causado y trasladado por el contribuyente a sus clientes, al impuesto acreditable trasladado por los proveedores al causante y, principalmente, a la figura jurídica del acreditamiento,** toda vez que ésta, al permitir que se disminuya el impuesto causado en la medida del impuesto acreditable, tiene como efecto que el contribuyente efectúe una aportación a los gastos públicos que equivale precisamente al valor que agrega en los procesos de producción y distribución de satisfactores.⁴⁴¹

Nótese que en esta jurisprudencia se establece que el IVA grava al contribuyente de facto. Además destaca que el IVA atiende al patrimonio del contribuyente de facto. Sin embargo, también debemos señalar que se excluye a la capacidad contributiva como elemento de justicia prioritaria. Se establece un criterio mecánico para determinar la capacidad contributiva: puede pagar el bien, también puede pagar el impuesto, al vincular el objeto del impuesto con la cantidad líquida que se ha de cubrir por dicho concepto.

Consideramos incorrecta la idea de que si determinado patrimonio es suficiente para soportar el consumo, también lo es para pagar el impuesto y por tanto, la sola remisión a la capacidad contributiva del sujeto pasivo es insuficiente para establecer un criterio general de justicia tributaria. A manera de ejemplo, veamos los siguientes casos.

⁴⁴¹ Tesis 2a./J. 56/2006, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIII, mayo de 2006, p. 298, de rubro: "PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DE DICHO PRINCIPIO EN RELACIÓN CON LOS IMPUESTOS INDIRECTOS".

Contribuyente de hecho A		Contribuyente de hecho B	
Ingresos mensuales	\$20,000	Ingresos mensuales	\$20,000
Consumo en bienes y servicios necesarios (1 hijo)	5,000	Consumo en bienes y servicios necesarios (3 hijos)	\$15,000

Como se puede observar el contribuyente B consume más, no porque tenga mayor capacidad contributiva, sino porque tiene tres dependientes. Difícilmente podríamos aceptar que el patrimonio del contribuyente B puede soportar el pago del impuesto, cualquier acto de consumo siempre estará marcado por su necesidad.

Además, hay productos y servicios que se adquieren para cubrir necesidades básicas; es decir, no porque se tengan los recursos para ello, sino porque puede estar en juego la propia vida, la salud y la integridad. En este sentido, no se pueden confundir los bienes de lujo o suntuosos con los bienes que permiten una vida digna. La compra de los primeros puede ser gravada sin afectar la adquisición de bienes necesarios para una vida digna y por tanto, este consumo sí puede mostrar capacidad contributiva; en cambio, los segundos, de ninguna manera acreditan riqueza susceptible de imposición.

En el establecimiento de los impuestos, directos e indirectos, se deben respetar la dignidad humana, de tal forma que, sólo puede exigírsele a la persona impuestos una vez cubiertas sus necesidades de vida digna.⁴⁴² La tributación debe ser con base a la capacidad contributiva, una vez que se determina que ésta existe.

Nuestra objeción entonces, no se desprende de la tasa fija del impuesto, sino de que no se considere la capacidad contributiva del contribuyente de hecho, en virtud de que no hay espacio para un mínimo vital exento que corresponda a la adquisición de los bienes y servicios básicos para una vida digna. El

⁴⁴² *Cfr.* Revilla de la Torre, Jorge Luis, "La necesidad de implementar el concepto del derecho al mínimo vital en la legislación tributaria mexicana", p. 4, visible en: http://www.scjn.gob.mx/transparencia/Documents/Becarios/Becarios_084.pdf, consultado el 15 de junio de 2015, en donde establece que: "todos aquellos ingresos que estén destinados a la satisfacción de las necesidades esenciales del individuo no formen parte de la capacidad contributiva".

impuesto se establece en función del valor agregado de cualquier producto o servicio (la tasa cero y las exenciones no alcanzan resolver el problema).

4. Regímenes especiales en el IVA: tasa cero y exenciones

Ya hemos visto que la mecánica del IVA no se reduce a la interacción de los elementos esenciales (sujeto, objeto, base, tasa y época de pago) como en el ISR. Este impuesto se apoya en las figuras de traslado y acreditamiento, con lo cual se convierte en un impuesto que pesa sobre el valor agregado a cargo del consumidor final.

No obstante, como excepción a ese esquema impositivo, la LIVA prevé dos regímenes especiales que consisten en la tasa del 0% y las exenciones. Cabe mencionar que en ambos casos, tasa 0% y exentos, se realiza el hecho imponible y por tanto se causa el impuesto; en el primero, se afecta el componente cuantitativo previsto para la determinación del impuesto y se obtiene que el impuesto a pagar resulte en cero. En el caso de la exención, se dispensa del pago del impuesto.

Estos dos regímenes se justifican con argumentos de fines extra-fiscales genéricos y específicos.

...la razón fundamental que impulsa el otorgamiento de exenciones en ese gravamen estriba en proteger el poder adquisitivo de determinados sectores de la población, lo que se consigue al liberar de la obligación de pago del tributo a los contribuyentes de iure que desarrollen ciertos actos y actividades expresamente señalados en la ley, pues de ese modo no existe la posibilidad de trasladar la carga tributaria a los consumidores finales. Por su parte, los actos y actividades sujetos a la tasa del 0%, segregados de aquellos que originalmente se consideraban exentos, implican un tratamiento fiscal específico con la finalidad de proteger y mejorar el nivel de vida de los sectores sociales menos favorecidos, al contemplar un programa de productos básicos que representa una parte sustantiva de la política de mínimos de bienestar para la población, cuya vigencia garantiza la redistribución del ingreso y el equilibrio de las relaciones entre costos y precios, lo que coadyuva a promover la elaboración de esa clase de productos y servicios, evitando en lo posible su importación. Además, ese régimen de tributación, al producir los mismos efectos que aquellos por los que debe pagarse el impuesto (tasas del 15% y 10%), permite beneficiar a los consumidores finales en el sentido de que no

provoca un impacto negativo en su economía con la incidencia del gravamen.⁴⁴³

Así, según la SCJN, la finalidad de la tasa del 0% es evitar que se afecte el poder adquisitivo de la población menos favorecida y reducir el impacto de los precios entre el *gran público consumidor* (fin extra-fiscal específico); mientras que la de las exenciones es proteger el poder adquisitivo de *determinados sectores de la población* (fin extra-fiscal genérico).⁴⁴⁴ Sin embargo, no se aprecia porqué un régimen especial sirve para un fin y el otro para uno distinto. Es más, es difícil advertir la diferencia entre ambos fines.

Donde sí hay diferencia es en el tipo de deberes formales que se impone a uno u otro sujeto pasivo según su actividad se encuentre exento o sujeto a tasa de 0%, pues estos regímenes operan de distinta manera. La principal diferencia es que, en el caso de los actos o actividades sujetos a la tasa del 0%, se producen los mismos efectos legales que aquellos por los que se debe pagar el impuesto a la tasa general; es decir, sí se genera la obligación de entero del tributo, por lo que el contribuyente de derecho: a) puede trasladar el impuesto; b) tiene derecho al acreditamiento respectivo; y, c) puede solicitar la devolución que resulte procedente.⁴⁴⁵

En cambio, para el caso de actos o actividades exentos, no se genera la obligación de pago del impuesto y, por tanto, el contribuyente de derecho: a) no puede efectuar el traslado del impuesto ya que no se tiene la obligación de pagar; b) no puede acreditar el impuesto que se hubiese trasladado al contribuyente o el pagado en la importación, se tiene que absorber como gasto; y, c) es improcedente cualquier devolución.

⁴⁴³ Tesis 2ª./J. 176/2007, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXVI, septiembre de 2007, p. 557, de rubro: "VALOR AGREGADO. LAS EXENCIONES CONTENIDAS EN LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, PERSIGUEN FINES EXTRAFISCALES GENÉRICOS, FRENTE A LOS ESPECÍFICOS PRETENDIDOS POR LA TASA DEL 0%".

⁴⁴⁴ *Idem*.

⁴⁴⁵ *Cfr.* Tesis 2a./J.175/2007, *Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXVI, septiembre de 2007, p. 559, de rubro: "VALOR AGREGADO. LOS CONTRIBUYENTES DEL IMPUESTO RELATIVO SUJETOS A LA TASA 0% Y LOS EXENTOS, NO SE ENCUENTRAN EN SITUACIONES JURÍDICAS SEMEJANTES PARA EFECTOS DEL ACREDITAMIENTO".

De esta manera, con la exención, se otorga “un beneficio que el propio legislador dispuso sea menor”⁴⁴⁶ que en el caso de la tasa 0%. En el caso de la tasa 0%, por los mecanismos de acreditamiento y traslado, el impuesto no debe influir en el costo del bien o servicio y al llegar al consumidor final con tasa 0%, no habrá impuesto que pagar; pero en el caso de los exentos, como no existe la posibilidad de traslado al consumidor final, quien lo vende integra el impuesto que pago al costo del bien, por lo que llega al consumidor final con el impuesto disimulado u oculto en el precio.

Ahora, cabría preguntarnos las implicaciones para el contribuyente de derecho y para el contribuyente de hecho.

Rita de la Feria y Richard Krever⁴⁴⁷ se refieren a la ironía del término exento. Establecen que desde la perspectiva de los contribuyentes de derecho, un bien exento, en realidad es una operación sujeta al impuesto pues no se puede recuperar el impuesto pagado (se incorpora al producto o servicio como costo); mientras que un bien no exento (cualquier tasa) en realidad es libre de impuestos para el contribuyente de derecho pues el impuesto puede ser recuperado por el mismo mecanismo del IVA. De esta manera, como señalamos anteriormente, el contribuyente de derecho en ningún momento carga con los impuestos.

Por otra parte, desde la perspectiva del contribuyente de hecho, en el consumo de bienes y servicios con tasa 0%, aunque causan IVA, el resultado del impuesto que se paga será por la cantidad de 0; al contrario, por el consumo de bienes o servicios exentos se tendrá que pagar un impuesto integrado en el costo, aunque un poco menor que si fuera un IVA explícito, es decir inferior a la tasa general. Sin embargo, debemos considerar que si en el

⁴⁴⁶ Tesis III.2º.A.122 A, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXII, julio de 2005, p. 1569, de rubro: “VALOR AGREGADO. LA POSIBILIDAD DE ACREDITAR EL IMPUESTO RELATIVO POR LOS ACTOS O ACTIVIDADES GRAVADOS CON LA TASA CERO Y NO POR LOS EXENTOS, NO VIOLA LAS GARANTÍAS DE EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA, AL NO EXISTIR IDENTIDAD ENTRE AMBOS BENEFICIOS”.

⁴⁴⁷ De la Feria, Rita y Krever, Richard, “Ending VAT exemptions: Towards a *post-modern VAT*”, *op. cit.*

proceso de elaboración del bien o servicio se incurrieron costos, por ejemplo, administrativos relativos a obligaciones formales –por las que se pagó IVA– ese costo se integra al producto aunque no es claramente visible.

5. Crítica a los regímenes con fines extra-fiscales: falta de proporcionalidad y equidad tributarias

En el caso de las exenciones, reiteramos los argumentos vertidos en el caso del ISR, con la advertencia de que no por ello estamos a favor de que se graven con IVA todos los bienes y servicios actualmente exentos. En cuanto a la tasa de 0%, consideramos que es insuficiente pues no alcanza ser una medida que sirva para la protección de los derechos humanos de las personas como contribuyentes.

Nuestra solución, como explicaremos más adelante, tanto respecto de las exenciones como de la tasa cero, es que se desgraven totalmente ciertos bienes y servicios necesarios para la vida digna desde la perspectiva de un derecho humano del contribuyente y no como una concesión del Estado.

Como hemos visto, la tasa cero y las exenciones se justifican aduciendo fines extra-fiscales especialmente respecto de la tributación progresiva como parte de la contribución conforme a la capacidad contributiva. Así, se dice que con estas medidas se busca reducir la regresividad natural del IVA al otorgar beneficios al consumo de la población con menos recursos.

No obstante, debemos mencionar que parte de la doctrina a favor de la generalización del IVA, argumenta que la tasa del 0% favorece más a los sectores con mayores ingresos pues son quienes consumen más. Asimismo, se ve a la generalización de la tasa del IVA como una respuesta a los problemas de recaudación.⁴⁴⁸

⁴⁴⁸ Al respecto, Alberto Barreix, Martín Bès, y Jerónimo Roca, señalan: “La realidad es que en no pocos países los intentos por aliviar la regresividad del impuesto han terminado por beneficiar relativamente más a los deciles de la población que reciben mayores ingresos, neutralizando las intenciones iniciales a un costo fiscal apreciable. Por último, el costo fiscal de este alivio acaba reflejándose en un menor nivel de ingresos del fisco, lo cual limita las

En un Estudio del Centro de Estudios de las Finanzas Públicas, se afirma:

Dada la necesidad del Gobierno Federal de incrementar los recursos para sostener el gasto público, han existido diferentes propuestas que pueden ayudar a la consecución de esta meta, las cuales se han orientado a la creación de nuevos impuestos, el incremento de tasas de los gravámenes existentes o incluso eliminar o limitar algunos beneficios fiscales.

En el caso de los gastos fiscales, uno de los rubros más onerosos es la tasa cero% del IVA aplicable a alimentos, misma que, de acuerdo con estimaciones de la autoridad hacendaria, significa una renuncia recaudatoria de 145 mil 940 millones de pesos para 2012, monto que representa 83% del total de los gastos fiscales asociados a la tasa cero% del IVA.⁴⁴⁹

Lo anterior muestra el problema de lo precario que es para el contribuyente de hecho que se establezca una tasa del 0% o regímenes de bienes exentos, pues finalmente, se está aceptando que los bienes y servicios que actualmente se gravan con esta tasa o que están exentos deben causar el impuesto. Desde esta perspectiva, se puede llegar a la conclusión de que, en efecto, al realizar esta clase de “concesiones”, el Estado está renunciando a ingresos que le corresponde percibir, y que la tasa cero implica un costo para el Estado quien está subsidiando a los contribuyentes.

Sin embargo, habría que diferenciar dos problemas: uno es la regresividad del IVA, y los intentos, al parecer fallidos, de neutralizarla con beneficios fiscales; y otro, el derecho a la contribución proporcional y equitativa a partir de que se hayan cubierto el mínimo vital.

En el primer caso, existen varios sistemas para contrarrestar la regresividad del IVA. El más común es el llamado “sistema universal” utilizado en México. Mediante este sistema, se identifican ciertos bienes y servicios con importante incidencia en la canasta de consumo de los sectores de menores ingresos y se aplican exenciones o tasas reducidas. Pero, lo negativo de este sistema es que beneficia a todos los consumidores, independientemente de su nivel de

fuentes de financiamiento de gasto público social”, *El IVA Personalizado. Aumentando la recaudación y compensando a los más pobres*, op. cit., p. 19.

⁴⁴⁹ Cámara de Diputados, Centro de Estudios de las Finanzas Públicas, Nota Informativa “Efectos del IVA en Alimentos”, nota CEFP/002/2013, de 16 de enero de 2013, p. 4.

ingresos, y en términos absolutos, se beneficia más a los que más consumen, o sea, a los de mayores ingresos.

También se pueden encontrar otros sistemas, como el canadiense y el japonés, que se diseñan para beneficiar sólo a los de menores ingresos. En el primer caso, en el *Goods and Service Tax* (GST) canadiense, se advierte el sistema universal con una tasa fija y exenciones para bienes y servicios que conforman la canasta de los sectores de menos ingresos, pero además, hay un *Goods and Service Tax Credit* que beneficia a un grupo de contribuyentes definidos en términos de su estado civil, número de integrantes de la familia y nivel de ingreso. Este crédito tiene la finalidad de hacer progresivo el GST reembolsando una parte o todo el GST pagado por los hogares de bajos ingresos.⁴⁵⁰

En el caso de Japón, los bienes y servicios con tratamiento especial se agrupan en 13 categorías, algunos se dirigen al universo de contribuyentes⁴⁵¹ (afectan a todos los contribuyentes) y otros se dirigen sólo a ciertos grupos⁴⁵² (afectan a grupos específicos de beneficiarios) explícitamente identificados en el proceso legislativo.⁴⁵³ Con esquemas como éstos, se busca la progresividad del IVA, asegurando que los que ganan más paguen más.

Ambos ejemplos, aunque parecen un poco complicados para implementar en un país como México, son interesantes muestras de la voluntad del Estado

⁴⁵⁰ Cfr. Página electrónica: <https://turbotax.intuit.ca/tax-resources/gst-hst-tax/what-is-gst-hst-tax-credit-how-do-i-qualify.jsp>, consultado el 21 de abril de 2015. En el caso de British Columbia, el crédito anual máximo para el periodo de julio 2015 a junio 2016 es de \$115.50 por el contribuyente, \$115.50 por el cónyuge o concubina/o y \$34.50 por hijo (\$115.50 por el primer hijo si se trata de una madre o un padre soltero), <http://www2.gov.bc.ca/gov/topic.page?id=E9258ADE1AE3423080A1B2674F4EAABD>, consultado el 21 de abril de 2015.

⁴⁵¹ Transferencia de activos financieros, los intereses pagados sobre préstamos y sobre bonos públicos y privados y pólizas de seguro, estampillado del correo, la mayoría de los servicios gubernamentales, bienes relacionados con los partos, servicios de entierro y cremación y bienes empleados por individuos con disminuciones físicas.

⁴⁵² Tratamientos médicos que benefician únicamente a individuos determinados específicamente, los servicios sociales en los hogares, servicios y textos educativos y alquileres de viviendas.

⁴⁵³ Cfr. Ainsworth, Richard T., "Biometrics, certified software solutions, and the Japanese Consumption Tax: a proposal for the Tax Commission", *Law and Economics*, Boston, Boston University School of Law, Working Paper Series, 2006, Working Paper no. 06-45

para proteger a los gobernados de impuestos excesivos, especialmente cuando éstos no cuentan con recursos suficientes.

Por otra parte, en cuanto al segundo problema (el derecho a una contribución proporcional y equitativa), no se resuelve con ninguna de estas medidas, pues podemos decir que necesita de un paso previo: considerar al contribuyente como ser humano. Si aceptamos que existen derechos a la contribución proporcional y equitativa, como se establece en el artículo 31, fracción IV de la Constitución, tenemos que aceptar que la imposición sólo puede afectar la parte de la riqueza cuya separación no perjudique la satisfacción de las necesidades de una vida digna. Una vez salvados estos recursos, se está obligado a soportar las cargas públicas, y sólo entonces se puede medir la distribución de las cargas públicas mediante el binomio proporcional (capacidad contributiva) y equitativo y aplicar sistemas progresivos o netamente proporcionales.

En este sentido, como mencionamos cuando abordamos el tema del ISR, no existe la supuesta renuncia del fisco al permitir la tasa cero en alimentos y medicinas, o al exentar bienes y servicios que forman parte del mínimo vital, pues en primera instancia, no corresponde pagar impuestos siendo que lo necesario para adquirir los bienes y servicios para la vida digna queda fuera del ámbito de la imposición.

Por tanto, aunque no es el propósito de este trabajo identificar los bienes y servicios que forman parte del mínimo vital, diremos que este grupo de bienes y servicios no deben de ser gravados por el IVA. Como hemos visto, los bienes y servicios exentos tienen un impuesto disfrazado cuando llegan al consumidor final; por otra parte, la tasa cero, aunque no resulta en una cantidad de impuesto a pagar, está gravada. Además, causa confusión pues se piensa que se instituye como una concesión del Estado y no en virtud de un derecho del contribuyente.

Al respecto, nos pronunciamos a favor de que la ley señale específicamente la conformación de un núcleo de bienes y servicios que no puedan ser

afectados por ninguna imposición, y cuya finalidad sea cubrir a todas las personas, sin excepción alguna y sin importar la cantidad de sus ingresos, su derecho humano al mínimo vital. Una vez cubierto ese mínimo, los demás bienes y servicios podrán estar sujetos a una imposición proporcional y equitativa.

Ahora bien, aunque pudiera parecer que esto es el objetivo de la tasa cero, hemos visto que se trata de bienes y servicios gravados, y además, su finalidad no es proveer al derecho humano al mínimo vital. Se trata de una concesión del Estado con fines extra-fiscales muy cuestionados.

CAPÍTULO VI. PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS IMPUESTOS CONSIDERADOS EN CONJUNTO

En los capítulos antecedentes hemos perfilado a la proporcionalidad y equidad tributarias como efectivos derechos humanos. Además, destacamos la problemática de interpretaciones económicas que se asocian a estos conceptos desde el ámbito jurisdiccional. Advertimos cómo las distintas contribuciones –en los casos de ISR e IVA– pueden vulnerar los derechos humanos de proporcionalidad y equidad, por lo que en este apartado nos corresponde analizar los derechos de proporcionalidad y equidad tributarias frente al conjunto de impuestos a cargo de los gobernados.

1. La carencia de proporcionalidad y equidad de las contribuciones consideradas en conjunto

A los problemas decantados líneas arriba, donde mostramos que el ISR y el IVA violan los derechos humanos a la proporcionalidad y equidad tributarias, habría que agregar una última situación: considerar en su conjunto la carga tributaria que paga el sujeto.

Fausto Hernández Trillo, Andrés Zamudio y Juan Pablo Guerrero Amparán, destacan:

La forma de gravar ha evolucionado a lo largo del tiempo y los sistemas fiscales se han hecho cada vez más complejos. En parte, esto se explica porque los impuestos cambian la asignación de recursos, lo cual genera efectos sociales y económicos importantes. Por ejemplo, los impuestos reducen el nivel de ingresos de las personas y aumentan los precios de los bienes y servicios. Su existencia se justifica porque en principio, el Estado le devuelve a la sociedad esa extracción impositiva a través de bienes públicos, como la educación pública, los servicios como la luz, la impartición de justicia y la seguridad. Sin embargo, obligados por la necesidad de tener recursos, el reto para los gobiernos ha sido afinar sus políticas de impuestos con objeto de no castigar demasiado el ingreso y la marcha de la economía.⁴⁵⁴

⁴⁵⁴ Hernández Trillo, Fausto, Zamudio, Andrés y Guerrero Amparán, Juan Pablo, “Los impuestos en México: ¿Quién los paga y cómo?”, Documento del Programa de Presupuesto y Gasto Público, Centro de Investigación y Docencia Económicas, pp. 2 y 3, visible en

En efecto, coincidimos en que los gobiernos deben cuidar de no castigar demasiado el ingreso de los gobernados. Los mismos autores señalan que el fisco utiliza una extensa variedad de impuestos directos e indirectos para aumentar su capacidad recaudadora y para evitar la evasión de las obligaciones fiscales por parte de los particulares.⁴⁵⁵

La variedad de tributos se justifica con el argumento de que ninguna contribución alcanza a todas las fuentes de riqueza. En México como en otros países, tenemos un sistema fiscal multimpuesto mediante el cual se pretende gravar distintas manifestaciones de riqueza, lo que no siempre sucede. La doctrina coincide en considerar como principales indicadores de riqueza los siguientes: el patrimonio, los ingresos y los gastos o consumo; aunado a lo anterior, debemos agregar los impuestos con fines extra-fiscales que poco reparan sobre la manifestación de riqueza, sino que atienden a motivaciones económicas o de política social.

Los impuestos son recaudados por la Federación, las entidades federativas y los municipios, conforme a las reglas establecidas en los artículos 31, 73, 115, 117, 118, 124 y 131, de la CPEUM. Según el Consulado de México en Fráncfort del Meno,⁴⁵⁶ los rubros impositivos que paga un mexicano, en general son:

Impuestos federales	Impuestos estatales	Impuestos municipales
Impuesto sobre la Renta (ISR)	Impuesto sobre actividades mercantiles e industriales	Impuesto predial
Impuesto al Valor Agregado (IVA)	Impuesto sobre remuneraciones al trabajo	Impuesto sobre la adquisición de inmuebles y transmisión de dominio
Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS)	Impuesto sobre diversiones y espectáculos públicos.	Impuesto para el fomento deportivo y educacional

<http://www.amit.org.mx/wp-content/uploads/2012/02/Los-impuestos-en-M%C3%A9xico-quien-los-paga.pdf>, consultado el 2 de agosto de 2015.

⁴⁵⁵ *Ibidem*, p. 4.

⁴⁵⁶ Consulado de México en Fráncfort de Meno, "Pago de impuestos en México", visible en: <http://consulmex.sre.gob.mx/frankfurt/index.php/es/impuestos>, consultado el 3 de abril de 2015. Aunque no está actualizado con las nuevas disposiciones fiscales, sirve de ejemplo. Modificamos el rubro de impuestos federales omitiendo el IDE y el IETU por ya no estar vigentes, y agregamos el ISAN.

Impuesto sobre Automóviles Nuevos	Impuesto sobre operaciones de compraventa y operaciones similares.	Impuesto para el fomento turístico, desarrollo integral de la familia y promoción de la cultura.
Impuesto al Comercio Exterior	Impuesto sobre loterías, rifas, sorteos y juegos permitidos.	Impuesto sobre asistencia a juegos permitidos y espectáculos públicos.
	Impuesto sobre nóminas.	Impuesto sobre mantenimiento y conservación de vías públicas.
	Impuesto sobre honorarios por actividades profesionales y ejercicios lucrativos no gravados por la ley del IVA.	Impuesto por alumbrado público
	Impuesto por la prestación de servicios de hospedaje.	Impuesto de plusvalía.
	Impuesto sobre actos, contratos e instrumentos notariales.	

Ahora bien, los denominados principios de justicia tributaria, para nosotros, derechos humanos de proporcionalidad y equidad tributarias, deben predicarse no sólo de los impuestos considerados individualmente, sino también del conjunto de contribuciones que conforman el sistema impositivo.

Así, se afirma que “no es un tributo sino un sistema de tributos lo que sirve de instrumento para el cumplimiento del deber de tributación. Esto supone que cada ciudadano, como titular del deber de tributación, está sometido a un conjunto de tributos que gravan su capacidad económica total, de tal forma que sus gravámenes tributarios se van sumando, formando la denominada ‘carga individual global’ del sujeto pasivo, a la cual ha de hacer frente con sus recursos”.⁴⁵⁷ Por tanto, “cada uno de ellas [las contribuciones]...habrá de cumplir con todos y cada uno de los principios que componen, articulan y han de inspirar ese sistema tributario para que sea justo. Así pues, el ámbito de

⁴⁵⁷ Cfr. Araguàs Galcerà, Irene, “El principio de no confiscatoriedad en la Constitución Española”, *Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional*, Brasil, Academia Brasileira de Direito Constitucional, 2010, no. 3, agosto-diciembre, p. 16, visible en: <http://www.abdconst.com.br/revista4/galcerapdf>, consultado el 1 de mayo de 2015.

los principios de justicia tributaria se debe conjugar atendiendo a cada tributo y al sistema tributario en su conjunto”.⁴⁵⁸

En este sentido, para hablar del respeto a los derechos humanos de proporcionalidad y equidad tributarias, es necesario referirnos también al conjunto total de impuestos que paga un contribuyente, porque: “La confiscatoriedad puede resultar de la aplicación desmedida de un solo tributo como por la aplicación de un conjunto de tributos que recaen sobre una misma capacidad económica, aunque cada uno de los gravámenes individualmente considerados no tenga el carácter de confiscatorios”.⁴⁵⁹

Aquí debemos recordar, como establecimos cuando disertamos sobre el desarrollo jurisprudencial de la proporcionalidad tributaria, que ésta tiene dos límites: uno inferior que se constituye por el mínimo vital y otro, el superior, que se constituye por la prohibición a la confiscatoriedad, por lo que el punto de equilibrio es la capacidad contributiva o la riqueza gravable mediante contribuciones.

Para establecer si un solo tributo es confiscatorio, es necesario examinar la capacidad contributiva sectorial, lo que hemos hecho en alguna medida en el caso de los dos impuestos más importantes en México: el ISR y el IVA, al analizar si son proporcionales y equitativos. Por otro lado, para establecer si el conjunto de tributos es confiscatorio, habrá que examinar la capacidad contributiva total del contribuyente.⁴⁶⁰ Lo que no pretendemos hacer de manera íntegra en esta tesis, sin embargo, ejemplificaremos con un caso hipotético que sirve como indicio.

Pero primero, debemos señalar que constantemente escuchamos que la recaudación en México es baja, y por tanto se presume que los mexicanos no

⁴⁵⁸ *Idem.*

⁴⁵⁹ *Cfr.* Miranda Pérez, Armando, “Progresividad vs. no confiscatoriedad en la jurisprudencia constitucional tributaria mexicana (estudio de derecho comparado)”, en *Temas selectos de derecho fiscal*, México, Editorial Novum, 2011, pp. 361 y 362.

⁴⁶⁰ *Cfr.* García Etchegoyen, Marcos, *El principio de capacidad contributiva. Evolución dogmática y proyección en el derecho argentino*, Argentina, Ábaco de Rodolfo de Palma, Universidad Austral, 2004.

pagamos impuestos o pagamos poco (el problema de la evasión fiscal es una cuestión importante, pero que no es el objetivo de este trabajo), lo que de manera general puede llevarnos a pensar que no existen contribuciones confiscatorias (individualmente consideradas o en conjunto) o que no hay carga fiscal excesiva sobre los contribuyentes.

Siguiendo a Juan Carlos Hidalgo, una “carga tributaria baja” no implica necesariamente que el peso impositivo del Estado sobre los contribuyentes (o por lo menos sobre algunos) sea liviano. Señala que este indicador de carga tributaria –ingresos fiscales del gobierno como porcentaje del Producto Interno Bruto (PIB) del país–, se presta para el engaño ya que es manipulable. Por un lado, no se incluyen tributos ocultos como por ejemplo el impuesto inflacionario; y por otro lado, el componente del PIB puede ser inflado por los gastos del gobierno,⁴⁶¹ sin importar si se trata de inversiones, gasto corrupto o despilfarro.

Lo anterior significa que el despilfarro y la corrupción pueden hacer parecer que el PIB es mayor de lo que en realidad es, y que la carga fiscal es menor de lo que en realidad es. Entonces, la carga impositiva como el porcentaje de recaudación en relación al PIB no parece suficiente para conocer si una contribución o el conjunto de contribuciones que se paga es confiscatorio. Por otra parte, es posible que la carga fiscal sea poco para unos contribuyentes (para los que son beneficiarios de ciertos privilegios o condonaciones), y mucho para otros, por ejemplo para los asalariados.

Habiendo establecido la posibilidad de que los mexicanos, o cierto sector de mexicanos, sufran de una imposición excesiva no obstante que la “carga tributaria” sea baja conforme a la medición que toma en cuenta el PIB, procederemos con un caso hipotético para tener una mejor idea de la carga

⁴⁶¹ *Cfr.* Hidalgo, Juan Carlos, “El mito de la baja carga tributaria en América Latina”, Estados Unidos, Cato Institute, marzo de 2005, visible en: <http://www.elcato.org/node/286%20juan%20carlos%20hidalgo>, consultado el 30 de abril de 2015. Para el autor, “la existencia de un sector informal que emplea entre el 40% y 65% de la población económicamente activa en Latinoamérica es muestra fehaciente de que el peso del Estado sobre la economía va más allá de lo registrado en la carga tributaria”.

tributaria total sobre el patrimonio de los contribuyentes en México, especialmente las personas físicas asalariadas.

Nuestro caso hipotético involucra a una familia del Distrito Federal compuesta de un matrimonio de profesionistas con dos hijos (secundaria y preparatoria), ambos perciben un salario de \$12,200.00 mensual cada uno,⁴⁶² por lo que elevado al año, los ingresos brutos de la familia sería un total de \$292,800. La familia vive en un departamento propio con valor catastral de \$1,500,000. Asimismo, durante el ejercicio fiscal, esta familia compra un auto en efectivo (ahorros de varios años) con valor de \$150,000 sin impuestos y sale una vez de vacaciones en familia para celebrar su aniversario de 20 años.

Los ingresos e impuestos que paga esta familia se desglosan en el cuadro siguiente:

Ingresos brutos	Impuestos	
\$146,400.00	ISR	\$17,961.68
\$146,400.00	ISR	\$17,961.68
	IVA productos de la canasta básica ⁴⁶³	\$1,104.05
	IVA útiles escolares ⁴⁶⁴	\$828.00
	IVA vestido calzado y muebles ⁴⁶⁵	\$3,311.67

⁴⁶² Según el Observatorio Laboral, el ingreso promedio mensual de los profesionistas para el cuarto trimestre de 2014 fue de \$10,334 pesos, siendo el área de Arquitectura, Urbanismo y Diseño el que percibe los ingresos más elevados de \$12,216. En nuestro caso hipotético, los profesionistas perciben los ingresos más elevados para profesionistas.

⁴⁶³ Para llegar a este dato se utilizó la lista de productos que integran la canasta básica según el Banco de México (blanqueador Cloralex, desodorante Obao, detergente lavatrastes, detergente para ropa, escobas, focos, insecticida, jabón de barra, jabón de tocador, navajas y rastrillo para afeitar, papel sanitario, pasta dental, pilas, servilletas de papel, shampoo y toallas sanitaria).

⁴⁶⁴ El cálculo se hizo sobre un total de \$6, 000 anuales en gasto por concepto de útiles escolares por 2 personas.

⁴⁶⁵ Según datos del INEGI derivados de la Encuesta Nacional de Gastos de los Hogares 2013, en el quintil I, el porcentaje de los ingresos utilizados para prendas de vestir y calzado es de 4%, para muebles y artículos para la conservación del hogar es de 4.2%, para restaurantes y hoteles es de 4.8% y para bienes y servicios diversos es de 5.8%; mientras que en el quintil V, es de 5.4% en ropa y calzado, 4.8 en muebles y artículos para el hogar, 9.2 en restaurantes y hoteles y 8.1 en servicios diversos. El cálculo se realizó sobre las cantidades correspondientes al quintil I, INEGI, Encuesta Nacional de Gastos de los Hogares

	IVA servicios en restaurantes y hoteles, y bienes y servicios diversos ⁴⁶⁶	\$4,280.88
	IVA vehículo	\$24,000.00
	IEPS productos de canasta básica ⁴⁶⁷	\$666.00
	IEPS otros alimentos ⁴⁶⁸	\$666.00
	ISAN por la adquisición de vehículos (150,000)	0 ⁴⁶⁹
	Predial (valor catastral de inmueble: 1,500,000)	6,685.08
\$292,800	Total de impuestos	\$77,465.04

Tomando como base esta información, nuestra familia hipotética paga 26.46% de sus ingresos brutos en impuestos, lo que a primera vista no parece excesivo. Sin embargo, como hemos establecido, los ingresos sujetos a imposición son aquellos que permanecen una vez cubierto el mínimo vital, pues únicamente después de cubierto el mínimo vital hay capacidad contributiva.

Cencerrado Millán, siguiendo a Giardina, establece que la ausencia de fuerza económica implica la inexistencia de la idoneidad para contribuir. Pero, no sólo la total ausencia de fuerza económica, sino también su presencia por debajo de determinado nivel que se considere imprescindible para cubrir las

(ENGASTO) 2013, visible en: <http://www.inegi.org.mx/est/contenidos/proyectos/encuestas/hogares/regulares/engasto/2013/default.aspx>, consultado el 3 de mayo de 2015.

⁴⁶⁶ *Ibidem*

⁴⁶⁷ Para llegar a este dato se utilizó la lista de productos que integran la canasta básica del Banco de México (cereales, chocolate en barra y para tomar, mantequilla, mayonesa y mostaza, etc.).

⁴⁶⁸ En este caso se utilizó la misma cantidad que en productos de la canasta básica.

⁴⁶⁹ El artículo 8 de la Ley Federal de impuestos sobre automóviles nuevos establece que no se pagará el impuesto en la enajenación de un automóvil cuando su precio no exceda de la cantidad de \$217,231. Consideramos que un automóvil, en muchas ocasiones ya no puede ser visto como un artículo de lujo sino como una necesidad, por lo tanto estamos de acuerdo en que no se cobre el ISAN en la venta de ciertos vehículos.

necesidades básicas.⁴⁷⁰ En este sentido, para determinar la capacidad contributiva de nuestra familia hipotética, tenemos que restarle al total de ingresos aquella parte necesaria para cubrir el mínimo vital.

Así, si agregamos la variable del mínimo vital, decantada en el apartado denominado: “3.4. La capacidad contributiva: Consideraciones a las condiciones personales y familiares del contribuyente”, que fue de \$197,337.12, entonces advertimos cómo se viola la proporcionalidad e equidad tributarias como derechos humanos, puesto que si los ingresos brutos fueron de \$292,800.00, restados los \$197,337.12 de mínimo vital, tenemos que a esta familia le resta un ingreso de \$95,462.88 (cantidad que puede estar sujeta a impuestos), si a esto le restamos lo que pagó de impuestos (la parte de su ingreso que entregó al Estado), entonces lo que le resta es la cantidad \$17,997.84. Esto significa que en realidad tributan por un monto aproximado del 81.15% de su ingreso susceptible de imposición, una vez descontado el mínimo vital.

Ahora bien, es cierto que el IVA en el automóvil no se paga cada año, pero entonces, por lo menos en el año del caso hipotético, el conjunto de impuestos es exactorio; además, si la familia no hubiera comprado el auto, el total de impuestos pagados hubiera ascendido a un 56 % de sus ingresos (ingresos menos mínimo vital), lo que todavía parece exactorio.

Si este es el caso para profesionistas con un ingreso promedio aceptable, ¿cuál sería el de un trabajador que gana, por ejemplo, cuatro salarios mínimos? ¿Podría satisfacer su mínimo vital? O aún, ¿cuál sería el caso de nuestros profesionistas si tuvieran que pagar una renta mensual por su departamento (en el distrito federal de por lo menos \$5000.00) o, un crédito hipotecario? ¿Podría satisfacer su mínimo vital?

Si bien es cierto que se reconoce que la contribución (a ingresos, patrimonio o consumo) afecta la riqueza y no por eso se justifica su abolición, también es

⁴⁷⁰ Cfr. Millán, Cencerrado, *El Mínimo exento en el sistema tributario español*, op. cit., p. 88.

cierto que su cometido no es destruir las fuentes de la riqueza y del trabajo. La contribución se vuelve confiscatoria cuando por sí sola o el conjunto de ellas despojan al contribuyente absorbiendo todo o una parte sustancial de sus ganancias.

Como se puede observar en el ejemplo, las contribuciones en conjunto no observan ni el límite inferior ni el límite superior de la imposición, luego no se respeta el derecho a la proporcionalidad tributaria.

2. Condonación de impuestos

A lo largo de la exposición hemos destacado que los principios de proporcionalidad y equidad tributarias son efectivos o reales derechos humanos asociados al mínimo vital. Además, advertimos que la proporcionalidad y equidad pueden dividirse en dos grandes apartados: a) como derecho humano, que protege a quienes deben pagar impuesto de cargas desproporcionadas de tributos; y b) como justicia distributiva en el cobro de contribuciones.

Ahora nos corresponde destacar el problema de cómo las condonaciones de impuestos impactan en la proporcionalidad y equidad como justicia distributiva. Aquí es prudente destacar que jurídicamente, la remisión o condonación es el perdón de la deuda otorgado gratuitamente por el acreedor a favor del deudor. Es un acto gratuito o de liberalidad, se debate si es un acto unilateral o bilateral, sin embargo, depende única y exclusivamente de la voluntad del deudor. A través de la condonación, el acreedor renuncia a hacer efectiva la obligación.⁴⁷¹

En el ámbito tributario, la condonación supone el perdón total o parcial de las deudas tributarias, es una forma de extinción que en el ámbito privado tiene su base en la autonomía de la voluntad que lo rige; ahora bien, desde la perspectiva tributaria en donde lo que rige es el principio de indisponibilidad del crédito tributario, la deuda no puede condonarse si no es en virtud de ley.

⁴⁷¹ Cfr. López Díaz, Elvira, *Iniciación al derecho*, Madrid, Delta Publicaciones Universitarias, 2006, p. 243.

Este requisito es consecuencia lógica de que el establecimiento de los tributos que hace nacer esas deudas, se produce por ley.⁴⁷²

La condonación de contribuciones se prevé en:

- El artículo 39, fracción I, del CFF, se establece que el ejecutivo federal mediante resoluciones de carácter general podrá condonar o eximir, total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios en los siguientes casos: cuando se haya afectado o trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, una rama de actividad, la producción o venta de productos, o la realización de una actividad; y en casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias.
- El artículo 146-B del CFF, que establece que tratándose de contribuyentes que se encuentren sujetos a un procedimiento de concurso mercantil, las autoridades fiscales podrán condonar parcialmente los créditos fiscales relativos a contribuciones que debieron pagarse con anterioridad a la fecha en que se inicie el procedimiento de concurso mercantil, siempre que el comerciante haya celebrado convenio con sus acreedores en los términos de la Ley respectiva.

Asimismo se prevén diversas otras hipótesis de condonación de multas y accesorios de contribuciones.

El segundo supuesto del artículo 39, fracción I, se trata de causas de fuerza mayor en donde difícilmente se puede argumentar que la condonación violenta los derechos de proporcionalidad y equidad, pues las personas que sufren los fenómenos ven reducido o eliminado su capacidad contributiva.

Originalmente este era el único caso de condonación. El artículo 50 del CFF de 1938 disponía que: “Serán condonados o reducidos los créditos fiscales de cualquier naturaleza, cuando por causa de fuerza mayor o por calamidades

⁴⁷² Cfr. Menéndez Moreno, Alejandro, et al, *Derecho Financiero y Tributario. Parte general. Lecciones de cátedra*, 10ª ed., España, Lex Nova, 2009, p. 266.

públicas, se afecte la situación económica de alguna entidad o región de la República. El Ejecutivo Federal declarará, mediante Decreto reglamentario, los impuestos, derechos productos o aprovechamientos sujetos a la franquicia, y las regiones o entidades en las que se disfrutará de la misma”.

Así, la condonación o reducción de los créditos fiscales sólo procedía por causas de fuerza mayor o por calamidades públicas que afectaran la situación económica de alguna entidad o región de la república. Como se aprecia, se tratan de casos extremos: fuerza mayor o caso fortuito, en donde por razones especiales no se puede dar cumplimiento a la obligación tributaria al presentarse una imposibilidad absoluta, no obstante haberse tomado todas las provisiones del caso. Por otra parte, el acontecimiento debía ser exterior, es decir, producirse fuera de la esfera de responsabilidad del deudor, o por simples calamidades como pueden ser epidemias o sequías que afecten la situación económica de alguna entidad o región de la República.⁴⁷³

El artículo 30 del CFF de 1967 disponía que: “El Ejecutivo Federal, mediante disposiciones de carácter general, podrá condonar o en su caso eximir total o parcialmente los créditos fiscales cuando se afecte gravemente la situación de alguna región de la República, o de alguna rama de las actividades económicas. Las disposiciones que al efecto se dicten determinarán los créditos que se condonen o en su caso se eximan, el importe o proporción de los beneficios, los sujetos que gozarán de los mismos, la región o la rama de actividad en las que producirán sus efectos, los requisitos que deben satisfacerse y el período al que se aplique”.

Como se advierte, se adiciona la posibilidad de condonar contribuciones, haciéndola extensiva a alguna rama de la actividad económica. Además, ya no sólo se refiere a la condonación sino también a la exención.

⁴⁷³ *Cfr.* López Padilla, Agustín, “La condonación de tributos causados, multas y recargos antes de 2003, según el Decreto a través de la Ley de Ingresos de la federación publicado (sic) el 27 de diciembre de 2006, es inconstitucional”, México, Centro de Estudios Fiscales, s.a., visible en <http://www.cefa.com.mx/articulos/di070329.html>, consultado el 10 de mayo de 2015.

Finalmente en el CFF vigente a partir de 1982 hasta la actualidad, se estableció en el artículo 39 el supuesto de condonación ya no sólo por catástrofes y cuestiones de fuerza mayor, sino también cuando se haya afectado o se trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, una rama de actividad, la producción o venta de productos, o la realización de una actividad.

En el CFF vigente, se hace extensiva la facultad de condonación para impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país o de una rama de actividad, la producción o venta de productos o la realización de una actividad.

En este supuesto, también se podría justificar la condonación en determinados casos con el objeto de impedir que las cargas fiscales agraven aún más una situación de emergencia o con el objeto de impedir que se cierren fuentes generadoras de empleo; sin embargo, estos casos tendrían que analizarse bien, pues pueden resultar en el otorgamiento inequitativo de privilegios a determinados sectores.

En el caso del artículo 146-B del CFF, parece que el Estado cede sus derechos de cobro a favor de otros acreedores.

Además de los casos mencionados, el Congreso de la Unión ha emitido decretos autorizando al ejecutivo realizar condonaciones de cuestionable constitucionalidad en la medida que se concede un trato de privilegio a contribuyentes incumplidos respecto de los demás contribuyentes que pagaron oportunamente. En estos casos, no se tratan de casos extremos.

Como hemos mencionado, la condonación puede justificarse en casos extremos de caso fortuito o fuerza mayor, los cuales se han visto en la historia de nuestro país. Por ejemplo, la condonación a causa del terremoto de 1985 que afectó a la Ciudad de México y gran parte del centro de la República, así como la condonación a causa de la explosión en parte importante de un sector de Guadalajara, Jalisco en 1992 y el levantamiento en el Estado de Chiapas a principios de 1994.

Nos parece clara la diferencia abismal entre los casos que acabamos de mencionar y los programas para que los contribuyentes se pongan al corriente en el pago de los tributos, que se han visto en repetidas ocasiones. Estos programas de regularización se pretenden fundamentar en los artículos 25 y 73 fracciones VII y XXX de la Constitución⁴⁷⁴ que prevén que corresponde al Estado la rectoría económica y desarrollo nacional, que debe ser integral y sustentable, y que debe favorecer el pleno ejercicio de los derechos fundamentales de los gobernados. El fin extra-fiscal de estos programas es el desarrollo económico nacional.

Así, el artículo 16 de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2003, estableció que el SAT, debía condonar por incosteable los créditos fiscales cuyo importe al 31 de diciembre de 2002, eran igual o inferior a 2,500 unidades de inversión o UDIS.⁴⁷⁵

La Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2007 nuevamente concedió la condonación de contribuciones. En su artículo séptimo transitorio, fracción I, inciso a) y b) se estableció la condonación para créditos fiscales causados antes del uno de enero del dos mil tres.⁴⁷⁶ En esta ocasión, se condonaron: a) Créditos fiscales consistentes en contribuciones federales, cuotas compensatorias y multas por incumplimiento de las obligaciones fiscales federales distintas a las obligaciones de pago causadas antes del 1o. de enero de 2003; b) Recargos, multas y gastos de ejecución derivados de dichos créditos fiscales y recargos; y, c) Recargos y multas derivados de créditos fiscales respecto de cuotas compensatorias y contribuciones federales distintas a las que el particular debía retener, trasladar o recaudar, causados entre el 1o. de enero de 2003 y el 31 de diciembre de 2005.

⁴⁷⁴ Cfr. Tesis 2a. CLXIV/2008, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIX, enero de 2009, p. 780.

⁴⁷⁵ Cfr. Artículo 16, *Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2003*, publicada en el Diario Oficial de la Federación el día 30 de diciembre de 2002.

⁴⁷⁶ Cfr. Artículo séptimo transitorio, *Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2007*, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 27 de diciembre de 2006.

Con el programa de condonación vigente en 2007 se condonó un aproximado de \$73,960.4 millones de pesos que representaban 711,626 créditos.⁴⁷⁷ En el poder legislativo se argumentó que se buscaba la regularización de los contribuyentes y el desarrollo nacional:

Finalmente, compañeras y compañeros diputados, con el objeto de beneficiar a la planta productiva nacional, los integrantes de la Comisión de Hacienda decidimos introducir un Programa de Condonación de Créditos Fiscales anteriores al ejercicio fiscal de 2007, lo que permitirá regularizar la situación fiscal de miles de contribuyentes...

Eso va a permitir sanear las cuentas de la Secretaría de Hacienda, sanear las cuentas que tiene el Sistema de Administración Tributaria y les va a permitir a los contribuyentes mexicanos tener un incentivo fiscal para generar crecimiento económico.

Estamos convencidos de que con la propuesta de ley de ingresos que hoy se somete a votación podemos acceder fortalecidos a la competencia internacional y por supuesto contar con un marco sólido de política fiscal y económica que dé certidumbre y rumbo al país.⁴⁷⁸

Por su parte, el poder judicial explicó que el establecimiento de la condonación “tuvo por objeto captar recursos en las condiciones más favorables posibles, en un nivel de riesgo prudente, que conllevaran un sano desarrollo de los mercados y regularizar la situación de los contribuyentes que tenían adeudos a su cargo”.⁴⁷⁹

La Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal 2013 nuevamente condona total o parcialmente los créditos fiscales consistentes en contribuciones federales cuya administración corresponda al Servicio de Administración Tributaria, cuotas compensatorias, actualizaciones y

⁴⁷⁷ Cfr. Chávez Ponce, Iván Emmanuel, “Condonación de Créditos Fiscales en 2013”, *Federalismo Hacendario*, INDETEC, no. 179, marzo-abril de 2013, p. 183, visible en <http://132.248.9.34/hevila/INDETECFederalismohacendario/2013/no179/16.pdf>, consultado el 5 de mayo de 2015.

⁴⁷⁸ Versión estenográfica de la sesión ordinaria del miércoles 12 de diciembre de dos mil doce, de la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión.

⁴⁷⁹ Cfr. Tesis 2a./J. 77/2009, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIX, junio de 2009, p. 294, de rubro: “CONDONACIÓN DE CRÉDITOS FISCALES. EL ARTÍCULO SÉPTIMO TRANSITORIO, FRACCIÓN I, INCISOS A) Y B), DE LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2007, QUE OTORGA AL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA LA FACULTAD PARA CONCEDERLA, RESPETA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA”.

accesorios de ambas, así como las multas por incumplimiento de las obligaciones fiscales federales distintas a las obligaciones de pago.⁴⁸⁰

Los argumentos fueron similares. En el poder legislativo se señaló:

Finalmente, compañeras y compañeros diputados, con el objeto de beneficiar a la planta productiva nacional, los integrantes de la Comisión de Hacienda decidimos introducir un Programa de Condonación de Créditos Fiscales anteriores al ejercicio fiscal de 2007, lo que permitirá regularizar la situación fiscal de miles de contribuyentes...

Estamos convencidos de que con la propuesta de ley de ingresos que hoy se somete a votación podemos acceder fortalecidos a la competencia internacional y por supuesto contar con un marco sólido de política fiscal y económica que dé certidumbre y rumbo al país.⁴⁸¹

En este sentido, al igual que en la condonación del 2007, se pretendió generar desarrollo económico; que se sanearan las cuentas del SAT; que los contribuyentes gozaran de un incentivo fiscal que generara crecimiento económico, y fortalecimiento al acceder a la competencia internacional. En este caso, la cantidad de la condonación ascendió a 166 mil 479 millones de pesos y se recuperó 40 mil 335 millones de pesos.⁴⁸²

Sin embargo, en los documentos analizados no se explican los resultados de las diversas condonaciones aplicadas, para mostrar cómo efectivamente cumplieron con los objetivos que se esperaban, y cómo ayudaron a generar un mayor desarrollo económico. Nos parece más bien, que en los casos mencionados, se utilizó la delicada figura de la condonación con mucha ligereza.

En cuanto a resultados en general, el SAT establece en su informe *Programa de regularización de adeudos "Ponte al Corriente"* que: "en el largo plazo la

⁴⁸⁰ Cfr. Artículo tercero transitorio, *Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal 2013*, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 17 de diciembre de 2012.

⁴⁸¹ Versión estenográfica de la sesión ordinaria del miércoles 12 de diciembre de dos mil doce, de la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión.

⁴⁸² Servicio de Administración Tributaria, "Programa de regularización de adeudos 'Ponte al Corriente'. Transitorio Tercero de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2013", SHCP-SAT, p. 4, visible en: http://www.sat.gob.mx/transparencia/rendicion_cuentas/Documents/Informe_PontealCorriente_2013_271213.pdf, consultado el 11 de mayo de 2015.

realización periódica de ejercicios de condonación arroja resultados mixtos, mayoritariamente no significativos, en la ampliación de la base gravable. Además de que implican inequidad para aquellos contribuyentes cumplidos, en caso de no acompañarse de políticas más estrictas en fiscalización y eficiencia recaudatoria”.⁴⁸³

Asimismo se establece que:

La aplicación repetida [de las condonaciones] induce a una reducción de la percepción de riesgo del incumplimiento, ya que los contribuyentes tendrán incentivos a no cumplir esperando la aplicación de estos programas para beneficiarse nuevamente (Litel y Sobel, 2007). Las amnistías fiscales repetidas periódicamente, como en los casos de Rusia y Argentina a lo largo de los 90, ejemplifican los efectos perversos generados en los contribuyentes ya de por sí evasores, así como en la recaudación”.⁴⁸⁴

Como se advierte, la evaluación de la figura de la condonación fiscal es negativa. También se establece que las claves de los programas exitosos de amnistía fiscal (caso Irlanda y Colombia) fueron que se percibieron como una oportunidad única y que fueron acompañados de un paquete de medidas de reforzamiento de la capacidad de fiscalización.⁴⁸⁵

En el caso de México, ha habido repetidas condonaciones, lo que en sí sólo pone en duda su efectividad. Más bien parece que se premia a los morosos e incumplidos y castiga a aquellos que cumplieron fielmente con las obligaciones fiscales, en vez de castigar a los incumplidos y premiar a los cumplidos.⁴⁸⁶

⁴⁸³ *Ibidem.*, p. 20.

⁴⁸⁴ *Idem.*

⁴⁸⁵ *Ibidem.*, p. 22.

⁴⁸⁶ En su novela *Los viajes de Gulliver*, Jonathan Swift relata que en Lilliput el que pueda demostrar que durante setenta y tres lunas ha cumplido estrictamente la ley adquiere ciertos privilegios en forma de rentas. Esto le otorga el status jurídico de *snipall* o legal. El ser *snipall* es una condición social opuesta a nuestro infractor o delincuente, que muestra otro punto de vista de la política del Derecho. Esto es, el ordenamiento jurídico lilliputiense elige premiar al que cumple la ley más que castigar al que la quebranta. Gulliver anota que los lilliputienses no consideran una buena política que las leyes se sustenten únicamente en la punición y no en la recompensa. Por ello, en los tribunales lilliputenses, la imagen de la justicia tiene en la mano izquierda una espada, pero en la mano derecha, sujeta una bolsa de oro abierta, simbolizando la premiación al cumplido, además, el símbolo de la justicia tiene seis ojos: dos adelante, dos atrás, y uno en cada lado para simbolizar circunspección. *Cfr. The Works of*

Además, llama la atención que contrario a lo establecido por el SAT en el informe referido sobre el *Programa Ponte al Corriente*, la SCJN considera que estas condonaciones sirven para hacer más equitativo el sistema tributario pues, según la SCJN, “desde la óptica de los principios de comodidad y buena fe se presupone que la falta de pago de la obligación pecuniaria obedeció a la desaparición de la capacidad contributiva del gobernado”.⁴⁸⁷ Lo que nos llevaría a dos conclusiones: que quienes no pagan, son omisos porque no tienen capacidad contributiva; y que el sistema tributario es inequitativo en principio. En este sentido, la condonación sería una figura jurídica que haría realidad la justicia tributaria. Pero entonces surge un problema: ¿por qué desde los órganos legislativos y jurisdiccionales federales se valida con sus determinaciones un sistema fiscal injusto?

Por otra parte, el argumento, aunque parece desesperado (es generalmente aceptado que esta medida es inequitativa) puede tener cierta razonabilidad, pues como hemos establecido en este trabajo, los impuestos individuales y en conjunto parecen no respetar la capacidad contributiva. Además, en un informe del Banco Interamericano de Desarrollo se destaca que en materia tributaria, el sector empresarial de América Latina se caracteriza por una carga impositiva y una evasión fiscal considerables, lo que a menudo se considera parte de un orden natural. Se argumenta que la combinación de impuestos elevados y evasión generalizada tiene efectos adversos sobre la productividad y que la evasión puede ser una estrategia de supervivencia de las empresas, que de otro modo quebrarían debido a normativas onerosas y engorrosas.⁴⁸⁸

Jonathan Swift, D.D., containing additional letters, tracts, and Poems, Edinburgh, 1914, vol-XII, p. 78.

⁴⁸⁷ Tesis 2a. L/2008, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXVII, mayo de 2008, p. 226, de rubro: “CONDONACIÓN DE MULTAS FISCALES. EL ARTÍCULO SÉPTIMO TRANSITORIO, FRACCIÓN I, INCISO A), DE LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2007, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA”.

⁴⁸⁸ Cfr. Pagés, Carmen (ed.), *La era de la productividad. Cómo transformar las economías desde sus cimientos*, Desarrollo en las Américas, Washington- Banco Interamericano de Desarrollo, 2005, p. 177.

Sin embargo, la condonación no sirve para establecer la capacidad contributiva y a partir de allí realizar la distribución equitativa de las cargas. En todo caso, la capacidad contributiva debe establecerse con anterioridad. La condonación de contribuciones sí se relaciona con los derechos humanos de proporcionalidad y equidad tributarias, y con la justa distribución de las cargas públicas.

La condonación por lo general se ha estudiado como un medio de extinción de créditos fiscales. Se considera que al condonarse los créditos fiscales no se perjudican a persona alguna. Sin embargo, la interpretación de que con la condonación de contribuciones sí se afecta a todos los demás contribuyentes que cubren el importe del presupuesto de lo que a otros se condona, no ha sido atendida con mucha extensión.⁴⁸⁹

Nosotros consideramos que se trastocan los derechos de proporcionalidad y equidad tributarias con la condonación de contribuciones, pues los contribuyentes cumplidos, especialmente los cautivos, soportan con mayor intensidad la carga asociada al gasto público, en este sentido sí son perjudicados. Así, aunado a las críticas desde las perspectivas morales, política o financiera, consideramos que desde la perspectiva jurídica y de derechos humanos, también encontramos graves cuestionamientos a la figura de la condonación fiscal.

No vamos a analizar a detalle los preceptos jurídicos que regulan estas condonaciones; sin embargo tenemos ya un marco de referencia útil para esbozar planteamientos aceptables.

El artículo 31, fracción IV, de la Constitución establece límites a la potestad tributaria y establece la forma en que se debe realizar la repartición de las cargas tributarias: de manera proporcional y equitativa. Asimismo, ya hemos analizado lo que implican la proporcionalidad y equidad tributarias.

⁴⁸⁹ Cfr. Rodríguez Mejía, Gregorio, "Las exenciones de impuestos", *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, Nueva Serie, año XXXI, no. 94, enero-abril de 1999, visible en: <http://info.juridicas.unam.mx/publica/rev/boletin/cont/94/art/art4.htm#P9>, consultado el 05 de mayo de 2015.

Por otro lado, hemos visto que tratándose de fines extra-fiscales, estos deben ser debidamente fundamentados y motivados, realizándose el examen de proporcionalidad para no caer en la arbitrariedad. Las condonaciones en México no muestran que la medida sea la mejor para alcanzar el fin extra-fiscal de desarrollo económico, ni que hayan servido su propósito.

Entonces, no podemos aceptar que la condonación sea válida en virtud de lo dispuesto en los artículos 25 y 73 fracciones VII y XXX, de la Constitución que prevén que al Estado corresponde la rectoría económica y desarrollo nacional, que debe ser integral y sustentable, y que debe favorecer el pleno ejercicio de los derechos fundamentales de los gobernados. No podemos ignorar que se altera la carga tributaria en términos no sancionados por el artículo 31, fracción IV, constitucional y que los artículos 25 y 73, fracciones VII y XXX de la Constitución, de ninguna manera tienen esa finalidad.

Lo anterior se advierte además, con los argumentos expuestos al abordar la condonación realizada mediante la Ley de Ingresos de la Federación para 2013 a Estados y municipios.⁴⁹⁰

A mayor abundamiento, para Antonio Durán, la medida en sí misma es siempre objetivamente injusta y atenta contra los principios de equidad y justicia. En este sentido, comenta que se trata de optar por el pragmatismo fiscal o por la justicia tributaria.⁴⁹¹ En los casos que hemos visto, tenemos que concluir que se optó por el pragmatismo fiscal; es decir, las condonaciones tenían fines meramente recaudatorios sin atender los derechos humanos de proporcionalidad y equidad tributarias. Lo que a su vez supone el reconocimiento implícito de la incapacidad de la administración tributaria para atajar las conductas evasivas por los cauces normativos ordinarios.

⁴⁹⁰ Véase punto 6.5. “Acceso a la justicia”, del Capítulo III “Fundamentación de la proporcionalidad y de la equidad como derechos humanos” de este trabajo.

⁴⁹¹ Durán-Sindreu Buxadé, “Amnistía fiscal y equidad”, *El País*, España, 8 de abril de 2012, sección “Opinión”, visible en http://sociedad.elpais.com/sociedad/2012/04/08/actualidad/1333920312_060160.html, consultado el 11 de mayo de 2015.

Esto trae consigo otro problema. La presunción de que no sólo la administración tributaria no puede atajar las conductas evasivas, sino de que además utiliza estas medidas con el propósito de beneficiar indebidamente a ciertos contribuyentes.

Así por ejemplo, la Auditoría Superior de la Federación detectó un probable perjuicio a la hacienda federal por mil 123 millones 614 mil pesos por multas y recargos que el SAT condonó a cinco contribuyentes en el marco del programa “Ponte al Corriente” de la Ley de ingresos de 2013: Sabritas por 929 millones 492 mil 858 pesos; empresa vinculada a Gamesa por 150 millones 453 mil 901.00 pesos; dos empresas vinculadas a la desarrolladora inmobiliaria ProLogis por 9 millones 342 mil 849.00 pesos y 5 millones 498 mil 397.00 pesos; y empresa relacionada con el banco Scotiabank Inverlat por 28 millones 825 mil 996 pesos.⁴⁹² De igual manera, suscitó cierta polémica la condonación de 3 mil millones de pesos a Televisa.

Como se advierte, la condonación puede traducirse en corrupción o en pago de favores políticos a empresas “amigas” de los gobernantes en turno.

Este tipo de privilegios fiscales a algunos, se puede vincular con el fallido papel del Estado en la redistribución de la riqueza mediante medidas fiscales y con la enorme desigualdad existente en México.

Al respecto, en un informe de OXFAM denominado: *Riqueza: tenerlo todo y querer más*, de enero de 2015,⁴⁹³ se señaló: “La riqueza mundial se concentra cada vez más en manos de una pequeña élite rica. Los datos de *Credit Suisse* revelan que, desde 2010, el 1% de los individuos más ricos del mundo ha incrementado su participación en el conjunto de la riqueza a nivel

⁴⁹² Cfr. Leyva, Jeanette, SAT condona multas millonarias a Sabritas, Gamesa, Scotiabank, en *El Financiero*, Sección Economía, visible en: <http://www.elfinanciero.com.mx/economia/sat-condona-a-sabritas-gamesa-prologis-y-scotiabank-multas-millonarias-asf.html>, consultada el 28 de marzo de 2015.

⁴⁹³ Informe temático Oxfam, “Riqueza: tenerlo todo y querer más”, pp. 2 y 3, visible en: https://www.oxfam.org/sites/www.oxfam.org/files/file_attachments/ib-wealth-having-all-wanting-more-190115-es.pdf, consultado el 2 de agosto de 2015.

mundial”.⁴⁹⁴ En el informe se destaca que: “80 personas poseen la misma riqueza que el 50% más pobre de la población mundial; esto quiere decir que 3,500 millones de personas comparten la misma cantidad de riqueza que estas 80 personas enormemente ricas”.

En lo que nos interesa para el tema tributario, el informe precisa que:

En Estados Unidos, los dos ámbitos a los que se dirigen la mayoría de las actividades de lobby son el presupuesto federal y la asignación de fondos federales y los impuestos. Las empresas intentan así influir directamente y en su propio beneficio sobre recursos y políticas públicas, valiéndose de las considerables sumas de dinero que tienen a su disposición. Las actividades de lobby sobre cuestiones fiscales pueden especialmente socavar de forma directa el interés general, en la medida en que una reducción de la contribución fiscal de las empresas se traduce en una disminución de los recursos disponibles para financiar los servicios públicos básicos.⁴⁹⁵

Como se advierte, una conducta de esta naturaleza también puede estar presente en México con el tema de las condonaciones a empresas como Sabritas, Gamesa, Scotiabank Inverlat y Televisa, que acreditaría por una parte un sistema tributario que privilegia o beneficia a los grandes contribuyentes, por otra parte, muestra que las cargas tributarias no se reparten equitativamente, porque se sujetan a fines extra-fiscales, además, deja en evidencia que la carencia de recursos públicos derivados de fuentes fiscales puede afectarse con conductas como las condonaciones. Lo anterior implica que los impuestos sean insuficientes para atender las necesidades de los grupos menos favorecidos de la sociedad.

En este contexto, Oxfam impulsa ciertas medidas para la redistribución del dinero y el poder de las élites a los ciudadanos, dos impactan en el ámbito tributario. El primero es distribuir la carga fiscal en forma justa y equitativa.

⁴⁹⁴ *Idem*. La organización destacó que: “En 2014, el 1% más rico poseía el 48% de la riqueza mundial, mientras que el 99% restante debía repartirse el 52%. Prácticamente la totalidad de ese 52% está en manos del 20% más rico de la población mundial, de modo que el 80% restante sólo posee un 5.5% de la riqueza mundial. Si se mantiene esta tendencia de incremento de la participación de las personas más ricas en la riqueza mundial, en sólo dos años el 1% más rico de la población acaparará más riqueza que el 99% restante, (...); y el porcentaje de riqueza en manos del 1% más rico superará el 50% en 2016”.

⁴⁹⁵ *Idem*.

Para ello propone: trasladar la carga tributaria del trabajo y el consumo al patrimonio, el capital y las rentas derivados de dichos bienes; transparencia sobre los incentivos fiscales; aplicar impuestos nacionales sobre el capital y explorar la posibilidad de un impuesto mundial sobre la riqueza. El segundo es subsanar los vacíos legales en la fiscalidad internacional y las deficiencias en su gobernanza.⁴⁹⁶

Sobre el caso México, Oxfam denunció, en un informe denominado: *Desigualdad Extrema en México: concentración del poder económico y político*, de junio de 2015,⁴⁹⁷ donde destaca el ascenso y la riqueza de los cuatro principales multimillonarios mexicanos (Carlos Slim, Germán Larrea, Alberto Baillères y Ricardo Salinas Pliego), que el rendimiento real de la riqueza de 4 mexicanos es alrededor de un tercio del ingreso acumulado por casi 20 millones de mexicanos. Ahí se afirma: “En su calidad de empresarios multimillonarios a quienes el Estado constantemente supervisa o regula, es de su total interés el intervenir tanto como puedan en los instrumentos u organismos que se encargan de la regulación, supervisión y vigilancia; es decir, de capturar políticamente al Estado mexicano”.⁴⁹⁸

Además, sobre la política fiscal mexicana, el informe sostiene que está: “diseñada de tal manera que el efecto redistributivo de la política fiscal sea mínimo, por no decir nulo”.⁴⁹⁹ Por otra parte, en el apartado “IV. Un programa

⁴⁹⁶ *Idem.*

⁴⁹⁷ Esquivel Hernández, Gerardo, *Desigualdad Extrema en México: concentración del poder económico y político*, México, Oxfam México, 2015, pp. 18, 19, 37, 38 y 39, visible en: http://cambialasreglas.org/images/desigualdadextrema_informe.pdf, consultado el 2 de agosto de 2015.

⁴⁹⁸ *Idem.*

⁴⁹⁹ Compartimos esta postura de Oxfam, sin embargo Oxfam argumenta que la falta del carácter redistributivo del sistema fiscal se hace visible con las tasas de impuestos sobre ingresos que es menor que en la mayoría de los países de la OCDE, lo anterior significa que se tienen menos recursos para atender las necesidades de la gente en situación de pobreza. Por nuestra parte, como señalamos cuando abordamos el tema de la tasa del ISR, consideramos que la tasa por sí misma, al compararla con otros países, no es suficiente para determinar si se paga poco, suficiente o muchos impuestos, pues se involucran otros elementos que hacen difícil una comparación sólo a base de tasas. Una posible explicación del efecto no redistributivo de impuestos a las empresas podría ser los muchos privilegios que se otorgan, como las condonaciones. Por otra parte, aunque nuestro estudio no versó sobre empresas o personas morales, advertimos que la tasa de ISR (30%) es menor que la tasa marginal que deben pagar las personas físicas.

para combatir la desigualdad y la agenda para el futuro”, se establecen dos medidas que impactan en el aspecto tributario. La primera es una política fiscal más progresiva, en donde se recomienda gravar, por ejemplo, los ingresos provenientes de ganancias de capital, de dividendos y de intereses, por lo menos, con tasas impositivas equivalentes a las que se aplican a los ingresos laborales. Señala que actualmente algunos de estos impuestos son inexistentes o tienen tasas impositivas inferiores a los de los ingresos laborales, lo que acentúa la desigualdad horizontal entre individuos que obtienen sus ingresos de distintas fuentes.

La segunda es un gasto mejor focalizado en donde se identifiquen las prioridades en materia de educación, salud y acceso a servicios básicos que requiere la población. El informe establece que se debe garantizar que estos servicios tengan un mínimo de calidad, y que el gasto público debe tener en mente no sólo la magnitud del beneficio social que puede generar, sino también su componente redistributivo.

Como se advierte de los informes de Oxfam, parecen haber intentos de las élites de utilizar en su beneficio el sistema fiscal, los enfoques economicistas les permiten la captura de esa parte del Estado que administra el aparato tributario. Además, se muestra que hay inequidad en las cargas tributarias.

3. Otros estímulos y exenciones

La discusión sobre los distintos tipos de privilegios fiscales ha sido larga. De manera general y especialmente en México, se acepta que muchos recursos se dejan de captar por el fisco debido a las distintas exenciones, tratamientos especiales, estímulos y privilegios de todo tipo que las leyes establecen. Debemos aclarar que no nos referimos a los casos en donde se tratan de recursos que no incrementan al patrimonio o bienes y servicios necesarios para cubrir las necesidades básicas para llevar una vida digna, pues como hemos insistido, estos recursos no deben ser gravados.

Los tratamientos fiscales especiales se explican casi siempre con fines extra-fiscales que buscan el desarrollo económico. En efecto, como señalan Juan Pablo Jiménez y Andrea Podestá, los incentivos tributarios a la inversión fueron parte central de la estrategia de desarrollo de muchos países en la década de '50 y comienzos de los '60, y aún ahora son parte del conjunto de instrumentos de política económica implementados por los países desarrollados y especialmente por aquellos en desarrollo quienes concentran una mayor variedad. Estos incentivos tenían como objeto fomentar la inversión local y la inversión extranjera directa.⁵⁰⁰

Según Carlos Tello y Domingo Hernández, México se dirige de manera excesiva por el camino de los estímulos, de los incentivos, de los tratamientos especiales. Sin embargo, a pesar de todo tipo de promociones por la vía fiscal, en los últimos 30 años no ha habido un crecimiento económico significativo ni mayor inversión de los particulares. Lo que sí ha sucedido, es que el fisco dejó de recaudar cuantiosos recursos.⁵⁰¹ Es decir, no se ha cumplido la finalidad extra-fiscal de estos instrumentos.

Aun así, y aunado a los distintos privilegios fiscales ya mencionados en el cuerpo de este trabajo, en la Ley de Ingresos para el Ejercicio Fiscal 2015 se establecen los siguientes estímulos:⁵⁰²

Contribuyente beneficiado	Estímulo
A las personas que realicen actividades empresariales, excepto minería	Para que al determinar su utilidad puedan deducir el diésel que adquieran para su consumo final, siempre que se utilice exclusivamente como combustible en maquinaria en general, excepto vehículos. El estímulo consiste en permitir el acreditamiento del IEPS a que se refiere el artículo 2o.-A,

⁵⁰⁰ Cfr. Jiménez, Juan Pablo, Podestá, Andrea, "Inversión, incentivos fiscales y gastos en América Latina", Chile, Naciones Unidas CEPAL, serie Macroeconomía de desarrollo, no. 77, 2009, p. 15.

⁵⁰¹ Cfr. Tello, Carlos, Hernández Domingo, "Sobre la reforma tributaria en México", *Economía UNAM*, México, vol. 7 no. 21, septiembre-diciembre 2010, p. 46, visible en: <http://www.economia.unam.mx/publicaciones/nueva/econunam/pdfs/21/03tello.pdf>, consultado el 11 de mayo de 2015.

⁵⁰² *Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2015*, publicado en el Diario Oficial de la Federación de 12 de noviembre de 2014.

	fracción I de la Ley del IEPS que las personas que enajenen diésel en territorio nacional hayan causado por la enajenación de dicho combustible.
A los contribuyentes que adquieran diésel para su consumo final y que sea para uso automotriz en vehículos que se destinen exclusivamente al transporte público y privado, de personas o de carga	El estímulo consiste en permitir el acreditamiento del IEPS a que se refiere el artículo 2o.-A, fracción I de la Ley del IEPS, que las personas que enajenen diésel en territorio nacional hayan causado por la enajenación de este combustible.
A los adquirentes que utilicen los combustibles fósiles a que se refiere el artículo 2o., fracción I, inciso H) de la Ley del IEPS, en sus procesos productivos para la elaboración de otros bienes y que en su proceso productivo no se destinen a la combustión.	El estímulo fiscal será igual al monto que resulte de multiplicar la cuota del IEPS que corresponda, por la cantidad del combustible consumido en un mes, y podrá ser acreditado contra el ISR que tenga el contribuyente a su cargo.
A los contribuyentes titulares de concesiones y asignaciones mineras cuyos ingresos brutos totales anuales por venta o enajenación de minerales sean menores a 50 millones de pesos	El estímulo consiste en permitir el acreditamiento del derecho especial sobre minería que hayan pagado en el ejercicio de que se trate contra el ISR que tengan los concesionarios o asignatarios mineros a su cargo, correspondiente al mismo ejercicio en que se haya determinado el estímulo.
A los contribuyentes que tributen en los términos del Título II de la Ley del ISR (personas morales)	El estímulo consiste en poder disminuir de la utilidad fiscal determinada, el monto de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el mismo ejercicio.
A los contribuyentes que entreguen en donación bienes básicos para la subsistencia humana en materia de alimentación o salud a instituciones autorizadas para recibir donativos deducibles y que estén dedicadas a la atención de requerimientos básicos de subsistencia en materia de alimentación o salud de personas, sectores, comunidades o regiones de escasos recursos, denominados bancos de alimentos o de medicinas.	El estímulo consiste en una deducción adicional por un monto equivalente al 5% del costo de lo vendido que le hubiera correspondido a dichas mercancías, que efectivamente se donen y sean aprovechables para el consumo humano.
A los contribuyentes, del ISR, que empleen a personas que padezcan discapacidad motriz; mental; auditiva o de lenguaje, en un 80% o más de la capacidad normal o a invidentes.	El estímulo consiste en poder deducir de los ingresos acumulables del contribuyente, para los efectos del ISR por el ejercicio fiscal correspondiente, un monto adicional equivalente al 25% del salario efectivamente pagado a las personas antes señaladas.

Además, dicha Ley de ingresos también establece las siguientes exenciones:

- Se exime del pago del ISAN que se cause a cargo de las personas físicas o morales que enajenen al público en general o que importen definitivamente en los términos de la Ley Aduanera, automóviles cuya propulsión sea a través de baterías eléctricas recargables, así como de aquéllos eléctricos que además cuenten con motor de combustión interna o con motor accionado por hidrógeno.
- Se exime del pago del derecho de trámite aduanero que se cause por la importación de gas natural, en los términos del artículo 49 de la Ley Federal de Derechos.

Para Luiz Villela, Andrea Lemgruber, y Michael Jorratt,⁵⁰³ los incentivos tributarios presentan las siguientes características:

- Son regresivos por naturaleza pues, lógicamente, benefician en su mayoría a quienes pagan impuestos por actividades empresariales y, por ende, los más pobres no se benefician de los gastos tributarios.
- En muchos casos, los gastos tributarios crean estímulos para que las personas hagan aquello que de todas formas habrían hecho, por lo cual el estímulo se transforma finalmente en una concesión innecesaria para el beneficiario. Es decir, para incentivar a uno se asume el costo de varios.
- Los incentivos tributarios son más difíciles de administrar y controlar, lo que puede dar lugar al fraude o incluso a mayores errores involuntarios.
- En la medida en que un gasto tributario favorece a un sector específico de la economía, produce un desvío de recursos no deseado hacia el sector favorecido. Sin embargo, esto no constituye necesariamente una desventaja en aquellos casos en que el gasto tributario busca corregir una distorsión causada previamente por el impuesto. Asimismo, por la complejidad, se aumentan los costos de cumplimiento y de fiscalización.

⁵⁰³ Villela, Luiz, Lemgruber, Andrea y Jorratt, Michael, *Los presupuestos de gastos tributarios. Conceptos y desafíos de implementación*, Banco Interamericano de Desarrollo, 2009.

- Los incentivos tributarios obligan a mantener elevadas las tasas ya que para recaudar una cantidad determinada se requerirán tasas más altas si una parte de la recaudación potencial se pierde por la aplicación de gastos tributarios.⁵⁰⁴

En este último punto se muestra claramente los efectos negativos de estos incentivos en los derechos humanos de proporcionalidad y equidad tributarias, pues se carga en algunos el sostenimiento del gasto público, mientras que otros apenas contribuyen; por otra parte, no se controlan los resultados para que efectivamente se lleguen a los objetivos para los que se instituyeron.

Otra cuestión a tomar en cuenta es que tratándose de gasto presupuestario directo, está sujeto a mayor escrutinio público, ya que el mecanismo legislativo para su elaboración así lo permite. Por el contrario, los gastos presupuestarios indirectos (gastos tributarios) quedan ocultos en las proyecciones de ingresos y sólo se someten a discusión parlamentaria para su aprobación inicial.⁵⁰⁵

Así, el gasto directo se desarrolla en dos etapas: la percepción del ingreso y el pago del subsidio o la transferencia; por su parte, en el segundo caso, el gasto tributario, se compensa el pago con el ingreso, omitiéndose aquellas dos etapas. Sin embargo, los gastos tributarios son una herramienta alternativa de intervención estatal, que persigue resultados similares a los que se podrían obtener mediante el gasto público directo. Por lo tanto, deberían estar sujetos a los mismos controles y criterios de transparencia, de lo contrario, se corre el peligro de que se establezcan al margen de las consideraciones objetivas que podrían justificar tal elección, poniendo en riesgo la función primaria de recaudación de ingresos del sistema tributario.⁵⁰⁶

Cerramos este capítulo destacando la evaluación que hacen Fausto Hernández Trillo, Andrés Zamudio y Juan Pablo Guerrero Amparán, de la administración y legislación de la recaudación, con la advertencia previa de

⁵⁰⁴ *Ibidem*, pp. 10-13.

⁵⁰⁵ *Ibidem*, p. 14.

⁵⁰⁶ *Idem*.

que, el análisis está focalizado a la década de los noventa, pero sus conclusiones son actuales, esos autores destacan:

Respecto a la administración y legislación de la recaudación podemos decir:

El esquema legal es poco consistente y proporciona oportunidades para la evasión y la elusión fiscales;

Tiene una administración muy compleja, que implica muchos controles y obligaciones, lo cual hace costoso y complicado para el contribuyente cumplir (diversas estimaciones calculan que México gasta 10 centavos por cada peso que recolecta);

Presenta un sinnúmero de privilegios y exenciones, lo cual le resta eficacia;

El sistema en su conjunto muestra algunos problemas de falta de equidad y proporcionalidad;

Posee baja flexibilidad para responder a los cambios de las circunstancias económicas, políticas y sociales. Esto en parte se debe a la gran influencia que los distintos actores económicos tienen en este proceso, así como a la diversidad de posiciones en el Congreso, lo que ocasiona un lento proceso de negociación, cada vez que las circunstancias demandan un cambio en la política fiscal. Debe reconocerse que esto sucede en la mayoría de las democracias;

No permite una vinculación clara y transparente entre la contribución de la sociedad y la prestación de servicios públicos del gobierno. En México ha existido, por la ausencia de procesos democráticos sólidos, un considerable retraso en la especificación el destino de los fondos que provee la ciudadanía por medio del pago de impuestos. La falta de rendición de cuentas por parte de los gobernantes ha dificultado que los contribuyentes sepan correctamente en qué se usan sus recursos.⁵⁰⁷

De lo argumentado en este capítulo, podemos concluir que considerando a los impuestos en conjunto, no se ajustan a los derechos de proporcionalidad y equidad tributarias. Además, los tratamientos especiales, sean condonaciones, estímulos, etc., hacen más inequitativa la imposición en México.

⁵⁰⁷ Hernández Trillo, Fausto, Zamudio, Andrés y Guerrero Amparán, Juan Pablo, "Los impuestos en México: ¿Quién los paga y cómo?" *op. cit.*, p. 8.

CAPÍTULO VII. COMENTARIOS FINALES Y PROPUESTAS PARA MEJORAR EL SISTEMA IMPOSITIVO MEXICANO

Ya analizamos el vínculo entre el derecho fiscal sustancial –vía el análisis del ISR e IVA en relación con los principios de proporcionalidad y equidad– y los derechos humanos, advirtiendo que el propio desarrollo de los derechos humanos corre a la par de la lucha por unos impuestos justos que enaltezcan la dignidad humana. Concluimos que la proporcionalidad y equidad tributarias son efectivos derechos humanos, se fundamentan en una dignidad inherente a la persona humana y hacen referencia al establecimiento de límites al poder. Asimismo, en el Capítulo III de este trabajo se demostró desde tres perspectivas: ética, histórica y de derecho positivo, que la proporcionalidad y equidad tributarias son efectivos derechos humanos.

También estudiamos los principales impuestos federales: ISR e IVA, y establecimos que no colman las exigencias de la proporcionalidad y equidad como derechos humanos. Sin embargo, si la proporcionalidad y equidad tributaria son efectivos derechos humanos, entonces los impuestos en México deben colmar esas exigencias propias de los derechos humanos.

Por lo anterior, realizamos algunos comentarios finales y algunas propuestas que puedan llevar al respeto de la proporcionalidad y equidad tributarias como derechos humanos.

1. Los derechos de proporcionalidad y equidad tributarias reconocidos expresamente en la Constitución

Hemos advertido que los principales impuestos considerados individualmente y en conjunto no respetan los derechos humanos de proporcionalidad y equidad tributarias. Asimismo, en el capítulo primero de este trabajo establecimos que el concepto jurídico de ciudadanía es restringido, y por tanto, en el caso de los impuestos, nos pronunciamos por una vinculación con la persona como ser humano más que como ciudadano.

En nuestra opinión, no cabe duda de que la proporcionalidad y equidad tributarias son derechos que se adscriben a la persona en su calidad de ser humano más que de ciudadano. También destacamos que estos derechos pueden interactuar como mecanismo para hacer efectivos otros derechos.

Además, los derechos humanos de proporcionalidad y equidad tributarias no son nuevos o exóticos, recordemos que la primera formulación del derecho a la proporcionalidad tributaria aparece con la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789, aunque posteriormente no ha sido incluido en los catálogos de derechos. En cuanto a la equidad, entendida como un aspecto de la igualdad en general, siempre ha estado presente como derecho humano. Así, podemos encontrar antecedentes de ella aun en el periodo antropológico de la filosofía, dos ejemplos son la *Ética Nicomaquea* y *La Política* de Aristóteles. Además, estos derechos humanos tienen el elemento principal de los derechos humanos tradicionales: se presentan como límites al poder del Estado. Por otra parte no son políticos, así no hay duda de que pertenecen a las personas en su calidad de seres humanos.

Ahora bien, de poco sirve discurrir sobre la proporcionalidad y equidad tributarias como derechos humanos si como hemos visto, la persona como ser humano no es eje de las decisiones cuando se trata de impuestos, sino situaciones de índole económica o política. Hemos mencionado que la labor del derecho positivo es hacer jurídicamente viable el discurso filosófico de los derechos humanos, sin embargo, también se requiere la garantía jurisdiccional, el mecanismo que permita que se hagan efectivos.

Aunque el juicio de amparo debería ser esa herramienta, hemos destacado cómo hermenéuticas relacionadas con la visión económica del tributo, limitan que se genere un ámbito de protección para el contribuyente a través del amparo.

También advertimos lo que a veces parece ser una alianza entre los poderes ejecutivo, legislativo y judicial para no dar pleno reconocimiento a los

derechos humanos de proporcionalidad y equidad tributarias a pesar de un desarrollo jurisprudencial bastante garantista al respecto.

En la investigación, destacamos cómo no se toma en cuenta la real capacidad contributiva de los sujetos pasivos y se permiten medidas como las condonaciones de impuestos que benefician a particulares, que en rigor estricto, por lo capitales que manejan, no lo requieren. Por lo tanto, consideramos que es necesario establecer los principios de proporcionalidad y equidad de manera explícita en la CPEUM como derechos humanos. Es decir, aceptando los resultados de la presente investigación, consideramos importante elevar a los principios de proporcionalidad y equidad tributarias de manera clara y explícita como derechos humanos en la Constitución.

No ignoramos que una hermenéutica interesada del Poder Judicial de la Federación, puede anular cualquier reforma constitucional, los ejemplos y casos recientes son extensos.⁵⁰⁸ No obstante consideramos que la Constitución en conjunto con el juicio de amparo, todavía pueden ser herramientas valiosas para establecer límites al ejercicio del poder y hacer efectivos los derechos humanos de proporcionalidad tributaria y equidad tributaria.

Por ello proponemos una reforma al artículo 31, fracción IV, de la CPEUM para quedar como sigue:

Precepto actual	Reforma Propuesta
<p>Artículo 31. Es obligación de los mexicanos: ... IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y</p>	<p>Artículo 31. Es obligación de los mexicanos: ... IV. Contribuir para el gasto público de la Federación, del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que</p>

⁵⁰⁸ A manera de ejemplo podemos citar el caso de la consulta popular. Mediante ley (Ley Federal de consulta popular) se estableció en 2014 a la consulta popular como mecanismo de participación e intervención de los ciudadanos en la toma de las decisiones relacionadas con temas relevantes; Sin embargo, en octubre del mismo año, la SCJN rechazó por mayoría de seis votos, la aplicación de la consulta popular sobre salarios mínimos para los comicios de junio de 2015. Asimismo, en octubre de 2014, también rechazó la consulta popular sobre materia energética.

<p>Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.</p>	<p>residan. Todas las autoridades, en sus respectivos ámbitos de competencia, cuando ejerzan sus facultades fiscales, deberán respetar los derechos humanos al mínimo vital, a la proporcionalidad tributaria y a la equidad tributaria. El mínimo vital estará exento de tributación y será determinado por el Ejecutivo Federal, a través de la instancia encargada del desarrollo social, previa opinión de la Comisión Nacional de Derechos Humanos, tomando en consideración una serie de indicadores básicos que hagan efectivos los derechos humanos que protege esta Constitución.</p>
--	--

La reforma se explica por sí misma, expresa de manera clara el carácter del mínimo vital como límite a las facultades de tributación; se plasman los principios de proporcionalidad y equidad como efectivos derechos humanos, y se crea una instancia encargada de establecer o determinar el mínimo vital – ajena a las áreas tributarias o financieras–, como es el área encargada del desarrollo social con la opinión de la instancia encargada de proteger los derechos humanos. Con ello, se pretende que no quede duda de que la proporcionalidad y equidad tributarias son derechos humanos.

Así, podría hacerse efectivo el contenido del artículo 1°, párrafo tercero de la CPEUM, para que todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, promuevan, respeten, protejan y garanticen los derechos humanos al mínimo vital, a la proporcionalidad tributaria y a la equidad tributaria, de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad, característicos de los derechos humanos.

En consecuencia, al contar con plasmación legislativa en el nivel constitucional, el mínimo vital, la proporcionalidad tributaria y equidad tributaria, jugarían un papel específico como derechos humanos sustantivos en el diseño de la legislación impositiva, esto obligaría al Poder Judicial de la

Federación y a los diversos órganos contencioso administrativos, a analizar las cuestiones tributarias sustantivas a la luz de los derechos humanos, desechando las interpretaciones economicistas o las cuestiones de política fiscal. Es decir, los órganos jurisdiccionales ya existentes serían los mecanismos para hacer efectivos los derechos humanos de proporcionalidad y equidad tributarias a través del juicio contencioso administrativo y del juicio de amparo.

Por otra parte, esta reforma puede propiciar un desarrollo doctrinal del derecho fiscal en nuestro país, al detonar estudios sobre el mínimo vital en su expresión fiscal y sobre la proporcionalidad y equidad tributarias desde la perspectiva de los derechos humanos. Pues, aunque el tema se asoma cada vez más en la materia tributaria, estudiosos de derechos humanos no han tomado en serio el análisis de la proporcionalidad y equidad tributarias como derechos humanos.

Un desarrollo doctrinal en estos temas serviría también para que los gobernados estén más conscientes de estos derechos y ejerzan un mayor control sobre los actos de las autoridades de cualquiera de los tres ámbitos de poder, evitando así posturas economicistas u políticas que restringen los alcances de los derechos humanos.

2. Enfoque de derechos humanos relacionado con los diversos elementos del derecho humano a la proporcionalidad tributaria

Como vimos en el capítulo II de este trabajo, el derecho a la proporcionalidad tributaria refiere varios elementos: Mínimo vital, capacidad contributiva, proporcionalidad en relación a los gastos públicos y no confiscatoriedad. Para que exista un verdadero respeto al derecho humano no se puede obviar ninguno de estos elementos.

Conocemos el popular dicho: definir es limitar, y aclaramos que no es la pretensión; sin embargo, al analizar el desarrollo jurisprudencial y la evolución de los conceptos de proporcionalidad y equidad, advertimos que nuestro máximo tribunal realiza una interpretación limitada de estos derechos.

Mientras que de manera general, parece adherirse a una perspectiva de máxima tutela en pro de la persona humana, en otras interpretaciones, especialmente cuando se trata de cuestiones más específicas, limita los alcances de los derechos humanos, al parecer, favoreciendo al fisco o a las autoridades.

Por lo tanto, aunque no exista una “correcta” metodología para determinar el contenido esencial de los derechos humanos, consideramos que hay razones para pensar válidamente que existe consenso en que el derecho de proporcionalidad tributaria incluye por lo menos los elementos ya mencionados.⁵⁰⁹

Cabe destacar que esta idea es compatible con las experiencias del sistema jurídico nacional. La misma SCJN, a excepción de la proporcionalidad respecto de los gastos públicos, los ha aceptado, aunque de manera separada. Quizá el único que cause cierta duda sea la proporcionalidad respecto a los gastos públicos porque parece implicar la confusión de dos aspectos independientes de las finanzas públicas: la recaudación y el gasto público. Sin embargo, debemos recordar que el primero se justifica con el segundo, por tanto no se pueden disociar tajantemente. Además de que, por tener las contribuciones una finalidad, no se puede entender que se trate de exigir a la persona todo lo que pueda dar (aun respetando la capacidad contributiva y la no confiscatoriedad), sino sólo lo necesario.

Por otra parte, en el nivel constitucional el artículo 134 destaca una serie de principios aplicables al gasto público, como son: eficiencia, eficacia, economía, transparencia y honradez, con el fin de satisfacer los objetivos a

⁵⁰⁹ La identificación del contenido esencial de un derecho supone el establecimiento de elementos mínimos que el Estado debe proveer a cualquier persona de forma inmediata y sin que medie en contra argumentaciones fácticas de imposibilidad provenientes de escasez de recursos o elementos semejantes”, *cfr.* Vázquez Daniel y Serrano, Sandra, “Contenido esencial, progresividad, prohibición de regresión y máximo uso de recursos disponibles”, en Cervantes Alcayde, Magdalena, et. al (coords.), *¿Hay justicia para los derechos económicos sociales y culturales? Debate abierto a propósito de la reforma constitucional en materia de derechos humanos*, México, SCJN-UNAM-IIJ, 2014, p. 194. Aunque en el caso de los derechos de proporcionalidad y equidad tributarias, más que el Estado como proveedor, se trata de que el Estado no traspase ciertos límites, a pesar de argumentos de escasez de recursos para sufragar los gastos públicos.

los que está destinado; así, se exige que el Estado haga el uso efectivo máximo de los recursos para atender las necesidades públicas. Esto implica que no se despilfarren, se desperdicien o se pierdan por corrupción los bienes públicos.

En cuanto al derecho a la equidad tributaria, no hay mayor problema con la regla general que consiste en que las personas con igual capacidad contributiva tributen de manera igual y las que tienen capacidad contributiva distinta tributen de manera desigual. El problema parece surgir cuando sin argumentos razonables y sólo con la proclamación de fines extra-fiscales, se otorgan privilegios. Sin embargo, un requisito previo para la equidad tributaria es que se establezca la capacidad contributiva correcta. Entonces cuando, por no considerar el mínimo vital por ejemplo, no se llega a la capacidad contributiva real, no sólo se viola el derecho a la proporcionalidad tributaria sino también a la equidad tributaria.

Por ello, se propone una concepción holística de la proporcionalidad tributaria en donde se consideren todos sus elementos a la vez.

Ahora bien, tanto para el derecho humano a la proporcionalidad tributaria como para el de equidad tributaria y mínimo vital, podemos acudir a la metodología que se utiliza a nivel internacional para la promoción de los derechos humanos, el Enfoque Basado en Derecho Humanos (EBDH). Esto ayudaría a medir, controlar, dirigir y en general a hacer efectivos estos derechos humanos.

El EBDH se relaciona de manera directa con la lucha contra la pobreza y la promoción de los derechos humanos, al promover la realización de los derechos humanos y mejorar las capacidades de los titulares de deberes para cumplir con sus obligaciones y/o para que los “titulares de derechos” reclamen sus derechos públicos subjetivos. Además, se afirma que el EBDH es un marco conceptual para el proceso de desarrollo humano que, desde el punto de vista normativo, está basado en las normas internacionales de derechos

humanos y desde el punto de vista operacional está orientado a la promoción y la protección de los derechos humanos.⁵¹⁰

El enfoque basado en derechos humanos es un proceso que introduce un marco conceptual concreto para promover el ejercicio de los derechos humanos en la realización del desarrollo, con la cooperación internacional como instrumento y a partir de la dignidad humana como origen y fin último del propio proceso; asimismo, este proceso pretende favorecer el empoderamiento de los titulares de derechos y la concreción de responsabilidades de los titulares de las obligaciones, con el propósito de generar espacios de incidencia y transformación que introduzcan límites como la equidad o la justicia social en las relaciones de poder, y para que desde estos límites se construyan unas nuevas formas de relación entre las personas y el poder.⁵¹¹

El EBDH tiene una serie de principios, que no desarrollaremos, sólo enunciaremos, pero que tienen como objetivo dar contenido concreto a los diferentes derechos, lo que muestran la importancia de este enfoque para el tema de concretar los derechos humanos al mínimo vital, de proporcionalidad y equidad en materia tributaria. Esos principios son: a) universalidad e inalienabilidad; b) indivisibilidad; c) interdependencia e interrelación; d) igualdad y no discriminación. Principio de prioridad de personas y colectivos en mayor situación de vulnerabilidad; e) participación y empoderamiento; f) rendición de cuentas y transparencia; g) principio *pro homine*; h) principios de progresividad y no regresividad; i) principio de responsabilidad según la capacidad y los recursos; j) principio de subsidiariedad; k) principio de solidaridad y cooperación; y l) principio de sostenibilidad.⁵¹²

Además, en materia de derechos humanos, es central la definición de estándares e indicadores. Los estándares, refieren a una definición legal que

⁵¹⁰ Berraondo López, Mikel, "Derechos humanos y cooperación internacional al desarrollo. La confluencia necesaria de conceptos y prácticas", Pamplona, IPES Elkarte, 2009, p. 25, visible en: <http://derechoshumanosycooperacion.org/pdf/cyd-12-propuesta.pdf>, consultado el 2 de agosto de 2015.

⁵¹¹ *Ibidem*, pp. 26 y 27.

⁵¹² *Ibidem*, pp. 28-35.

incluye principios que son el resultado del proceso de interpretación de una norma o de un tratado internacional. El contenido de un estándar va a ser aportado por las pautas y criterios que establecen las condiciones necesarias para aplicar tal principio y que resulte posible comprobar directamente a partir de los indicadores.⁵¹³ En el establecimiento del estándar, en el caso del derecho humano a la proporcionalidad tributaria, sería necesario tomar en cuenta todos los elementos antes señalados.

Por otra parte, los indicadores de derechos humanos (DDHH):

- 1) constituyen una herramienta para la medición de los avances y los posibles retrocesos en materia de promoción, defensa y debido ejercicio de los DDHH;
- 2) son útiles para el monitoreo y eventual re-direccionamiento de las políticas públicas basándose en la medición del impacto que éstas tienen en la situación de los DDHH;
- 3) sirven para medir el grado de avance del Estado en el cumplimiento de las recomendaciones internacionales en materia de DDHH; y deben ser incluidos en los informes periódicos que los Estados deben presentar ante los Órganos de Tratados.⁵¹⁴

Por lo anterior, nos apoyamos en la matriz propuesta por Diego Andrés Mora,⁵¹⁵ como herramienta metodológica para medir el cumplimiento de los

⁵¹³ Pautassi, Laura, "Evaluando el progreso, midiendo el cumplimiento de derechos. Indicadores de medición del Protocolo de San Salvador", en *Memoria del Seminario Internacional "indicadores de derechos económicos, sociales y culturales (DESC) y seguimiento de las políticas sociales para la superación de la pobreza y el logro de la igualdad"*, celebrado el 12 y 13 de junio de 2013, Santiago de Chile, ONU-CEPAL, INDH, diciembre 2013, p. 47.

⁵¹⁴ ACNUDH-México, *La Construcción de Indicadores de Derechos Humanos: Experiencias regionales*, Naciones Unidas Oficina del Alto Comisionado para los Derechos Humanos, 2013, p. 69; visible también en: <http://www.pudh.unam.mx/repositorio/OACNUDH%20Experiencias%20Regionales%20Indicadores,%202013.pdf>, consultada el 2 de febrero de 2015.

⁵¹⁵ Mora, Diego Andrés, "El goce de derechos en Colombia: la propuesta desde el gobierno y la sociedad civil a los requerimiento de la Corte Constitucional", en *Memoria del Seminario Internacional: indicadores de derechos económicos, sociales y culturales (DESC) y seguimiento de las políticas sociales para la superación de la pobreza y el logro de la igualdad*, celebrado el 12 y 13 de junio de 2013, Santiago de Chile, ONU-CEPAL, INDH, diciembre 2013, p. 149.

derechos humanos al mínimo vital y a la proporcionalidad y equidad tributarias:

Indicadores con Enfoque de Derechos Humanos (IEDH)			Indicadores complementarios		Indicadores sectoriales	
Enunciado	Formula	Fuente	Indicador	Fuente	Indicador	Fuente
Se plasma la descripción del derecho humano	Se establece su formulación operativa	Se señala el ordenamiento jurídico nacional o internacional que lo contiene	Se pone el indicador que permita cuantificarlo	El documento normativo que contiene el indicador (política)	Se pone el indicador que hace operativo el derecho humano	Se plasma el documento programático que lo contiene
(I)	(II)	(III)	(IV)	(V)	(VI)	(VII)

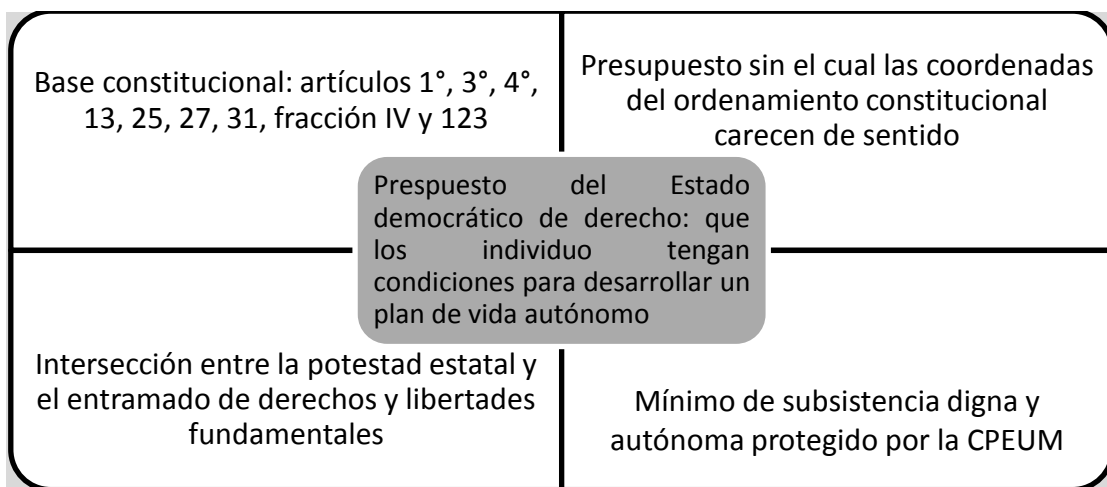
Como se advierte, la matriz permite establecer desde el nivel constitucional hasta el programático la operación de los derechos humanos, lo anterior permitirá a los operadores del sistema tributario, contar con una herramienta de evaluación para acreditar el respeto a los derechos humanos tributarios.

3. El mínimo vital como núcleo protector de otros derechos humanos

Como hemos advertido en el desarrollo de este trabajo, uno de los problemas que afecta a los derechos de proporcionalidad y equidad en los impuestos es que no se integra el mínimo vital al derecho humano a la proporcionalidad tributaria. Por tanto, no es suficiente delimitar el derecho al mínimo vital como un efectivo derecho humano, también es necesario mostrar de qué manera sus contenidos están asociados a la vigencia de otros derechos humanos y establecer de qué manera impacta en la proporcionalidad y equidad tributarias.

Como ya se destacó en la tesis aislada de rubro: *Derecho al mínimo vital en el orden constitucional mexicano*,⁵¹⁶ para el Poder Judicial de la Federación, el derecho al mínimo vital se construye de la manera siguiente:

⁵¹⁶ Tesis 1ª. XCVIII/2007, *Semanario Judicial de la Federación*, mayo de 2007, p. 793, de rubro: "DERECHO AL MÍNIMO VITAL EN EL ORDEN CONSTITUCIONAL MEXICANO".



La Primera Sala de la SCJN destaca que el derecho al mínimo vital coincide con la competencia, condiciones básicas y prestaciones sociales necesarias para que una persona pueda llevar una vida libre del temor y las cargas de la miseria; asimismo, el mínimo vital comprende: “todas las medidas positivas y negativas –hacer y abstenciones– para evitar que la persona se vea ‘inconstitucionalmente’ reducida en su valor intrínseco como ser humano por no contar con las condiciones necesarias que le permitan llevar una existencia digna”.⁵¹⁷

Como se advierte, en este criterio de fuerte influencia kantiana,⁵¹⁸ el PJF ha delimitado al derecho al mínimo vital como el núcleo de los derechos humanos. Lo anterior se puede concluir del hecho de que la Segunda Sala de la SCJN sostiene que: “el derecho al mínimo vital busca “garantizar que la persona –centro del ordenamiento jurídico– no se convierta en instrumento de

⁵¹⁷ *Idem.*

⁵¹⁸ En efecto, Kant sostiene: “El hombre, en verdad está bastante lejos de la santidad; pero la humanidad en su persona tiene que serle santa. En toda la creación puede todo lo que se quiera y sobre lo que se tenga algún poder, ser también empleado sólo como medio; únicamente el hombre y con él toda criatura racional, es fin en sí mismo. Él es, efectivamente, el sujeto de la ley moral que es santa, gracias a la autonomía de su libertad. Precisamente por ella toda voluntad, incluso la propia voluntad de toda persona, dirigida sobre esta misma, está limitada por la condición del acuerdo con la autonomía del ser racional, a saber, no someterlo a ninguna intención que no sea posible según una ley que pueda originarse en la voluntad del sujeto pasivo mismo; no emplear, pues, éste nunca sólo como medio, sino al mismo tiempo también como fin”. *Cfr.* Kant, Immanuel, *Crítica de la razón práctica*, est. int. Francisco Larroyo, 13ª ed., México, Porrúa, 2003, p. 170.

otros fines, objetivos propósitos bienes o intereses, por importantes o valiosos que sean”.⁵¹⁹

Como se advierte, lo anterior implicaría que ese “centro del ordenamiento jurídico” –el ser humano– no debería ser utilizado para lograr metas de política gubernamental o como medio para cumplir metas de recaudación fiscal, mucho menos para lograr los denominados fines “extra-fiscales”, sobre todo considerando la intersección con dos derechos humanos fuertemente interrelacionados: el de propiedad y el mínimo vital, que impactan en la idea de “proporcionalidad” con enfoque en derechos humanos.

Se puede observar que la proporcionalidad tributaria o capacidad contributiva surge después de que quedan a salvo lo necesaria para llevar una vida digna, y por tanto, se tiende a proteger, con el mínimo vital, un núcleo libre de tributación y, desde este punto de vista, se hacen efectivos otros derechos humanos.

Aunque coincidimos con la idea respecto de la presencia de un derecho por cuya virtud las personas no serán llamadas a contribuir en tanto no satisfagan sus necesidades, rechazamos la limitante que se desprende: asociar el mínimo vital a “necesidades primarias” o “necesidades básicas”, y pretender que el “umbral” libre o aminorado de tributación se relacione con “los recursos necesarios para la subsistencia de las personas”.

Consideramos que la idea de “dignidad” como fundamento de los derechos humanos, deber ser el límite natural a cualquier acción del Estado, ya que como se destacó, la dignidad se relaciona con la vigencia efectiva de “todos” los derechos humanos, por lo que asociar el mínimo vital a “necesidades” implicaría sólo dar espacio para la mera supervivencia (subsistencia), aunque esa supervivencia no implique una vida con dignidad, además, abre el espacio a una subjetividad fuerte.

⁵¹⁹ Tesis 1a. XCVIII/2007, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXV, mayo de 2007, p. 793, de rubro: “DERECHO AL MÍNIMO VITAL EN EL ORDEN CONSTITUCIONAL MEXICANO”.

Fernando Luis Peligero Escudero, señala que las necesidades que causan un grave perjuicio o ponen en peligro la subsistencia del ser humano reciben el nombre de necesidades básicas, elementales fundamentales o primordiales. Sin embargo, cubiertas estas, se crean nuevas. Estas otras ya no afectan su mera subsistencia sino su existir como ser humano. Su falta de satisfacción no pone en peligro la supervivencia del individuo, sino a su existir como ser humano.⁵²⁰

Como hemos referido, estas dos cuestiones: mínimo para la supervivencia, y mínimo para una vida digna erróneamente se toman como lo mismo,⁵²¹ cuando no lo son, pues una vida digna implica más que la mera supervivencia.

Así por ejemplo, si consideramos que el mínimo vital abarca únicamente lo necesario para satisfacer las necesidades básicas de subsistencia, bien podríamos llegar a la conclusión de que el crédito al salario, estímulo fiscal visto en el apartado “3.4. La capacidad contributiva: Consideraciones a las condiciones personales y familiares del contribuyente”, del capítulo IV de este trabajo, es suficiente. Sin embargo, de ninguna manera llegaríamos a la conclusión de que esos montos son suficientes para llevar una vida digna.

Criterios de la naturaleza de los analizados, llevan a escapes retóricos para no garantizar el mínimo vital. En efecto en la tesis P. XI/2013 (9a.) derivada

⁵²⁰ Cfr. Peligero Escudero, Fernando Luis, “La visión filosófica de las necesidades humanas y la política”, en Choza Jacinto y Piulats, Octavi (eds.), *Identidad Humana y Fin de Milenio, Thémata. Revista de Filosofía*, España, 1999, no. 23, p. 395, visible en: <http://institucional.us.es/revistas/themata/23/41%20peligero.pdf>, consultado el 28 de mayo de 2015.

⁵²¹ Un ministro de la SCJN para el período 2011-2014, señala: “el concepto de mínimo vital alude a la cobertura de ciertas condiciones mínimas vinculadas con las necesidades básicas del individuo. Este primer elemento del concepto es importante en la medida en que permite delimitar el tipo de necesidades que aquél incorpora; es decir, aquellas vinculadas con la supervivencia, como la alimentación, la salud, la educación y la vivienda. En suma, el mínimo vital alude a ciertas prestaciones que garantizan una vida digna y autónoma para las personas”, cfr. “El derecho al mínimo vital: su contenido y relevancia”, en Cervantes Alcayde, Magdalena, et. al (coords.), *¿Hay justicia para los derechos económicos sociales y culturales? Debate abierto a propósito de la reforma constitucional en materia de derechos humanos*, México, SCJN-UNAM-IIJ, 2014, p. 214

del Pleno de la SCJN, al aludir al contenido del artículo 177 de la Ley del Impuesto sobre la Renta destaca:

(...) el hecho de que no prevea un mecanismo generalizado que libere de la obligación fiscal a un determinado monto de los ingresos del causante que estarían vinculados a los gastos elementales de subsistencia, no implica una violación al derecho al mínimo vital como expresión del principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, porque la Ley del Impuesto sobre la Renta contempla mecanismos protectores de ese derecho, atendiendo al tipo de ingreso que se percibe (por ejemplo, a través de la liberación del pago del gravamen en relación con los trabajadores que perciben el salario mínimo, o mediante exenciones parciales o sujetas a ciertas condiciones o modalidades respecto de ingresos obtenidos por actividades empresariales, profesionales o por arrendamiento), o bien, independientemente del tipo de ingreso obtenido (por ejemplo, a través de deducciones personales y exenciones desvinculadas de algún rubro específico de ingreso, pero que se encuentran al alcance de cualquier contribuyente del Título IV, denominado "De las Personas Físicas" de esa ley), aunado a que se establecen mecanismos adicionales, propios del sistema tributario conceptualizado en un sentido amplio (por ejemplo, el subsidio para el empleo y la tasa del 0% en el impuesto al valor agregado), que permiten respetar al contribuyente un umbral libre o aminorado de tributación, según el caso, correspondiente a los recursos necesarios para satisfacer necesidades primarias.⁵²²

Lo anterior, implica que medidas analizadas en otra parte del presente trabajo, como: las deducciones y exenciones, subsidio para el empleo y la tasa cero en el IVA, medidas esporádicas de dudosa proporcionalidad, que desde nuestra perspectiva, no se vinculan suficientemente con lo necesario para llevar una vida digna, serían herramientas que garantizarían el mínimo vital.

Además, llama la atención una contradicción, la propia SCJN ha establecido que estas medidas son concesiones del Estado, los considera "gastos fiscales" y no integrantes de un derecho.

⁵²² Tesis P. XI/2013 (9a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, Libro 1, t. I diciembre de 2013, p. 139, de rubro: "RENTA. EL ARTÍCULO 177 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL PREVER UN ESQUEMA DE TRIBUTACIÓN PARA LAS PERSONAS FÍSICAS, NO VIOLA EL DERECHO AL MÍNIMO VITAL COMO EXPRESIÓN DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2008)".

Con estas interpretaciones economicistas la SCJN hace nugatoria la dignidad como fundamento de los “derechos humanos” y viola el derecho humano a la proporcionalidad tributaria, así como el derecho humano al mínimo vital decantado en los términos de: todas las medidas positivas y negativas –hacer y abstenciones– para evitar que la persona se vea ‘inconstitucionalmente’ reducida en su valor intrínseco como ser humano por no contar con las condiciones necesarias que le permitan llevar una existencia digna, delimitado por ella misma.

Además, contradice criterios que la propia SCJN ha generado, como el que destaca: el derecho al mínimo vital trasciende tanto a la materia fiscal como a la laboral, y abarca un conjunto de medidas estatales de diversa índole (acciones positivas y negativas) que permiten respetar la dignidad humana en las condiciones prescritas por el artículo 25 constitucional, tomando en cuenta que ese derecho no sólo se refiere a un mínimo para la supervivencia económica, sino también para la existencia libre y digna descrita en la parte dogmática de la Constitución Federal, lo cual en términos de su artículo 1o., resulta concordante con los instrumentos internacionales que son fundamento de los derechos humanos reconocidos por la Ley Suprema.⁵²³

Entonces, el derecho al mínimo vital, como expresión del derecho a la proporcionalidad tributaria o requisito previo sin la cual no puede existir proporcionalidad tributaria, debe suponer que una cantidad de ingresos, no sólo para la sobrevivencia, tampoco para una vida de lujos, pero sí para llevar una vida digna, debe estar fuera del alcance de la imposición.

Ahora bien, es cierto que el mínimo vital trasciende o va más allá de lo tributaria, y en este sentido, si el Estado ofrece ciertos servicios de calidad como educación, salud, entre otros, a los tienen acceso los gobernados, no tendría que considerarlos al establecer la cantidad libre de tributación; pero si

⁵²³ Tesis P. VII/2013 (9a.), *Semanario Judicial de la Federación* y su Gaceta, Décima Época, Libro 1, t. 1, diciembre de 2013, p. 136, de rubro: “DERECHO AL MÍNIMO VITAL. SU CONTENIDO TRASCIENDE A TODOS LOS ÁMBITOS QUE PREVEAN MEDIDAS ESTATALES QUE PERMITAN RESPETAR LA DIGNIDAD HUMANA”.

estos servicios no existen, no son suficientes o no son accesibles a todos, entonces sí debía considerarlos en la cantidad libre de tributación para garantizar el mínimo vital, así como para garantizar que se tribute sólo cuando exista capacidad contributiva.

En el contexto internacional, los artículos 23 y 25 de la Declaración Universal de los Derechos Humanos que se asocian con el mínimo vital:

Artículo 23

1. Toda persona tiene derecho al trabajo, a la libre elección de su trabajo, a condiciones equitativas y satisfactorias de trabajo y a la protección contra el desempleo.
2. Toda persona tiene derecho, sin discriminación alguna, a igual salario por trabajo igual.
3. Toda persona que trabaja tiene derecho a una remuneración equitativa y satisfactoria, que le asegure, así como a su familia, una existencia conforme a la dignidad humana y que será completada, en caso necesario, por cualesquiera otros medios de protección social.
4. Toda persona tiene derecho a fundar sindicatos y a sindicarse para la defensa de sus intereses.

Artículo 25

1. Toda persona tiene derecho a un nivel de vida adecuado que le asegure, así como a su familia, la salud y el bienestar, y en especial la alimentación, el vestido, la vivienda, la asistencia médica y los servicios sociales necesarios; tiene asimismo derecho a los seguros en caso de desempleo, enfermedad, invalidez, vejez u otros casos de pérdida de sus medios de subsistencia por circunstancias independientes de su voluntad.
2. La maternidad y la infancia tienen derecho a cuidados y asistencia especiales. Todos los niños, nacidos de matrimonio o fuera de matrimonio, tienen derecho a igual protección social.

Asimismo, en los artículos 7, 11, 12, 13, 14 y 15 del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, adoptado y abierto a la firma, ratificación y adhesión por la Asamblea General en su resolución 2200 A (XXI), de 16 de diciembre de 1966, se destacan una serie de derechos humanos que en nuestra opinión se asocian al mínimo vital: al goce de condiciones de trabajo equitativas y satisfactorias; a un nivel de vida adecuado para la persona y su familia, alimentación, vestido y vivienda adecuados, y a una mejora continua de las condiciones de existencia; al

disfrute del más alto nivel posible de salud física y mental; a la educación;⁵²⁴ a participar en la vida cultural; a gozar de los beneficios del progreso científico y de sus aplicaciones; y a beneficiarse de la protección de los intereses morales y materiales que correspondan por razón de las producciones científicas, literarias o artísticas de que se sea autor.

Como se advierte, existe un fuerte nexo entre la dignidad y el mínimo vital, en nuestra opinión, esto es suficiente para sustentar que el mínimo vital constituye un verdadero derecho humano y participa de sus características.

El derecho al mínimo vital se ha asociado generalmente con los derechos económicos, sociales y culturales, sin embargo, su nexo íntimo con la dignidad, nos lleva a pensar que el derecho al mínimo vital no sólo debe hacer posible los derechos de segunda generación sino, también, debe hacer posible todos los derechos humanos: de primera, segunda y tercera generación.

Si aceptamos que el mínimo vital expresa una serie de condiciones básicas relacionadas con una vida humana digna, entonces nada se opone a estimar que ese mínimo vital no es más ni menos que los derechos humanos considerados en su conjunto. Esto implica que sólo existe un mínimo vital, el que se asocia a la vigencia de todos los derechos humanos.

Por tanto, no puede haber una efectiva libertad si no va acompañada de unas condiciones existenciales básicas que hagan posible su ejercicio. Sin el mínimo necesario para para la vida digna, desaparecen las condiciones para la práctica de la libertad.⁵²⁵

⁵²⁴ Orientado hacia el pleno desarrollo de la personalidad humana y del sentido de su dignidad, y debe fortalecer el respeto por los derechos humanos y las libertades fundamentales. Debe capacitar a todas las personas para participar efectivamente en una sociedad libre, favorecer la comprensión, la tolerancia y la amistad entre todas las naciones y entre todos los grupos raciales, étnicos o religiosos, y promover las actividades de las Naciones Unidas en pro del mantenimiento de la paz.

⁵²⁵ Cfr. García Pelayo, Manuel, *Las transformaciones del Estado contemporáneo*, Madrid, Alianza Editorial, 1980, p. 26.

Aun el derecho a la vida misma se vincula íntimamente con el mínimo vital. La CIDH ha señalado que el derecho a la vida comprende no sólo el derecho de todo ser humano de no ser privado de la vida arbitrariamente, sino también el derecho a que no se generen condiciones que le impidan o dificulten el acceso a una existencia digna. Así, una de las obligaciones que ineludiblemente debe asumir el Estado en su posición de garante, con el objetivo de proteger y garantizar el derecho a la vida, es la de generar las condiciones de vida mínimas compatibles con la dignidad de la persona humana y a no producir condiciones que la dificulten o impidan.⁵²⁶ En este sentido, el Estado tiene el deber de adoptar medidas positivas, concretas y orientadas a la satisfacción del derecho a una vida digna.⁵²⁷

Con lo anterior consideramos haber reconstruido el concepto del mínimo vital no como lo necesario para la subsistencia de las personas, sino como el mínimo indispensable para la realización de todos los derechos humanos, y en tanto, para llevar una vida digna. No ignoramos que la SCJN en sus interpretaciones muestra ya una evolución en este sentido, como se demostró en el capítulo II de este trabajo.

4. Un mínimo vital real para evitar la violación a los derechos humanos de proporcionalidad y equidad tributarias

Ya destacamos que el mínimo vital es un efectivo derecho humano, y que es un eje que permite articular actos u abstenciones para hacer realidad los diversos “derechos humanos”.

Sin embargo, en un solo rubro: el derecho humano a la alimentación, la situación en nuestro país es altamente desigual, como lo destaca el Instituto Belisario Domínguez del Senado de la República. Al analizar la “situación alimentaria en los hogares de México”, sostiene:

⁵²⁶ Cfr. Caso “Instituto de Reeducción del Menor vs. Paraguay”, Excepciones Preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas, Sentencia de 2 de septiembre de 2004, Serie C No. 112.

⁵²⁷ Cfr. Caso “Comunidad Indígena Yakyé Axa vs. Paraguay”, Fondo Reparaciones y Costas. Sentencia 17 de junio de 2005, Serie C No. 125

- El porcentaje de personas en México cuyo ingreso corriente total no les permitía adquirir la canasta alimentaria aumentó de 16.7% en 2008 a 19.4% en 2010 (Coneval, 2011).
- En agosto de 2013 el valor mensual per cápita de la canasta alimentaria rural y urbana fue de \$834.42 y de \$1,179.14, respectivamente (Inegi, 2013).
- La mayor proporción de los ingresos de los hogares en México se destina a la adquisición de alimentos, bebidas y tabaco: 32.8 % en 2010 y 34.0 % en 2012 (Inegi, 2013).
- Los hogares con menores ingresos (decil I) gastan 52.2% de su presupuesto en alimentos; en las familias de ingresos medios (decil V) dicho rubro concentró 41.7% y en las de ingresos altos (decil X) este gasto es de 23% (Inegi, 2012).
- La probabilidad de que un niño, de 2 a 4 años de edad, presente baja talla aumenta 1.3 veces cuando el hogar en el que se reside se encuentra en inseguridad alimentaria severa.⁵²⁸

La situación no ha cambiado en 2015, en Mirada Legislativa “La precariedad del mercado de trabajo en México: el caso del sector formal”,⁵²⁹ se realiza un análisis de la Reforma a la Ley Federal del Trabajo de 30 de noviembre de 2012, y se destacan una serie de cifras que causan fuerte impacto:

- La remuneración actual per cápita del trabajo no alcanza a cubrir el costo de la canasta alimentaria.
- La población que no puede comprar la canasta básica pasó de 47% en 2010 a 55% en el cuarto trimestre de 2014.

⁵²⁸ Cfr. Senado de la República, Instituto Belisario Domínguez, “Día mundial de la Alimentación” en *Al día. Las cifras hablan*, México, Senado de la República, Instituto Belisario Domínguez, no. 14, 16 de octubre, visible en: <http://www.newsmexico.com.mx/abstats/30ab15dianino.pdf>, consultado el 15 de mayo de 2015.

⁵²⁹ Cfr. Senado de la República, Instituto Belisario Domínguez, “La precariedad del mercado de trabajo en México: el caso del sector formal”, *Mirada Legislativa*, México, Senado de la República, Instituto Belisario Domínguez, no. 76, marzo de 2015.

- México ocupa el último lugar entre los países de América Latina y el Caribe en cuanto al poder adquisitivo del salario.
- Aproximadamente un total de 66 millones 112 mil mexicanos no tuvieron posibilidad de adquirir los productos de la canasta básica exclusivamente con el ingreso laboral del hogar.
- El salario mínimo líquido (descontando las cotizaciones a la seguridad social) apenas alcanza para cubrir 40% del nivel mínimo de subsistencia.
- El promedio de escolaridad de los trabajadores formales no alcanza los doce años de estudio, es decir, cubre apenas la educación básica (es menor a tercero de secundaria).
- Casi 50% de los trabajadores formales gana menos de 5,902 pesos mensuales.
- Solamente 87% de los trabajadores formales tenía acceso a instituciones de salud.
- 3.6 millones de trabajadores formales no cuentan con prestaciones laborales.

Destaca que: “aproximadamente un total de 66 millones 112 mil mexicanos no tuvieron posibilidad de adquirir los productos de la canasta básica con solamente el ingreso por trabajo en el hogar”.⁵³⁰ Por supuesto esto es más grave cuando el Estado, vía impuestos, requiere parte de los recursos que la persona podría utilizar para alimentación, vestido, estudio, entre otros.

Como hemos constatado, el derecho al mínimo vital puede ser visto desde dos puntos de vista: como derecho fundamental y como el contenido material protegido por este derecho. Así, este derecho, puede entenderse como una garantía de un mínimo de condiciones para una existencia digna.⁵³¹

⁵³⁰ *Idem.*

⁵³¹ Huertas Bonillas, María Fernanda, “El derecho al mínimo vital”, *Cuadernos de Derecho Público*, Colombia, Universidad Sergio Arboleda, no, 3, enero de 2011. p. 62 y 63, visible en: http://www.usergioarboleda.edu.co/derecho-publico/el_derecho_al_minimo_vital_3.pdf, consultado el 15 de mayo de 2015.

En este sentido, considerar el derecho al mínimo vital como parte de la proporcionalidad tributaria, es insuficiente para colmar todas las exigencias de este derecho, no obstante, no considerar al mínimo vital como parte integrante del derecho a tributar en términos de capacidad económica, en definitiva resulta en una violación al derecho de proporcionalidad tributaria.

Por tanto, necesariamente un mínimo vital real debe estar perfectamente definido en el derecho a la proporcionalidad tributaria. Al respecto, en lo referente al impuesto sobre la renta, la Corte Constitucional Alemana, basándose en la dignidad humana como el valor más importante del catálogo constitucional de los derechos humanos, ha concluido que la dignidad humana requiere que el legislador deje fuera del ámbito de la imposición ciertos ingresos necesarios para cubrir el mínimo vital (Caso 2 BvL 1/06, BVerfGE 120, p. 127 de 13 de febrero de 2008, párr.154, entre otros). Asimismo, para especificar, la Corte ha establecido que toda desgravación fiscal no puede caer por debajo de los estándares definidos en el contexto de la asistencia social (Caso 1BvR 1022/88 de 14 de junio de 1994, p. 93, párr. 111; y caso 2 BvL 42/93 de 10 de noviembre de 1998, BVerfGE 99, p. 246, párr. 260). Por otra parte, el legislador no puede referirse a programas de bienestar como compensación para justificar impuestos excesivos (Caso 2BvL 1/06 de 13 de febrero de 2008, BVerfGE 91, p. 93, párr. 111, entre otros), ya que de ser así, se contravienen los principios de auto responsabilidad y subsidiariedad de la asistencia social. De igual forma, el Tribunal Constitucional ha aceptado las reglas sobre cantidades globales para la fijación de la renta mínima de subsistencia sólo si los gastos estándar son propensos a cubrir todas las situaciones pertinentes.⁵³²

Advertimos de los anteriores criterios del Tribunal Constitucional Alemán, que el legislador no puede utilizar los programas de bienestar como compensación para justificar impuestos excesivos. Esto es, no se puede usar la extra-

⁵³² Cfr. Englisch, Joachim, "The impact of human rights on domestic substantive taxation –the German experience", Kofler, George, Poiars Maduro, Miguel y Pistone Pasquale, *Human rights and taxation in Europe and the world*, Netherlands, IBFD, 2011, pp . 287 y 288.

fiscalidad como pretexto para imponer impuestos que violenten el mínimo vital, con el argumento de que posteriormente serán regresados los recursos mediante programas sociales.

Lo anterior, argumenta el Tribunal Constitucional Alemán, contraviene los principios de auto responsabilidad y subsidiariedad de la asistencia social. En efecto, parte de una vida digna es que la persona, por sí misma puede hacerse responsable de su persona y de su familia. El Estado debe permitir que las personas se hagan cargo de sí mismas, con sus propios recursos, y en los casos extremos (subsidiariamente) cuando esto no sea posible, el Estado tiene la obligación de proveer lo necesario.⁵³³ Lo anterior, sin perjuicio de que el Estado ofrezca servicios públicos de calidad, cómo la educación, salud, etc.

De esta manera, vemos que en virtud del derecho al mínimo vital, el Estado debe proveer a las personas de las condiciones necesarias para vivir dignamente. Si la persona no tiene alimentos suficientes o que le aporten los nutrientes suficientes, proveérselos. Sin embargo, también implica que el Estado no debe desposeer a las personas, a través de la imposición o cualquier otra forma tributaria, de esos medios necesarios, aunque después pretenda regresarlo mediante distintos programas sociales. En eso consiste el mínimo vital en materia tributaria. Se trata de un límite al legislador, al administrador y al juez, que proscribe que exijan impuestos sobre los bienes de la persona que son necesarios para una vida digna.

Por tanto, aún y cuando resulta complejo determinar qué es lo necesario para una vida digna, creemos que tampoco sería imposible acercarse a ello. Por ello proponemos que el legislador haga un ejercicio para identificar qué es lo necesario para una vida digna, mediante un mecanismo en el que participen los encargados de la política social y la Comisión Nacional de Derechos Humanos, a los que se podrían integrar estudiosos de los fenómenos sociales,

⁵³³ *Idem.*

políticos, jurídicos de las universidades de mayor prestigio nacionales e internacionales, para establecer un mínimo vital.

Ese grupo diseñaría una metodología para establecer la vigencia efectiva de los derechos humanos, que después se podría traducir en términos monetarios, para determinar en pesos y centavos, una cantidad mínima para que una persona pueda tener una vida digna, considerando a todas las personas como individuos con una serie de derechos humanos y tomando en cuenta la cantidad de miembros de la familia.

Sólo cuestiones especiales quedarían fuera de esta cantidad, por ejemplo, necesidades de personas con capacidades distintas, enfermedades de alto costo, que serían deducibles o tendrían tratamientos especiales. Como hemos demostrado anteriormente, las cuestiones familiares tienen implicaciones en el mínimo vital y en la capacidad contributiva. Por ello hablamos de una cantidad por persona, lo que significa que si un contribuyente tiene dependientes, no debe ser tratado como uno que no los tiene, pues claramente se advierte que no sólo se violenta la proporcionalidad tributaria, sino también el derecho a la equidad tributaria, pues están contribuyendo igual, personas que no se encuentran en igual condición.

La cantidad así determinada como mínimo vital debe quedar fuera del ámbito de tributación; es decir como una cantidad no sujeta a gravamen de ninguna especie, y no como exención, sino como derecho humano, para así respetar el derecho al mínimo vital ya los derechos a la proporcionalidad y equidad tributarias. Por supuesto, con ello se partiría de una capacidad contributiva más real, lo que abonaría también al cumplimiento del derecho a la equidad tributaria.

Lo anterior es necesario pues, cuestiones como las exenciones en el caso de las ventas por casa habitación, los pagos derivados de aseguradoras, los conceptos de herencia o legado, donativos, indemnizaciones por daño, o inclusive la tasa cero en el IVA, son cuestiones aisladas que no se vinculan

directamente con el mínimo vital, además son insuficientes para asegurar una vida con dignidad.

En cuanto a las deducciones, aparte de su limitación respecto de lo que abarcan, hemos externado nuestro reparo en otra parte de este trabajo, pues se establecen como una concesión graciosa del Estado y no de un derecho del contribuyente. Otra cuestión que no podemos dejar de advertir es que para poder aplicar deducciones personales necesariamente el contribuyente debe presentar declaración anual; pero, la presentación de estas declaraciones es aplicable sólo a aquellas personas que hubieren obtenido ingresos anuales mayores a \$400,000.00. Para tener acceso a las deducciones, las personas que no rebasan esa cantidad de ingresos anuales deben asumir la obligación de declarar y con ello, todos los costos que implica (honorarios de contadores públicos o personas especialistas; obtener facturas en comercios establecidos).

Por tanto, en concordancia con los derechos de proporcionalidad y equidad tributarias, proponemos establecer un mínimo vital como cantidad no sujeto a contribuciones; y aquí insistimos en que debe estar libre de gravámenes,⁵³⁴ independientemente de que existan deducciones por casos especiales, que no puedan cuantificarse en el mínimo vital. Siguiendo a Lozano Serrano, afirmamos que: “

Lo que no llega, sin embargo, a explicarse es que si en éstos no se da la capacidad contributiva que el legislador ha definido como presupuesto de hecho del tributo, y éste ha de consistir en una manifestación de aquélla, en los casos aludidos más que una exención debería haberse articulado un supuesto de no sujeción. Si, en efecto, la aptitud para contribuir, que el legislador tiene en consideración, parte de un determinado nivel de capacidad contributiva, la ausencia del mismo no indica sino que esa

⁵³⁴ Para Emilio Cencerrado Millán, tanto la no sujeción como la exención en conjunto con el hecho imponible tienen la misión común de determinar los concretos hechos cuya realización lleva al nacimiento de la obligación tributaria; y su utilización en cada caso, dependerá de la manera en que el legislador tributario considere oportuno efectuar dicha delimitación, siempre con la finalidad de adecuar la detracción tributaria a los principios de justicia vigentes en el ordenamiento jurídico. *Cfr. El mínimo exento, op. cit.*, pp. 372 y 374. Sin embargo, cómo hemos visto, la exención también se percibe como una bondad de la autoridad y no como derecho de los contribuyentes, por ello preferimos la no sujeción.

capacidad falta y, por ende, falta el fundamento del tributo que expresa su presupuesto de hecho; a menos que éste se formule genéricamente como realización en abstracto del índice de capacidad contributiva de que se trate y sólo posteriormente se perfile la definición de la misma fijando ese mínimo exento.⁵³⁵

5. La proscripción de la “extra-fiscalidad”

Otra medida que proponemos es la interdicción de la extra-fiscalidad. Hemos establecido anteriormente en este trabajo que la equidad tributaria implica igual contribución por parte de personas que se encuentran en iguales circunstancias, y contribución distinta por parte de personas que se encuentran en circunstancias desiguales. Sin embargo, también establecimos que a través de distintas figuras como exenciones, decrementos, y demás privilegios, se menoscaba el derecho a la equidad tributaria. Para justificar, se argumentan fines extra-fiscales sin una motivación clara y expresa, lo que en muchas ocasiones parece llevar a abusos. De igual forma, se utilizan argumentos de extra-fiscalidad para aumentar la recaudación.

Asimismo, hemos señalado que el uso de la recaudación con fines de política fiscal (garantizar el desarrollo integral y sustentable y fomentar el crecimiento económico, por ejemplo), lleva al uso de recursos sin rendición de cuentas.

Por lo anterior, proponemos la proscripción de la extra-fiscalidad, no obstante sea un tema polémico ya que implica que se debe limitar de alguna manera la facultad del Estado para hacer política económica con los impuestos. El administrador público que no sea incapaz de hacer rendir los recursos que se ponen a su disposición, o que carezca de imaginación para resolver problemas y piense que la solución primera y única es aumentar impuestos, debería ser despedido.

No estamos en contra de que –como lo prescribe el artículo 25 de la CPEUM– el Estado sea el rector de la actividad económica nacional, pero si nos parece oportuno que en la medida de lo posible, el desarrollo integral y sustentable,

⁵³⁵ Lozano Serrano, Carmelo, *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, Madrid, Tecnos, 1988, p. 25.

el fomento del crecimiento económico, la mayor distribución de la riqueza, etc., se realice mediante el ejercicio del gasto público⁵³⁶ y no de la recaudación, para asegurar las exigencias de derecho humano a la equidad tributaria, como expresión del derecho genérico a la igualdad.

En caso de establecer fines extra-fiscales, debe ser sólo excepcionalmente y se debe demostrar fehacientemente que se persigue una finalidad legítima, que se trata del medio más adecuado para el cumplimiento del objetivo, que la intervención en el derecho humano de equidad tributaria es necesaria pero es la mínima posible, y que la gravedad de la intervención es la adecuada según el objetivo de la intervención. Además deben establecerse mecanismos que evalúen que se cumplan con dichos objetivos. Así por ejemplo, en el caso del IEPS a alimentos con alto contenido calórico, si se cumpliera con los requisitos para establecerlo, además se tendría que implementar un mecanismo que demuestre que se consumen menos de dichos alimentos, y que con ello se disminuyen los problemas de obesidad.

Al respecto, Vicente Ramírez establece varios elementos que se deben cumplir tratándose de fines extra-fiscales sustentados en el artículo 25 constitucional que prevé la rectoría del Estado:⁵³⁷

- Deben estar establecidos en la exposición de motivos, en el proceso legislativo o bien, en la misma ley.
- Deben matizar sus objetivos con un equilibrio entre la rectoría estatal y las demandas del interés público.
- Deben establecer controles, regulaciones o bien, fomentar ciertas actividades o sectores económicos.

⁵³⁶ Estamos de acuerdo con Álvaro Rodríguez Berejío quien señala que las finalidades constitucionales (española, pero también aplicable para la Constitución mexicana) erigidas por los tributos no recaudatorios pueden obtenerse más eficazmente por la vía de los gastos públicos. Cfr. "El sistema tributario en la constitución", *Revista Española de Derecho Constitucional*, España, no. 36, 1992.

⁵³⁷ Cfr. Ramírez Avitia, Vicente, "¿Qué persiguen los fines extrafiscales de las contribuciones?", *Puntos Finos*, México, Dofiscal, noviembre de 2012, p. 89.

- Deben [en efecto] contribuir al desarrollo nacional integral y sustentable.

6. La necesidad de mayor transparencia y evaluación constante del gasto público

Las medidas de transparencia y evaluación nunca son suficientes, así, establecimos que uno de los elementos esenciales del derecho humano a la proporcionalidad tributaria es una recaudación vinculada al gasto público. Asimismo, acabamos de mencionar que uno de los problemas con la extrafiscalidad es el uso de recursos sin rendición de cuentas. También hemos mencionado los problemas del uso ineficiente del gasto público y la corrupción, lo que impacta en los impuestos requeridos por el Estado.

Desde el inicio de este trabajo, aceptamos que el Estado requiere recursos, de allí la necesidad de la imposición para cumplir con ciertas funciones, no obstante éstas deben realizarse en forma adecuada y eficiente. Mientras más recursos se desperdicien, más recursos requerirá el Estado de los gobernados. Por ello, es necesaria un gasto público transparente y una evaluación constante del gasto público en tiempo real.

Ahora bien, no pretendemos que sea a través de ninguna metodología o técnica sofisticada de evaluación, aunque en cierta medida pueda ser necesaria, más bien sólo proponemos que, al lado de otros mecanismos de evaluación (CONEVAL y la Auditoría Superior de la Federación y los demás que sean necesarios), se diseñe un mecanismo para que “toda” la información respecto de la recaudación y del ejercicio del gasto público, en todos los niveles, sea accesible al público en general de manera clara y ordenada; es decir, proponemos máxima transparencia fiscal, cero opacidad, entendida como “el acceso al público a información completa y confiable sobre las actividades pasadas, presentes y futuras del gobierno”.⁵³⁸

⁵³⁸ Comisión Económica para América Latina y el Caribe, *Panorama fiscal de América Latina y el Caribe 2014. Hacia una mayor calidad de las finanzas públicas*, Chile, Naciones Unidas-CEPAL, 2014, p. 79.

En el caso del ejercicio del gasto público, cualquier persona debe estar en posibilidad de conocer el presupuesto total de los entes públicos y autónomos, y cómo se utiliza cada peso. Es decir, conocer su presupuesto, el número de empleados, cuánto ganan y quienes son, los contratos que suscriben, las licitaciones y adjudicaciones directas (a quienes y por qué), los viajes y viáticos que realizan así como los objetivos de los mismos, las compras que se realizan (para poder identificar los consumos ostentosos o superfluos), incluidas las partidas secretas, etc. En este sentido es vergonzoso que el Instituto Nacional de Transparencia, Acceso a la Información y Protección de Datos Personales (INAI) haya aceptado que el uso de un helicóptero se mantenga como reservado, porque se trata de “información de seguridad nacional”.⁵³⁹

Como señala la CEPAL, las mejoras necesarias en la calidad de las políticas de gasto público pasan por una mayor transparencia, y en el ámbito fiscal, se facilita la obtención de información clara y precisa sobre la actuación pública, aumentando la capacidad de comprensión, vigilancia e incidencia de la ciudadanía.⁵⁴⁰

7. Repensando el IVA

Otra propuesta es una reforma al IVA para adecuarlo al mínimo vital. En principio creemos que es un impuesto tramposo que debería desaparecer. Cuando examinamos el IVA, destacamos que este impuesto, desde su diseño mismo, no se pensó para cumplir con los derechos de proporcionalidad y equidad. Observamos que da prioridad a la eficiencia en la recaudación. Así este impuesto no es compatible con los derechos humanos de proporcionalidad y equidad tributarias, por lo que debe ser abolido.

⁵³⁹ Cfr. Urrutia, Alfonso, “INAI reserva datos de vuelos de Conagua ‘por seguridad nacional’”, *La Jornada en línea*, 8 de julio de 2015, visible en: <http://www.jornada.unam.mx/ultimas/2015/07/08/inai-reserva-datos-de-vuelos-de-conagua-por-seguridad-nacional-1650.html>, consultado el 10 de julio de 2015.

⁵⁴⁰ Comisión Económica para América Latina y el Caribe, *Panorama fiscal de América Latina y el Caribe 2014. Hacia una mayor calidad de las finanzas públicas*, op. cit. p. 79.

En todo caso, de continuar este impuesto, se hace más perentorio establecer una cantidad de ingresos libre de tributación para efectos de cumplir con el mínimo vital. Esta cantidad no debe considerar sólo el costo de los bienes y servicios necesarios para una vida digna, sino que también debe considerar los impuestos indirectos que la persona tendría que pagar por esos bienes y servicios.

Sin embargo, debemos llamar la atención al hecho de que esta medida sólo serviría para las personas que perciben ingresos que les permite una vida digna (impuestos indirectos incluidos). Cuando las personas ni siquiera tienen estos ingresos, entonces, cualquier cantidad que se destine a los impuestos indirectos debe ser devuelta a los contribuyentes.

Aunque estamos a favor de la abolición del IVA, una alternativa para atenuar la violación a los derechos de proporcionalidad y equidad es cambiar de un impuesto indirecto general a un impuesto indirecto especial tipo IEPS, en donde, en vez de gravar a la generalidad de productos y servicios identificando algunos exentos o tasa cero, se identifiquen a bienes y servicios de lujo o suntuosos, y que sólo esos sean gravados, recordando que los bienes necesarios para una vida digna no es igual a bienes necesarios para la subsistencia.

Esa propuesta podría servir también para evitar cuestiones como la perplejidad ocasionada por la actualización de la Tercera Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2015, Regla 4.3.6, que establece el gravamen del 16% del IVA a los alimentos preparados para su consumo en el lugar de su enajenación. Lo dispuesto en la regla resulta aplicable a la enajenación de los productos en las tiendas denominadas “de conveniencia” o de “cercanía”, “mini supers”, tiendas de autoservicio y en general, cualquier establecimiento en los que se enajenen al público en general dichos productos y que se encuentren en los refrigeradores o en el área de comida rápida o “*fast food*”.

La regla específica que los productos gravados son: sándwiches o emparedados, cualquiera que sea su denominación; tortas o lonches, incluyendo las denominadas chapatas, pepitos, baguettes, paninis o subs; gorditas, quesadillas, tacos o flautas, incluyendo las denominadas sincronizadas o gringas; burritos y envueltos, inclusive los denominados rollos y wraps; croissants, incluyendo los denominados cuernitos; bakes, empanadas o volovanes; pizzas, incluyendo la denominada *focaccia*; guisos, incluyendo las denominadas discadas; perritos calientes (*hot dogs*) y banderillas; *hot cakes*; alitas; molletes; hamburguesas; bocadillos (*snacks*); sushi; tamales; sopas instantáneas y nachos,⁵⁴¹ o sea, “alimentos”.

Al respecto, el SAT señaló que todos los alimentos preparados para su consumo en el lugar o establecimiento en que se venden tienen la tasa general del IVA desde hace 15 años, y que la regla se publicó sólo para aclarar que la disposición también aplica para las tiendas de conveniencia o *minisupers* y evitar una incorrecta aplicación de la ley, especialmente por las tiendas de autoservicio y departamentales, y para que “la cancha estuviera pareja”.⁵⁴²

Ahora bien, el SAT puede estar en lo cierto, aunque no por ello estamos de acuerdo con que se deben gravar dichos productos alimenticios, pues muchas personas sólo tienen acceso a esta clase de productos para satisfacer su derecho humano a la alimentación. Sin embargo, el argumento del SAT es jurídicamente cuestionable. De una revisión de los antecedentes del artículo 2-A, último párrafo, encontramos que originalmente, la disposición se contenía en el artículo 9º de la primera Ley del IVA de 1978, en donde se establecía que: “El consumo de los alimentos a que se refiere este artículo, que se

⁵⁴¹ Tercera Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2015, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 24 de junio de 2015.

⁵⁴² Cfr. periódicos del 24 de junio de 2015 como: CNNEXPANSIÓN, <http://www.cnnexpansion.com/negocios/2015/06/24/alimentos-preparados-tienen-iva-desde-hace-15-anos-sat>; INFORMADOR.MX, <http://www.informador.com.mx/economia/2015/599855/6/alimentos-preparados-tienen-iva-desde-hace-15-anos-sat.htm>; Animal Político, <http://www.animalpolitico.com/2015/06/desde-hace-mas-15-anos-alimentos-preparados-tienen-iva-aclara-el-sat/>; Vanguardia, <http://www.vanguardia.com.mx/alimentospreparadostienenivadesehacemasde15anossat-2344577.html>; entre otros.

realice en el mismo lugar o establecimiento en que se enajenen, se considerará prestación de servicios sujeta al pago del impuesto establecido en esta Ley”.⁵⁴³ Como se advierte, se pretendía gravar un servicio que se consideraba un lujo, esto es, el servicio de comida en restaurantes, empresas que ya pagan y siguen pagando el IVA.

Posteriormente, en 1982 esta disposición pasa al último párrafo del artículo 2-A,⁵⁴⁴ y en 1990 se adiciona lo siguiente: “También se considerará prestación de servicios, la enajenación de dichos alimentos efectuada por establecimientos que cuenten con instalaciones para ser consumidos los mismos”.⁵⁴⁵

En 1991, se establece que el gravamen aplica inclusive cuando no cuenten con instalaciones para ser consumidos en los mismos establecimientos. Asimismo, ya no se señala que lo que se grava es un servicio. La disposición establece: “Se aplicara la tasa que establece el artículo 1 a la enajenación de los alimentos a que se refiere el presente artículo preparados para su consumo en el lugar o establecimiento en que se enajenen, inclusive cuando no cuenten con instalaciones para ser consumidos en los mismos”.⁵⁴⁶ En el 2002 se establece que el gravamen aplica también cuando sean para llevar o para entrega a domicilio,⁵⁴⁷ y en 2007, 2009 y 2013 se reforman nuevamente para establecer la tasa de IVA que corresponde.

Como se observa de los antecedentes, en un principio se gravaba un servicio que podía considerarse suntuario, sin embargo, poco a poco se fue

⁵⁴³ Artículo 9, Ley del Impuesto al Valor Agregado, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 1978.

⁵⁴⁴ Ley que establece, reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales, publicado en el Diario Oficial de la Federación de 31 de diciembre de 1982.

⁵⁴⁵ Ley que establece, reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales y que reforma otras leyes federales, publicado en el Diario Oficial de la Federación de 26 de diciembre de 1990.

⁵⁴⁶ Decreto que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, publicado en el Diario Oficial de la Federación de 21 de noviembre de 1991.

⁵⁴⁷ Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor agregado, publicado en el Diario Oficial de la Federación de 30 de diciembre de 2002.

extendiendo el gravamen de tal manera que se empezó a gravar la compra de alimentos en cualquier establecimiento, ya no por considerarse servicio.

Entonces, podemos estar de acuerdo con el SAT respecto de que los alimentos se gravan desde hace años, más no estamos de acuerdo con que estos alimentos deben gravarse. Desde una perspectiva de derechos humanos, se violenta en derecho al mínimo vital y a la capacidad contributiva al gravar esos alimentos.

Si en un principio quizá se podía justificar que se gravará el servicio en restaurantes, porque se consideraba un lujo, en definitiva, las condiciones de este momento no nos permiten considerar que los alimentos que se mencionan en la regla como un lujo, pues muchas veces es la necesidad la que lleva a las personas a consumir dichos alimentos, ya que es lo único que les permite su escasa capacidad económica, o las extenuantes y largas jornadas de trabajo a las que son sometidas.

Por lo tanto, para no entrar en justificaciones que se apartan de la lógica de una tributación con enfoque de derechos humanos, consideramos más conveniente identificar a los bienes y servicios suntuarios, y aplicar únicamente a esos, una imposición indirecta.

8. Conciliación de la imposición con los derechos humanos

Al inicio de este trabajo mencionamos que la recaudación es necesaria, sin embargo también insistimos que la imposición y por ende la recaudación debe realizarse de tal manera que respete la dignidad de las personas y que no vulnere los derechos humanos. Por tanto, es importante conciliar la imposición con los derechos humanos.

Estamos conscientes de que las medidas que se proponen a lo largo de este capítulo pueden reducir los ingresos del Estado, sin embargo, desde una perspectiva de derechos humanos, el centro de toda regulación es el ser humano y sus derechos, el Estado no debe transformarse en usurero.

Además, como hemos establecido desde el inicio de este trabajo, reconocemos la necesidad de las contribuciones, pero de ninguna manera podemos caer en la contradicción de que, con el afán de fortalecer el Estado, o mejor dicho, a los individuos que ejercen el gobierno en nuestro nombre, se violenten precisamente los derechos humanos que el Estado debe proteger. El Estado moderno sólo tiene un fin lícito, asegurar los derechos humanos de los gobernados.

Por otra parte, como también hemos referido en este trabajo, se pueden potenciar los ingresos del Estado acabando con los tratamientos especiales que ocasionan equidad y haciendo eficiente el gasto público; esto es, combatiendo el despilfarro y la corrupción gubernamental. Probablemente, con medidas sencillas como las mencionadas, los administradores públicos se podrían llevar la sorpresa de que se incrementa considerablemente la recaudación.

Por otra parte, y no como tema marginal, debemos como país realizar un combate frontal a la corrupción. Al respecto de la corrupción, Robert Klitgaard señala que “la lucha contra la pobreza se centra inicialmente en la concienciación con respecto al problema; luego se procura hacer a los gobiernos menos susceptibles a la corrupción, y finalmente se aborda el problema de los sistemas corruptos”.⁵⁴⁸ Como se advierte, obtener mayores recursos para aliviar la pobreza debe pasar por la lucha contra la corrupción, no necesariamente por la vulneración de los derechos de proporcionalidad y equidad tributarias.

Por otra parte, Thomas Piketty establece que a lo largo del siglo XX, todos los países ricos pasaron de un equilibrio en el que dedicaban menos de la décima parte del ingreso nacional a los impuestos y al gasto público, a un equilibrio en el que destinaron a estos conceptos entre un tercio y la mitad del ingreso nacional. Esto se debe al incremento del peso del Estado en el contexto de la

⁵⁴⁸ Klitgaard, Robert, “Contra la corrupción”, *Finanzas & Desarrollo*, julio de 2000, p. 2, visible en <http://www.imf.org/external/pubs/ft/fandd/spa/2000/06/pdf/klitgaar.pdf>, consultado el 30 de mayo de 2015.

posguerra. Es decir, el incremento histórico de las contribuciones obligatorias corresponde al establecimiento del Estado social a lo largo del siglo XIX y principios del siglo XX.⁵⁴⁹ El alza en las recaudaciones permitió al gobierno hacerse cargo de misiones sociales cada vez más importantes como la educación y salud, así como de ingresos de reposición y transferencias. De igual forma, en esta interpretación, más burocracia equivale a mayores impuestos. Actualmente México soporta en su presupuesto todo el peso económico de los órganos constitucionales autónomos que se han creado desde la década de los noventa.

Desde este punto de vista, aunque pudiera pensarse que las contribuciones excesivas pueden justificarse en virtud de las “necesidades” económicas del Estado social, no es así. Siguiendo al mismo autor, el muy rápido proceso de expansión del papel del Estado observado durante las tres décadas de la segunda posguerra fue facilitado y acelerado por el crecimiento excepcionalmente grande que caracterizó a este periodo en Europa cuando los ingresos se incrementaron en un 5% anual.⁵⁵⁰ Este panorama ya no existe y seguramente no es el caso de México en donde al contrario, el salario mínimo ha perdido valor. Como señala el autor, “la experiencia histórica demuestra que la construcción de un Estado fiscal y social y el desarrollo de un estatus salarial van a la par”.⁵⁵¹

Desde luego, lo anterior da muestra de un problema sin solución fácil. Pero tenemos que aceptar que como país carecemos de las condiciones para exigir contribuciones excesivas a los gobernados. La mejor alternativa entonces, parece ser atacar el problema por el lado del gasto eficiente. Además, sólo así se tendrá una visión real de en donde se encuentra México y cuáles son las posibilidades reales para alcanzar el Estado social.

⁵⁴⁹ Piketty, Thomas, *El capital en el siglo XXI* (trad. Eliane Cazenave-Tapie Isoard), México, Fondo de Cultura Económica, 2014, pp.524 y 525.

⁵⁵⁰ *Ibidem*, p. 532.

⁵⁵¹ *Ibidem*, p. 545.

Por supuesto, para ello hay que mejorar la organización y funcionamiento del sector público reduciendo lo más posible la mala administración y la corrupción. Es decir, hay que mejorar la gestión de la administración pública centralizada, así como el de los hospitales, de las instituciones educativas, de los servicios, del acceso de personal capacitado a los trabajos gubernamentales, etc. A partir de allí, hay que buscar soluciones que se adapten al contexto real.

Así podemos concluir nuestra investigación, siguiendo a Piketty, afirmando que la lógica de los derechos universales que vela por el desarrollo del Estado fiscal y social moderno, se ajusta bastante bien con la idea de un gravamen proporcional,⁵⁵² nosotros añadimos que también se ajusta con la idea de un mínimo vital y un gravamen equitativo y que estos tres elementos pueden conciliarse a la tributación con los derechos humanos, como se demostró en la investigación.

⁵⁵² *Ibidem*, 548.

CONCLUSIONES

PRIMERA. Advertimos que los tributos han sido parte de la historia de la humanidad desde la antigüedad, que en su génesis, la obligación de tributar fue producto de la imposición de un dominador sobre un dominado, el primero se valía de su fuerza para imponer los tributos al segundo. Por tanto, concluimos que la idea de tributo en la antigüedad se puede asociar con una relación de fuerza.

SEGUNDA. Destacamos que a partir siglo XIII, una serie de transformaciones en diversos ámbitos, pero principalmente en el jurídico, lleva a un cambio en el sentido en la palabra tributo. A partir de este periodo se luchó por unos derechos mínimos y poco a poco, el soberano entiende el valor del derecho, estableciéndose garantías, y por ende, límites al tributo. Con ello, al menos en teoría, el tributo impuesto por la fuerza y sin límites, fue abandonado. Así, consideramos que el carácter legal de los tributos nace como una forma de contrarrestar el poder del monarca con la *Magna Charta Libertarum*.

TERCERA. Establecimos que el tránsito de impuestos a contribuciones surge con la guerra de Independencia Americana y la Revolución Francesa. Con estas revoluciones, se puede empezar a hablar propiamente de derechos del hombre. Asimismo, advertimos una evolución simultánea y conjunta de los derechos humanos y de los límites a la obligación de contribuir al gasto público, porque con el cambio del término de impuestos al de contribuciones, se pretendió indicar que la contribución no es una imposición del poder público, sino fruto del consentimiento del pueblo, con la finalidad de satisfacer las necesidades colectivas, que no son extrañas a los contribuyentes, sino propias de ellos, porque confluyen en el contrato social.

CUARTA. Afirmamos que para que exista una verdadera relación de derecho, las garantías fiscales o derechos humanos en materia tributaria establecidas en la Constitución deben ser respetadas; esto es, no deben aprobarse leyes fiscales cuyos fines sean meramente recaudatorios, ya que eso es muestra de una relación de poder del Estado sobre el contribuyente. Una imposición con

la característica de “contribución” no puede reparar sólo en recaudar mayores ingresos, sino que tiene que verse desde un enfoque en derechos humanos, por lo que destacamos que la lucha por el respeto a los derechos humanos es también la lucha por una imposición que respete a las personas.

QUINTA. Advertimos que el fundamento político y filosófico de la imposición, se encuentran en las doctrinas de la Ilustración, en donde destaca la armonización entre “las necesidades del Estado y las de los ciudadanos”. Así, la justicia en materia tributaria que se resuelve poniendo el acento en el ser humano. El problema debe ser visto desde un enfoque de derechos humanos. Interpretado el artículo 31, fracción IV, de la CPEUM desde ese enfoque, se advierte cómo debe ser la contribución prudente y sabia: la que cumple con los requisitos de asignación de los impuestos al gasto público, respeta el mínimo vital, la proporcionalidad, la equidad y se plasma en la ley.

SEXTA: En lo que se refiere a los conceptos de proporcionalidad y equidad tributarias, del análisis de la jurisprudencia mexicana destacamos que son instrumentos que establecen la medida en que cada uno debe soportar o concurrir a la carga tributaria para sufragar el gasto público. La equidad exige un trato igual a los iguales y desigual a los desiguales. Se justifican los tratos desiguales sólo cuando se basan en elementos objetivos, y se prohíben las discriminaciones cuando faltan condiciones que justifiquen un trato desigual. Por su parte, conforme a la proporcionalidad, la contribución debe estar acorde a la capacidad contributiva o a las facultades económicas reales del sujeto pasivo, de tal manera que quien tiene más, debe soportar una carga mayor respecto de quienes tienen menos.

SÉPTIMA. Advertimos dos límites de la contribución que se fijan con la capacidad contributiva, uno inferior y otro superior. Estos límites evitan, por lo menos en teoría, que los impuestos deterioren la calidad de vida de los sujetos pasivos. El primero se refiere al mínimo vital, de tal suerte que la parte de la riqueza que sirve para satisfacer las necesidades básicas para llevar una vida digna no debe ser gravada; el segundo se refiere a que la

contribución no debe ser tan alta que destruya la fuente generadora de la riqueza.

OCTAVA. Destacamos que en la jurisprudencia mexicana, el derecho al mínimo vital se configura como una proyección del principio de proporcionalidad tributaria y entraña una garantía de las personas por virtud de la cual el legislador, al diseñar el objeto de las contribuciones e identificar la capacidad idónea para contribuir, debe respetar un umbral libre o aminorado de tributación. Afirmamos que esta cantidad no es lo necesario para la subsistencia de la persona, sino lo necesario para llevar una vida digna en clave de derechos humanos.

NOVENA. Entre nuestros hallazgos, destacamos que conforme a la jurisprudencia mexicana, la proporcionalidad deriva de criterios generales y a veces se interpreta de manera economicista y no desde la situación particular del contribuyente y sus derechos humanos a la proporcionalidad y equidad; resaltamos que con ello se niega la posibilidad de conocer la verdadera situación del sujeto para contribuir (porque existen condiciones personales y familiares que afectan su capacidad contributiva), así se arriba a una capacidad contributiva artificial. Por otra parte, observamos que, según la SCJN, la proporcionalidad no contempla que las contribuciones sean en proporción al gasto público real. Por tanto, el contenido otorgado por la jurisprudencia al principio de capacidad contributiva es insuficiente en atención a que no reconoce todos los aspectos de dicho derecho.

DÉCIMA. Consideramos que el término de proporcionalidad también es entendido como un principio que guarda un estrecho vínculo con los derechos fundamentales y el Estado de derecho. Sostenemos que se trata de un requerimiento para la aplicación de un examen (de proporcionalidad) a fin de asegurar que cualquier acto de restricción o vulneración de derechos no sea arbitrario y, por lo tanto, en el caso de derechos tributarios, que no se genere un acto de imposición ilegal e ilegítimo.

DÉCIMA PRIMERA. Establecimos que en el caso mexicano, el principio de proporcionalidad se utiliza en relación a los fines extra-fiscales. Sin embargo, parece que tiene un efecto negativo para los derechos de los contribuyentes, pues se ha utilizado para soslayar la equidad y la capacidad contributiva, con una visión económica y de política fiscal, más no en consideración a los derechos humanos. Esto es posible, destacamos, porque no se realiza el examen de proporcionalidad, sino que únicamente se establece que se tratan de medidas extra-fiscales sin mayor justificación.

DÉCIMA SEGUNDA. Afirmamos que la norma tributaria ha sido interpretada tomando en cuenta aspectos económicos o políticos, lo que trastoca los fines del Estado y los derechos humanos de las personas, porque ahora con la interpretación económica, el valor pragmático es el de obtener más dinero a cualquier precio, con lo que transitamos del “Estado de derecho” al “Estado usurero”. Así, afirmamos que el contenido de los derechos de proporcionalidad y equidad tributarias se manipula para servir propósitos del fisco sin respetar a los derechos humanos, como ejemplo citamos los casos del IDE y IETU.

DÉCIMA TERCERA. Señalamos que respecto de los derechos humanos, la reivindicación fundamental de lo que se quiere expresar con la idea de derechos humanos se remonta muy atrás en la historia y atraviesa las diferentes culturas y civilizaciones, sin embargo, advertimos que la existencia de lo que hoy se conoce por derechos humanos es propia de la época moderna; la idea surge y se consolida tras las revoluciones americana y francesa.

DÉCIMA CUARTA. Afirmamos que la idea de naturaleza humana como ser racional, libre, con fines específicos y la dignidad, contienen los elementos esenciales de lo que modernamente se considera lo específicamente humano, donde radican los derechos humanos. Advertimos dos fundamentos: el iluminismo (Revolución Norteamericana y Revolución Francesa) y la Carta de las Naciones Unidas de mediados del Siglo XX.

DÉCIMA QUINTA. Indicamos que la idea de derechos humanos alude a las exigencias éticas que se adscriben a toda persona humana, sustentadas en valores o principios que se han traducido históricamente en normas de derecho nacional e internacional, como parámetros de justicia y legitimidad política; por lo que destacamos que se dirigen a la mejora de la calidad de vida de las personas. Conforme a esta delimitación, distinguimos tres elementos para realizar un análisis de la proporcionalidad y equidad como derechos humanos: el ético o moral, el histórico y el de derecho positivo.

DÉCIMA SEXTA. Manifestamos que el elemento ético puede analizarse desde tres niveles de la naturaleza humana que constituyen las fuentes de derechos humanos: la naturaleza vegetativa, la naturaleza sensorial y la naturaleza racional. En cada uno de estos aspectos de la naturaleza humana nacen los derechos fundamentales. Señalamos que los derechos de proporcionalidad y equidad tributarias nacen de la naturaleza humana

DÉCIMA OCTAVA. Además, advertimos que la proporcionalidad y equidad tributarias buscan evitar que los impuestos deterioren la calidad de vida de los sujetos pasivos; esto es, que las personas conserven lo necesario para buscar sus fines individuales. Así, sostuvimos que los derechos de proporcionalidad y equidad en las contribuciones constituyen medidas necesarias para la conservación de los demás derechos que surgen de la naturaleza misma de la persona humana, por lo que son derechos inherentes a la persona.

DÉCIMA NOVENA. Al abordar el enfoque histórico, advertimos la relación entre la concepción del ser humano como un ser digno dotado de racionalidad y libertad con un fin propio y el mundo de los impuestos, porque aún antes de la concepción moderna de los derechos humanos, lo fiscal ha estado en el centro de las luchas sociales.

VIGÉSIMA. Al realizar el análisis histórico de la jurisprudencia nacional, advertimos que en una primera interpretación, la SCJN no avaló discutir sobre la proporcionalidad y equidad de las contribuciones. No obstante, se intentaba

acción tras acción, lo que acreditaba que en la sociedad se tenía la concepción de que los impuestos injustos eran una afectación a las personas como seres humanos. Destacamos que en 1925 por vez primera se juzga mediante el Juicio de Amparo la constitucionalidad de las contribuciones y en la década de los ochentas, son plenamente reconocidos como “garantías individuales”. Por lo anterior, afirmamos que como consecuencia de la reforma constitucional de 10 de junio de 2011, en donde se reemplazó la denominación de garantías individuales por la de derechos humanos, podemos decir que la proporcionalidad y equidad tributarias son efectivos derechos humanos reconocidos y positivizados en nuestro ordenamiento jurídico.

VIGÉSIMA PRIMERA. En nuestra experiencia de derecho comparado, establecimos que en el ámbito internacional, específicamente el europeo, se ha delineado un embrionario sistema de protección de los derechos humanos del contribuyente. No obstante, advertimos que los estándares de derechos humanos establecidos por el derecho internacional y supranacional juegan un papel limitado en el escrutinio constitucional de la imposición sustantiva nacional, que se centra más en cuestiones procedimentales. Afirmamos que la jurisprudencia de la Corte Constitucional Alemana es la que muestra mayor desarrollo en los derechos tributarios sustantivos, pues ha sido menos reacia a examinar las normas tributarias sustantivas contra principios constitucionales y derechos humanos en particular.

VIGÉSIMA SEGUNDA. Respecto de la positivización de la proporcionalidad (capacidad contributiva) y equidad (igualdad) en el derecho comparado, destacamos que la igualdad como principio general, se encuentra en varias constituciones extranjeras, además, algunas aún especifican la igualdad en materia tributaria. Por otra parte, respecto de la capacidad contributiva o proporcionalidad, mencionamos que la noción de que los impuestos deben basarse en la capacidad contributiva es aceptada en la mayoría de los países como una de las bases de un sistema fiscal socialmente justa; aunque en menos ocasiones se encuentra de manera explícita en las constituciones.

VIGÉSIMA TERCERA. Afirmamos que esa carencia no debe servir para descreditar a la proporcionalidad o equidad como derechos humanos, pues su justificación se relaciona con el hecho de que son elementos para asegurar la imposición justa, y también constituyen herramientas para la plena vigencia de otros derechos humanos; además, consideramos que el aspecto filosófico e histórico en el cual se fundamenta la igualdad o equidad y proporcionalidad tributaria, las muestra como derechos humanos por afirmar la dignidad de los individuos.

VIGÉSIMA CUARTA. Destacamos también, que los derechos humanos de proporcionalidad y equidad se relacionan con los demás derechos humanos, entre estos: el derecho a la propiedad; el derecho a la transparencia y rendición de cuentas; el derecho de acceso a la justicia, y el derecho a la buena administración. Asimismo, consideremos que los derechos humanos de proporcionalidad y equidad tributarias pueden vulnerarse por los fines extra-fiscales de las contribuciones y por problemas de administración como la mala administración y la corrupción.

VIGÉSIMA QUINTA. En nuestro análisis del ISR, destacaos que la realización del hecho generador hace nacer la pretensión del Estado de cobrar el impuesto, pero el crédito fiscal concreto sólo debe nacer cuando se den ciertas condiciones predeterminadas, en particular que se obtengan ingresos que modifiquen positivamente el patrimonio, lo que implica que si no se modifica positivamente el patrimonio, entonces no hay ingreso o renta y tampoco se debe pagar ISR.

VIGÉSIMA SEXTA. Del análisis del artículo 93 de la LISR establecimos que existen algunos ingresos no gravados por el ISR, sin embargo, destacamos la necesidad de una revisión de estos ingresos no gravados para identificar cuales no incrementan el patrimonio y por tanto no son ingresos acumulables para efectos del ISR. Por otra parte, afirmamos que los ingresos que sí modifican el patrimonio deben ser gravados y, en caso de no serlos por algún fin extra-fiscal, tendría que realizarse el examen de proporcionalidad.

Además, mencionamos que no deben ser considerados estímulos, beneficios y exenciones.

VIGÉSIMA SÉPTIMA. Advertimos que para obtener la base gravable del ISR de un ejercicio, es necesario acumular todos los ingresos que se perciban por las distintas actividades que se realizan y sumarle la utilidad fiscal obtenida de alguna actividad empresarial o profesional. Destacamos que las distintas actividades gravadas se distinguen en regímenes fiscales, que el total que se obtiene se reduce con las deducciones y así se obtiene la base gravable.

VIGÉSIMA OCTAVA. En nuestra opinión, las deducciones se vinculan con la proporcionalidad y equidad tributarias, porque son importantes para determinar si en un impuesto se tributa conforme a la capacidad contributiva, en tanto que dichas deducciones, o se refieran a los gastos necesarios para generar ingresos, o a un mínimo que sirva para la subsistencia digna de la persona. Consideramos que las deducciones también pueden ser causa de inequidad cuando otorgan privilegios o beneficios a algunos.

VIGÉSIMA NOVENA. Establecimos que las deducciones personales no son suficientes para cubrir el mínimo vital necesario para llevar una vida digna. Por lo anterior, nos pronunciamos a favor de una cantidad de ingresos para cubrir lo necesario para llevar una vida digna que no sea susceptible de imposición.

TRIGÉSIMA. Destacamos que las disposiciones fiscales que establecen los límites a las deducciones personales hacen que la tributación del ISR sea desproporcionada e inequitativa. Advertimos que el Estado pretende tener un supuesto derecho sobre los recursos que los individuos utilizan para satisfacer sus necesidades como salud, y que el Estado pretende que una persona que gana menos necesita menos para llevar una vida digna, mientras que una persona que gana más necesita más para llevar una vida digna.

TRIGÉSIMA PRIMERA. Afirmamos que el ISR no es proporcional ni equitativo, porque al determinar la obligación fiscal no se consideran aspectos importantes que permiten una vida digna, como cierta parte de ingresos no

gravados y las condiciones personales de cada contribuyente (la cantidad de dependientes y la edad de éstos), cuestiones que inciden en la capacidad contributiva. Por tanto, en nuestra opinión, el ISR viola los derechos humanos de proporcionalidad y equidad tributarias.

TRIGÉSIMA SEGUNDA. Establecimos que la tasa del ISR no revela mucho para determinar si se pagan muchos impuestos, porque existen otros factores importantes: sobre qué cantidades se imponen las distintas tasas progresivas, cómo se conforma la base imponible, qué se puede deducir, para qué alcanza el mínimo vital y qué servicios ofrece el Estado. Por lo anterior afirmamos que más importante que la tasa de contribución, es la calidad de vida que gozan los contribuyentes después de pagados los impuestos.

TRIGÉSIMA TERCERA. Destacamos que los regímenes especiales como el régimen de incorporación fiscal y el régimen de actividades agropecuarias, ganaderas, silvícolas y pesqueras, que se justifican con fines extra-fiscales, no cumplen con los requerimientos de los derechos de proporcionalidad y equidad tributarias; además no se realiza un examen de proporcionalidad y se justifican de manera insuficiente el establecimiento de estos regímenes especiales.

TRIGÉSIMA CUARTA. Advertimos que la doctrina reconoce el impacto regresivo del IVA, pues no discrimina según la capacidad de pago de los individuos. Sostenemos que el IVA no sólo es regresivo, pues no atiende a la capacidad contributiva del contribuyente, sino que además tampoco puede ser proporcional ni equitativo; por lo anterior concluimos que no satisface los derechos humanos de proporcionalidad y equidad tributarias.

TRIGÉSIMA QUINTA. Después de analizar algunos preceptos jurídicos de la LIVA y algunas posturas doctrinales, destacamos que el IVA es un impuesto indirecto que incide en el consumidor final, por tanto, además de los elementos esenciales de los impuestos, son características torales el traslado, el acreditamiento y la percusión, figuras que permiten que el impuesto incida en el consumidor final o contribuyente de hecho.

TRIGÉSIMA SEXTA. Destacamos que en sus criterios, la SCJN considera que la “problemática económica” sobre quién eventualmente paga el impuesto no es un problema analizable jurídicamente, sino por las finanzas y la economía. Por lo anterior, acreditamos que, con el pretexto de que la incidencia es un tema económico y no jurídico, se evita un análisis de la proporcionalidad y la equidad del IVA y se omite analizar el problema desde la perspectiva de quien realmente paga el impuesto. Señalamos que desde una perspectiva de derechos humanos, no podemos aceptar que la incidencia del IVA sea un problema económico y financiero pero no jurídico, y por tanto, no analizable jurídicamente. Por lo anterior, nos pronunciamos por una justicia en los impuestos dirigida primeramente al contribuyente de hecho.

TRIGÉSIMA SÉPTIMA. Consideramos incorrecto la aseveración de que si determinado patrimonio es suficiente para soportar el consumo, también lo es para pagar el impuesto, porque en nuestra opinión, no se pueden confundir los bienes de lujo o suntuarios con los bienes que permiten una vida digna. Señalamos que la compra de los segundos, de ninguna manera muestra índices de riqueza susceptible de imposición.

TRIGÉSIMA OCTAVA. Advertimos dos conjuntos de bienes y servicios que tienen un régimen especial en el IVA: aquellos que tienen la tasa cero y aquellos que son exentos. Según la SCJN, la finalidad de la tasa del 0% es evitar que se afecte el poder adquisitivo de la población menos favorecida y reducir el impacto de los precios entre el *gran público consumidor* (fin extra-fiscal específico); mientras que la de las exenciones es proteger el poder adquisitivo de *determinados sectores de la población* (fin extra-fiscal genérico). Sin embargo, afirmamos que estos regímenes son insuficientes pues no alcanzan ser medidas que sirvan para la protección de los derechos humanos de las personas como contribuyentes.

TRIGÉSIMA NOVENA. Para la protección de los derechos humanos de las personas como contribuyentes, propusimos como solución que se desgraven totalmente ciertos bienes y servicios necesarios para la vida digna,

atendiendo a la perspectiva de un derecho del contribuyente y no de una concesión del Estado. Por lo anterior, destacamos que no existe la supuesta renuncia del fisco al permitir la tasa cero en alimentos y medicinas o al exentar bienes y servicios que forman parte del mínimo vital.

CUADRAGÉSIMA. Sostuvimos que los derechos de proporcionalidad y equidad tributarias, deben predicarse no sólo de los impuestos considerados individualmente, sino también del conjunto de contribuciones que conforman el sistema tributario. Los impuestos en lo individual así como los impuestos en conjunto pueden vulnerar los derechos de proporcionalidad y equidad al ser confiscatorios.

CUADRAGÉSIMA PRIMERA. Asentamos que una “carga tributaria baja” no implica necesariamente que el peso impositivo del Estado sobre los contribuyentes sea liviano, pues el indicador de carga tributaria o ingresos fiscales del gobierno como porcentaje del PIB, se presta para el engaño ya que es manipulable. También destacamos que el despilfarro y la corrupción pueden hacer parecer que el PIB es mayor de lo que en realidad es y que la carga fiscal es menor de lo que es.

CUADRAGÉSIMA SEGUNDA. Después de analizar un caso hipotético, concluimos que la imposición considerada en conjunto probablemente es confiscatoria y no observa ni el límite inferior ni el límite superior de la imposición. Establecimos que si bien la contribución afecta la riqueza y no por eso se justifica su abolición, también es cierto que su cometido no es destruir las fuentes de la riqueza y del trabajo.

CUADRAGÉSIMA TERCERA. Destacamos que los programas para que los contribuyentes se pongan al corriente en el pago de los tributos, puestos en operación en repetidas ocasiones, aunque se pretenden fundamentar en los artículos 25 y 73 fracciones VII y XXX de la Constitución que prevén que corresponde al Estado la rectoría económica y desarrollo nacional (fin extra-fiscal), no se justifican.

CUADRAGÉSIMA CUARTA Establecimos que en ningún momento se explican los resultados de las diversas condonaciones para mostrar cómo efectivamente dieron los resultados que se esperaban, y como efectivamente ayudaron a generar un mayor desarrollo económico. Por ello, nos parece que la delicada figura de la condonación se utiliza con mucha ligereza.

Afirmamos que las repetidas condonaciones no han generado los resultados deseados, lo que en sí mismo pone en duda su efectividad. Consideramos que al otorgarlas, se trastocan los derechos de proporcionalidad y equidad tributarias, pues los contribuyentes cumplidos, especialmente los cautivos, soportan con mayor intensidad la carga asociada al gasto público.

CUADRAGÉSIMA QUINTA. Después de nuestro análisis, realizamos algunas propuestas que pueden llevar al respeto de la proporcionalidad y equidad tributarias como derechos humanos: reconocer en la CPEUM el mínimo vital, la proporcionalidad tributaria y a la equidad tributaria, explícitamente como derechos humanos; para lo anterior formulamos una propuesta de reforma al artículo 31, fracción IV, de la CPEUM.

Además, propusimos proscribir la extra-fiscalidad en los impuestos; mayor transparencia y evaluación constante del gasto público, y repensar el IVA como un impuesto especial que aplique sólo a bienes y servicios suntuarios.

Por último, destacamos la necesidad del enfoque de derechos humanos y propusimos una matriz que puede ser útil para evaluar si en las contribuciones se cumple con los derechos humanos.

QUADRAGÉSIMA SEXTA. Después de refrendar la necesidad de las contribuciones, concluimos que en México no se tienen las condiciones para exigir contribuciones excesivas a los gobernados, así destacamos que la mejor alternativa parece ser atacar el problema por el lado del gasto eficiente.

BIBLIOGRAFÍA

Libros y artículos

- ADAMS, Charles, *For Good and Evil: The Impact of Taxes on the Course of Civilization*, Madison Books, Estados Unidos de América, 1993.
- AINSWORTH, Richard T., "Biometrics, certified software solutions, and the Japanese Consumption Tax: a proposal for the Tax Commission", *Law and Economics*, Boston, Boston University School of Law, Working Paper Series, 2006, Working Paper no. 06-45.
- ÁLVAREZ LEDESMA, Mario I., *Acerca del concepto derechos humanos*, México, McGraw-Hill, 1998.
- AMINI, Mostafa, "Equality and ability to pay in the Dutch tax System. The principle of equality and ability to pay in the Dutch income tax system and the influences by domestic law, tax treaties, OECD, EUlaw, WTO law", Master Thesis, para obtener título en la Universidad de Tilburg University, Supervisor, Drs. C.A.T. Peters, mayo de 2010.
- ARAGUÀS GALCERÀ, Irene, "El principio de no confiscatoriedad en la Constitución Española", *Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional*, Brasil, Academia Brasileira de Direito Constitucional, 2010, no. 3, agosto-diciembre.
- ARISTÓTELES, *La política* (trad. Antonio Gómez Robledo), 19ª ed., México, Porrúa, 2000.
- ARNOLD, Rainer, MARTÍNEZ ESTAY, José Ignacio, ZÚÑIGA URBINA, Francisco, "El principio de proporcionalidad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional", *Estudios Constitucionales*, Chile, Centro de Estudios Constitucionales de Chile-Universidad de Talca, año 10, no. 1, 2012.
- ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, *Derecho Fiscal*, 21ª ed., México, Themis, 2012.
- ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, *Derecho Fiscal*, México, Themis, 1997.
- BAKER, Philip, "Taxation and human rights", *GITC Review*, London, vol. I, no. 1, noviembre de 2001.
- BARKER, William, "The three faces of equality: Constitutional requirements in Taxation", *Case Western Reserve Law Review*, Estados Unidos, vol. 57 issue 1, 2006.
- BARREIX, Alberto, Bès, Martín y Roca, Jerónimo, "El IVA Personalizado. Aumentando la recaudación y compensando a los más pobres", *EUROSocial Fiscalidad*, Banco Interamericano de Desarrollo-Instituto de Estudios Fiscales de España, 2010.
- BECKER, Alfredo A., *Teoria Geral do Direito Tributario*, 3ª ed., San Pablo, Lejus, 1998.
- BELTRÁN, Lucas, *Hacienda Pública. Derecho Fiscal*, España, Universidad de Valladolid, 1961.
- BENALCÁZAR GUERRÓN, Juan Carlos, "El acto administrativo en materia tributaria", Tesis para obtener el grado de Magíster en Derecho, Universidad Andina Simón Bolívar sede Ecuador, tutor: Doctor José Vicente Troya Jaramillo, Ecuador, 2004.
- BERMÚDEZ ZAMBRANO, Rodrigo, "Cultura y practica tributaria de los estudiantes de la carrera de comercio y administración de la Facultad de

- Filosofía y Letras y Ciencias de la Educación en la Universidad de Guayaquil. Propuesta: un manual didáctico para los estudiantes del tercer curso de la asignatura Legislación y Cálculo Tributario”, Proyecto de Trabajo previo a la obtención del grado de Magíster en Educación Superior, t. I, Asesor: Milton Zambrano Coronado, Ecuador, Universidad de Guayaquil, 2011.
- BERRAONDO LÓPEZ, Mikel, “Derechos humanos y cooperación internacional al desarrollo. La confluencia necesaria de conceptos y prácticas”, Pamplona, IPES Elkartea, 2009.
- BERTIER DE SAUVIGNY, G, *Historia de Francia* (vers. esp. Claudio Juan Crespo), Madrid, Rialp, 2009.
- BEUCHOT, Mauricio, *Filosofía y derechos humanos*, México, Siglo XXI, 1993.
- BONTEKOE, Ron, *The nature of dignity*, Reino Unido, Lexington Books, 2010.
- BUCHANAN, James M., “Rent-seeking, non-compensated transfers, and laws of succession”, *Journal of Laws and Economics*, New York, abril de 1983.
- BUCHANAN, James, *The limits of liberty*, Chicago, The University Chicago Press, 1975.
- BUITRAGO DUARTE, Bibiana, “La no confiscatoriedad como expresión de la capacidad contributiva y garantía en los tributos sobre la propiedad inmueble”, *Revista de Derecho Fiscal*, Colombia, Universidad Externado de Colombia, no. 4, septiembre de 2008.
- BURG, David F., *A world history of tax rebellions. An encyclopedia of tax rebels, revolts and riots from antiquity to the present*, New York, Routledge, 2004.
- CABRERA FERNÁNDEZ, José Manuel y Cabrera Herrero, María, *Todo IVA 2008*, España, Wolters Kluwer España-Edición Fiscal CISS, 2008.
- CALVO NICOLAU, Enrique, *Tratado sobre el Impuesto Sobre la Renta*, Editorial Themis, t. I, México, 1999.
- CÁMARA DE DIPUTADOS, Centro de Estudios de las Finanzas Públicas, Nota Informativa “Efectos del IVA en Alimentos”, nota CEFP/002/2013, de 16 de enero de 2013.
- CAÑAL GARCÍA, Francisco José, “Revisión crítica del principio de capacidad contributiva y de sus distintas formulaciones doctrinales”, *Revista del Instituto de Investigaciones Jurídicas*, México, Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de San Luis Potosí, no. 4, 1996.
- CAÑAL GARCÍA, Francisco José, *Las rentas familiares en el impuesto sobre la renta de las personas físicas*, España, Universidad de Navarra-Instituto de Ciencias para la Familia, 1997.
- CARPIO MARCOS, Edgar, “La no confiscatoriedad en los tributos en la jurisdicción constitucional”, *Revista Jurídica*, Perú, no. 134, enero 1996 – julio 1999.
- CARRASCO, Iriarte, Hugo, voz: “Deducciones”, en *Diccionario de Derecho Fiscal*, 3ª ed., México, Oxford, 2007.
- CASAR, María Amparo, “Los mexicanos contra los impuestos”, *Revista Nexos*, 1 de noviembre de 2013.
- CASAS, José Osvaldo, *Derechos y Garantías constitucionales del Contribuyente a partir del principio de reserva de ley tributaria*, Argentina, Ad Hoc, 2002.

- CELI MALDONADO, Alejandra, "Mínimo vital", en *Diccionario Iberoamericano de Derechos Humanos y Fundamentales*, Universidad de Alcalá-AECID.
- CELORICO PALMA, Clotilde, "La capacidad contributiva y las razones de su inserción como principio constitucional positivo", en Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (C.I.A.T) y Ministerio de Finanzas de Italia, *Conferencia Técnica del C.I.A.T., 2000. La capacidad contributiva, presupuesto jurídico y fundamento de la tributación*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2002.
- CENCERRADO MILLÁN, Emilio, *El Mínimo exento en el sistema tributario español*, Madrid, Marcial Pons, 1999.
- CENTRO DE ESTUDIOS DE LAS FINANZAS PÚBLICAS, "Evolución de los ingresos tributarios en México, 2000-2012, Finanzas Públicas", México, vol. 5, no. 12, 2014.
- CENTRO DE ESTUDIOS SOCIALES Y DE OPINIÓN PÚBLICA, "Encuesta telefónica sobre confianza en las instituciones", México, octubre de 2014.
- COMISIÓN ECONÓMICA PARA AMÉRICA LATINA Y EL CARIBE, *Panorama fiscal de América Latina y el Caribe 2014. Hacia una mayor calidad de las finanzas públicas*, Chile, Naciones Unidas-CEPAL, 2014
- CHAVÉZ PONCE, Iván Emmanuel, "Condonación de Créditos Fiscales en 2013", *Federalismo Hacendario*, INDETEC, no. 179, marzo-abril de 2013.
- CHECA GONZÁLEZ, Clemente, "La responsabilidad patrimonial de la administración pública con fundamento en la declaración de inconstitucionalidad de una ley", *Revista Ius et Praxis*. Derecho en la región, Chile, Revista de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de Talca, año 10, no. 1, 2004.
- CICERÓN, Las leyes, Libro Primero, capítulo VI.
- COMISIÓN INTERAMERICANA DE DERECHOS HUMANOS, "El acceso a la justicia como garantía de los derechos económico, sociales y culturales. Estudio de los estándares fijados por el Sistema Interamericano de Derechos Humanos", OEA/Ser.L/V/II.129, Doc. 4, 7 septiembre 2007.
- COMISIÓN INTERAMERICANA DE DERECHOS HUMANOS, "Informe Anual de la Comisión Interamericana de Derechos Humanos 2005", OEA/Ser.L/V/II.124. Doc. 7, 27 de febrero de 2006.
- CONSULTA MITOFSKY, "México: Confianza en Instituciones", México, Consulta Mitofsky, agosto de 2012.
- CORRAL GUERRERO, Luis, *Apuntes de Derecho Tributario*, Escuela de Ciencias Empresariales, UCM, curso 1989/90.
- CORTES DOMÍNGUEZ, Matías, *Ordenamiento tributario español*, 4ª ed., Madrid, Civitas, 1985.
- DE AQUINO, Santo Tomás, Suma Teológica, "El hombre como creatura", Primera Parte.
- DE AQUINO, Tomás, Suma Teológica, Obras completas, (trad. y notas de Francisco Barbado Viejo, edición bilingüe, Madrid, BAC, 1957.
- DE CAMPOS, Diogo de Leite, "Interpretação das normas fiscais", en *Problemas Fundamentais do direito tributario*, Lisboa, 1999.
- DIEP DIEP, Daniel, "La evolución del tributo" Órgano Informativo de la Comisión de Derechos Humanos del Estado de México, México, año 10, no. 64, noviembre-diciembre de 2003.

- DIEP DIEP, Daniel, *El tributo y la Constitución*, México, Editorial PAC, 1999.
- ELIZONDO Mayer-Serra y PÉREZ DE ACHA, Luis Manuel, "Separación de poderes y garantías individuales: La Suprema Corte y los derechos de los contribuyentes" *Cuestiones Constitucionales. Revista Mexicana de Derecho Constitucional*, México, IJ-UNAM, no. 14, enero-junio de 2006.
- ENGLISCH, Joachim, "The impact of human rights on domestic substantive taxation – the German experience", en Kofler, Georg, Poiares Maduro, Miguel y Pistone, Pasquale, *Human rights and taxation in Europe and the world*, Netherlands, IBFD, 2011.
- ENGLISCH, Joachim, "VAT/GST and direct taxes: Different Purposes" en Lang, Michael, Melz, Peter y Ecker Thomas (eds.), *Value Added Tax and direct taxation: Similarities and Differences*, Netherlands, IBFD, 2009.
- EY, *Worldwide personal tax guide. Income tax, social security an immigration 2013-2014*, EYGM Limited, 2013.
- HERNÁNDEZ TRILLO, Fausto, ZAMUDIO, ANDRÉS y GUERRERO AMPARÁN, Juan Pablo, "Los impuestos en México: ¿Quién los paga y cómo?", Documento del Programa de Presupuesto y Gasto Público, Centro de Investigación y Docencia Económicas.
- FERIA, Rita (de la), y KREVER, Richard, "Ending VAT exemptions: towards a post-modern VAT", en Feria, Rita de la (ed), *VAT Exemptions: Consequences and Design Alternatives*, Netherlands, Kluwer Law International Publishing, 2013.
- FERRAJOLI, Luigi, *Derecho y garantías. La ley del más débil* (trad. de Perfecto Andrés Ibáñez y Andrea Greppi), España, Trotta, 1999.
- FLORES ZAVALA, Ernesto, "Trayectoria del Impuesto sobre la Renta en México", *Revista de la Facultad de Derecho en México*, México, UNAM, t. XXV, nos. 99-100, julio-diciembre 1975.
- FLORES ZAVALA, Ernesto, *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*, México, Porrúa, 1985.
- FLORES ZAVALA, Ernesto, *Elementos de las Finanzas Públicas Mexicanas* México, Porrúa, 1982.
- FLORES ZAVALA, Ernesto, *Finanzas públicas mexicanas*, México, Porrúa, 1995.
- GALIBERT, León, y PELLÉ, Clemente, *Historia de Inglaterra* (trad. Una sociedad literaria), t. II, Imprenta del imparcial, 1844.
- GAMERO R., Julio H., "Causas y consecuencias de la corrupción: una perspectiva económica", *Revista Probidad*, edición 17, diciembre 2001-enero 2002.
- GARCIA AMOR, Cuauhtémoc, "Los Impuestos a la Producción y al Consumo y algunos comentarios sobre los impuestos indirectos en México", *Jurídica. Anuario del Departamento de Derecho de la Universidad Iberoamericana*, t. II, no. 13, 1981.
- GARCÍA BUENO, Marco César y RÍOS GRANADOS, Gabriela, "Alcance de los principios materiales de justicia tributaria en el sistema tributario mexicano: La capacidad contributiva, la igualdad y la proporcionalidad tributaria", en Ferrer Mac-Gregor, Eduardo y Zaldívar Lelo de Larrea, Arturo (coords.), *La ciencia del derecho procesal constitucional. Estudios en homenaje a Héctor Fix-Zamudio en sus cincuenta años como investigador*

- del derecho*, México, UNAM-IIJ-Instituto Mexicano de Derecho Procesal Constitucional-Marcial Pons, 2008, t. XII.
- GARCÍA BUENO, Marco César, “El principio de capacidad contributiva como criterio esencial para una reforma fiscal, en Ríos Granados, Gabriela (coord.), *Conceptos de reforma fiscal*, México, UNAM-IIJ, 2002.
- GARCÍA BUENO, Marco César, “La justicia tributaria a través del principio de capacidad contributiva”, *Revista Jurídica de la Escuela Libre de Derecho de Sinaloa*, México, Escuela Libre de Derecho de Sinaloa, no. 4, Primera Época, septiembre- diciembre, 1997.
- GARCÍA ETCHEGOYEN, Marcos, *El principio de capacidad contributiva. Evolución dogmática y proyección en el derecho argentino*, Argentina, Ábaco de Rodolfo de Palma, Universidad Austral, 2004.
- GARCÍA NOVOA, César, “La doctrina del principio de solidaridad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional Peruano”, *Revista Peruana de Derecho Tributario*, Perú, Universidad de San Martín de Porres Tax Law Review, año 3, no. 11, 2009.
- GARCÍA PELAYO, Manuel, *Las transformaciones del Estado contemporáneo*, Madrid, Alianza Editorial, 1980.
- GARZA, Sergio Francisco de la, *Derecho financiero mexicano*, México, Porrúa, 1998.
- GARZA, Sergio Francisco de la, *Derecho financiero mexicano*, Porrúa, México, 1985.
- GIANNINI, Achille Donato, *Instituciones de Derecho Tributario* (trad. Fernando Sáinz de Bujanda), Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1957.
- GÓMEZ ISA, Felipe, “Derechos humanos: concepto y evolución”, en *Diccionario de acción humanitaria y cooperación al desarrollo*, España, Universidad del País Vasco-HEGOA.
- GÓNGORA PIMENTEL, Genaro David, *La lucha por el amparo fiscal. Evolución del artículo 31, fracción IV, constitucional, en la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (principios de proporcionalidad y equidad tributarios)*, México, Porrúa, 2007.
- GONZÁLEZ, Le Saux y NASH ROJAS, Claudio (eds.), “Transparencia, lucha contra la corrupción y el sistema interamericano de derechos humanos. Informe de la tercera reunión regional de especialistas 7 y 8 de noviembre de 2011”, Chile, Centro de Derechos Humanos – Facultad de Derecho, Universidad de Chile, 2011.
- GONZÁLEZ, Nazario, “La Declaración de Derechos Humanos de 1793”, en *MANUSCRITS*, no. 8, enero de 1990.
- GOODE, Richard, *El impuesto sobre la renta* (trad. Manuel Echeverría), Madrid, Fabrica Nacional de Moneda y Timbre, Madrid, 1973.
- GRAY, Cheryl W. y KAUFMANN, Daniel, “Corrupción y Desarrollo”, *Finanzas & Desarrollo*, marzo de 1998.
- GRIMAL, Pierre, *La formación del Imperio Romano, el mundo mediterráneo en la edad antigua III*, 12ª ed., España, Siglo XXI de España Editores-Siglo XXI editores, 1990, p. 81.
- GRISWOLD, Erwin N., “Introduction”, en Thorne, Samuel E., Dunham, William H., Kurland, Philip B., y Sir Ivor Jennings, *The Great Charter. Four Essays*

- on Magna Carta and the history of our liberty*, Estados Unidos, Pantheon Books, 1965.
- GUERRERO LARA, Ezequiel y Guadarrama López Enrique (comps.), *La interpretación constitucional de la Suprema Corte de Justicia (1917-1982)*, México, UNAM, 1984, t. I.
- GUEVARA QUINTANILLA, Miguel Antonio, *El derecho a la buena administración*, España, Universidad Complutense de Madrid, 2010.
- GUTMANN, Daniel, "Taking human rights seriously: some introductory words on human rights, taxation and the EU", en Kofler, Georg, Poiares Maduro, Miguel, Pistone, Pasquale, *Human rights and taxation in Europe and the world*, Netherlands, IBFD, 2011.
- HERNÁNDEZ MÉNDEZ, Marcelo, "La obligación y las relaciones tributarias", *Nuevo Consultorio Fiscal*, México, Fondo Editorial F.C.A, UNAM, no. 340, 2ª quincena, octubre de 2003.
- HERRERA MOLINA, Pedro Manuel, *Capacidad económica y sistema fiscal*, España, Marcial Pons, 1998.
- HERRERO, Montserrat, "Los derechos humanos en la lucha política", en Saldaña, Javier (coord.), *Problemas actuales sobre derechos humanos. Una propuesta filosófica*, México, UNAM, 2001.
- HERVADA, Javier, *Introducción crítica al derecho natural*, 6ª ed., Pamplona, Eunsa, 1990.
- HIDALGO, Juan Carlos, "El mito de la baja carga tributaria en América Latina", Estados Unidos, Cato Institute, marzo de 2005.
- HUERTAS BONILLAS, María Fernanda, "El derecho al mínimo vital", *Cuadernos de Derecho Público*, Colombia, Universidad Sergio Arboleda, no. 3, enero de 2011.
- INSTITUTO NACIONAL PARA LA EVALUACIÓN DE LA EDUCACIÓN, "La educación en México: Estado actual y consideraciones sobre su evaluación", Presentación del INEE ante la Comisión de Educación de la LXII Legislatura de la Cámara de Senadores, noviembre de 2012.
- JARACH, Dino, *Curso superior de Derecho Tributario*, 2ª ed., Argentina, Liceo Profesional Cima, 1969.
- JARACH, DINO, *Curso Superior de Derecho Tributario*, Argentina, Liceo Profesional CIMA, 1957.
- JIMÉNEZ, Juan Pablo, Podestá, Andrea, *Inversión, incentivos fiscales y gastos en América Latina*, Chile, Naciones Unidas CEPAL, serie Macroeconomía de desarrollo, no. 77, 2009.
- KANT, Immanuel, *Crítica de la razón práctica*, est. int. Francisco Larroyo, 13ª ed., México, Porrúa, 2003.
- KLITGAARD, Robert, "Contra la corrupción", *Finanzas & Desarrollo*, julio de 2000.
- KLITGAARD, Robert, "International Cooperation against corruption", *Finance and Development*, March 1998.
- KOFLER, Georg, POIARES MADURO, Miguel, PISTONE, Pasquale, *Human rights and taxation in Europe and the world*, Netherlands, IBFD, 2011.
- LEBECH, Mette, *On the problem of human dignity: A hermeneutical and phenomenological investigation*, Germany, Orbis Phaenomenologicus Königshausen & Neumann, 2009.

- LEWIN FIGUEROA, Alfredo, "Principios Constitucionales de Derecho Tributario", Bogotá, Instituto Colombiano de Derecho Tributario y Universidad de los Andes, 2002.
- LOCKE, John, *Second Treatise of Civil Government*, 1960, Chapter V "Of property", Sec. 36.
- LOCKE, John, *Segundo tratado sobre el Gobierno Civil. Un ensayo acerca del verdadero origen, alcance y fin del Gobierno Civil*, capítulo 9 "De los fines de la sociedad política y del Gobierno".
- LÓPEZ DÍAZ, Elvira, *Iniciación al derecho*, Madrid, Delta Publicaciones Universitarias, 2006.
- LÓPEZ OLVERA, Miguel Alejandro, "Las medidas cautelares en el juicio de amparo", *La ciencia del derecho procesal constitucional. Estudios en Homenaje a Héctor Fix-Zamudio en sus cincuenta años como investigador del derecho. Procesos constitucionales de libertad*, en Ferrer Mac-Gregor, Eduardo y Zaldivar Lelo de Larea, Arturo (coords.), México, UNAM-Instituto Mexicano de Derecho Procesal Constitucional-Marcial Pons, 2008, t. VII.
- LÓPEZ RUIZ, Miguel y LÓPEZ OLVERA, Miguel Alejandro, *Estructura y estilo en las resoluciones judiciales*, México, SCJN-CNDH, 2012.
- LÓPEZ PADILLA, Agustín, "La condonación de tributos causados, multas y recargos antes de 2003, según el Decreto a través de la Ley de Ingresos de la federación publicado el 27 de diciembre de 2006, es inconstitucional", México, Centro de Estudios Fiscales, s.a.
- LOZANO SERRANO, Carmelo, *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, Madrid, Tecnos, 1988.
- LUQUE BUSTAMANTE, Javier, "Algunas reflexiones sobre las relaciones entre Derechos Humanos y Tributación", *Primeras Jornadas Internacionales de Tributación y Derechos Humanos*, Perú, Asociación Internacional de Tributación y Derechos Humanos, 1990.
- MANRIQUE VILLANUEVA, Paola Vanessa, *El salario mínimo vital y móvil en la jurisprudencia constitucional colombiana*, Colombia, Universidad Externado de Colombia, 2013.
- MANRIQUE VILLANUEVA, Paola Vanessa, *El salario mínimo vital y móvil en la jurisprudencia constitucional colombiana*, Colombia, Universidad Externado de Colombia, 2013.
- MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, 12ª ed., México, Porrúa, 1996.
- MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, *La constitución y algunos aspectos del Derecho Tributario Mexicano*, México, Universidad Autónoma de San Luis Potosí, 1967.
- MARGÁIN MANOUTOU, Emilio, *Introducción al estudio del derecho tributario mexicano*, 11ª ed., México, Porrúa, 1993.
- MÁRQUEZ GÓMEZ, Daniel, "Algunas reflexiones sobre la administración pública y la justicia administrativa. La tutela judicial efectiva", en López Olvera, Miguel Alejandro (coord.), *Estudios en homenaje a don Alfonso Nava Negrete. En sus 45 años de docencia*, México, UNAM, 2006.
- MÁRQUEZ GÓMEZ, Daniel, "El derecho humano a la no corrupción administrativa derivado de los instrumentos jurídicos nacionales e internacionales: El caso de México", en Olivos Campos, José René

- (coord.), *Derechos Humanos en Ibero-América*, México, Centro de Investigación y Desarrollo del Estado de Michoacán, 2010.
- MÁRQUEZ GÓMEZ, Daniel, “Un nuevo paradigma en administración pública: El derecho humano a la buena administración pública. Nueva Gestión pública, reinención del Gobierno, administración de calidad total, new management y revitalización administrativa”, Ponencia dentro del IV Congreso Internacional y V Congreso Mexicano de Derecho Administrativo, celebrado en México, los días 23, 24 y 25 de octubre de 2011.
- MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo J., “El Derecho Financiero Constitucional de la Unión Europea”, *Revista Española de Derecho Financiero*, España, Civitas, enero-junio 2001, nos. 109-110.
- MARTÍN, Fernando R., “La economía de los ingresos tributarios. Un manual de estimaciones tributarias”, Anexo V, Serie Manuales, no. 62, Santiago de Chile, ONU-CEPAL- Instituto Latinoamericano y del Caribe de Planificación Económica y Social (ILPES), agosto de 2009.
- MARTUL ORTEGA, P. Yebra, “Presentación”, en Kirchhof, P., Cardoso Da Costa, J.M., Di Pietro, A., *Garantías Constitucionales del Contribuyente*, Valencia, Tirant de Blanch, 1998.
- MCKAY, Robert B., “What next?”, en *Human dignity. The internationalization of Human Rights*, New York, Aspen Institute for Humanistic Studies, 1979.
- MEHROTRA, Ajay K., “Edwin R. A. Seligman and the beginnings of the U. S. Income Tax”, *Tax Notes*, United States of America, Maurer School of Law, Indiana University, Research Paper Number 56, November 14, 2005.
- MEILAENDER, Gilbert, *Neither beast nor god: The dignity of the human person*, United States of America, Encounter Books, 2009.
- MENÉNDEZ MORENO, Alejandro, et al, *Derecho Financiero y Tributario. Parte general. Lecciones de cátedra*, 10ª ed., España, Lex Nova, 2009.
- MÉXICO EVALÚA, “Descifrando la caja negra del gasto” México, México Evalúa, Centro de Análisis de Políticas Públicas, 2014.
- MÉXICO EVALÚA, “Por un presupuesto realista y sostenible. 5 puntos de atención urgente”, México, México Evalúa, Centro de Análisis de Políticas Públicas, 2014.
- MÉXICO EVALÚA, *Censo Educativo: Radiografía del dispendio presupuestal*, México, México Evalúa. Centro de Análisis de Políticas Públicas, 2014.
- MICHEL HIGUERA, Ambrosio, *Defraudación fiscal*, 1ª. ed., 1ª. reimp., México, INACIPE, 2008.
- MIGNET, M., “Introducción”, *Historia de la Revolución de Francia desde el año 1789 hasta 1814* (trad. Dos Amigos), Barcelona, 1838, t. I.
- MIRAMONTES SOTO, Héctor Manuel, “La SCJN declara constitucional el impuesto a los depósitos en efectivo”, *Puntos Prácticos*, México, Dofiscal, marzo de 2011.
- MIRAMONTES SOTO, Héctor Manuel, “SCJN: Diferenciación entre fines fiscales y extrafiscales de las contribuciones”, *Puntos Prácticos*, México, Dofiscal, diciembre de 2011.
- MIRANDA PÉREZ, Armando, “Progresividad vs. no confiscatoriedad en la jurisprudencia constitucional tributaria mexicana (estudio de derecho comparado)”, en *Temas selectos de derecho fiscal*, México, Editorial Novum, 2011.

- MIRANDA PÉREZ, Armando, *Temas selectos de Derecho Fiscal*, México, Novum, 2011.
- MONTEERRUBIO REDONDO, Anavel, “El sistema tributario mexicano en el contexto de la propuesta de reforma fiscal. Notas acerca de la Reforma Fiscal”, Centro de Estudios Sociales y de Opinión Pública, México, CESOP, no. 67, 2013.
- MONTESQUIEU, Carlos de Secondant, Barón de, *El espíritu de las leyes* (trad. de Nicolás Esténeaz), Paris, Garnier, 1919, vol. I.
- MONTESQUIEU, Charles Louis de Secondat, *El Espíritu de las leyes* (trad. de Siro García del Mazo), Madrid, Librería General de Victoriano Suárez, Libro XIII, 1906, t. I.
- MORSELLI, Emánele, “Introducción a la Historia de la Finanza Pública”, en Apéndice IV del libro: Buero Vallejo, Antonio, *Los Presupuestos Científicos de la Hacienda Pública*, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1964.
- MOSCHETTÍ, Francesco, *El principio de capacidad contributiva*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1980.
- MOSCHETTI, Francisco, “El principio de capacidad contributiva” en Amatucci, Andrea (dir.), *Tratado de Derecho Tributario*, Bogotá, Temis, 2001, t. I.
- MUÑOZ ESPÍN, Fulgencio, Posibles Alternativas en las valoraciones a efectos de la base imponible en el impuesto de sociedades, en Pont Mestre, Magín y Pont Clemente, Joan (coords.), *Alternativas convencionales en el derecho tributario: XX Jornada Anual de Estudio de la Fundación “A Lancuentra”*, España, Marcial Pons, 2003.
- MUÑOZ SERAFIN, Rodrigo, “La crisis generada por la incorporación de Derechos Humanos en el ámbito tributario mexicano”, *Boletín Informativo A.I.T.*, México, 6ª Época, vol. II, no. 4, diciembre 2012.
- NIKKEN, Pedro, “La protección de los derechos humanos: haciendo efectiva la progresividad de los derechos económicos, sociales y culturales”, *Revista IIDH*, vol. 52, 2010.
- O’CONNOR, James, *The fiscal crisis of the state*, Nueva York, St. Martin’s Press, 1973.
- Observatorio de Salarios, “Informe 2014 del Observatorio de Salario de la Universidad Iberoamericana de Puebla. Resumen Ejecutivo”, México, Universidad Iberoamericana de Puebla, 2014.
- OECD, *Consumption tax trends 2010. VAT/GST and excise rates, trends and administration issues*, OECD Publishing, 2011.
- ORTIZ HIDALGO, Luis, “Prologo”, en Góngora Pimentel, Genaro David, *La lucha por el amparo fiscal. Evolución del artículo 31, fracción IV, constitucional, en la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (principios de proporcionalidad y equidad tributarios)*, México, Porrúa, 2007.
- OSUNA FERNÁNDEZ-LARGO, Francisco, *Teoría de los derechos humanos: conocer para practicar*, España, Editorial San Esteban, 2001.
- PAGÉS, Carmen (ed.), *La era de la productividad. Cómo transformar las economías desde sus cimientos*, Desarrollo en las Américas, Banco Interamericano de Desarrollo, 2005.
- PECES BARBA, Gregorio, *Derechos fundamentales*, Madrid, Universidad Complutense de Madrid, 1983.

- PELÁEZ MARTOS, José María, “Todo procedimiento tributario: 2007-2008”, España, Edición Fiscal CISS, 2007.
- PELIGERO ESCUDERO, Fernando Luis, “La visión filosófica de las necesidades humanas y la política”, en Choza Jacinto y Piulats, Octavi (eds.), *Identidad Humana y Fin de Milenio, Thémata. Revista de Filosofía*, España, no. 23, 1999.
- PÉREZ, Ana Lilia, “México, más corrupto y menos transparente”, *Contralínea*, México, 24 de mayo de 2012.
- PIKETTY, Thomas, *El capital en el siglo XXI* (trad. Eliane Cazenave-Tapie Isoard), México, Fondo de Cultura Económica, 2014.
- PORRÚA PÉREZ, Francisco, *Teoría del Estado*, 34^a ed., México, Porrúa, 2001.
- PRIEGO ÁLVAREZ, Freddy, “La potestad tributaria”, en Eusebio González García y Alvarado Esquivel Miguel de Jesús (coord.), *Manuel de Derecho Tributario*, México, Porrúa, 2005.
- RADOVICH SCHOEPEN, Ángela, *Sistema sancionatorio tributario: Infracciones y delitos*, Chile, Editorial Jurídica, 1994.
- RAMÍREZ AVITIA, Vicente, “¿Qué persiguen los fines extrafiscales de las contribuciones?”, *Puntos Finos*, México, Dofiscal, noviembre de 2012.
- REGUEROS DE LADRÓN DE GUEVARA, Sofía, *Aspectos tributarios del contrato de seguros: cometarios y normatividad colombiana*, Colombia, Editorial Universidad del Rosario, 2008.
- REYES TÉPACH, Marcial, *El impacto en los hogares mexicanos de la aplicación del IVA en alimentos y medicinas*, México, Cámara de Diputados-Dirección General de Bibliotecas SIID, 2003.
- RÍOS GRANADOS, Gabriela “Derechos humanos de los contribuyentes a la luz del artículo 31, fracción IV, constitucional, y de las convenciones internacionales sobre derechos humanos”, en Ríos Granados, Gabriela (coord.), *Derechos Humanos de los contribuyentes*, México, UNAM, 2014.
- ROBESPIERRE, Maximilien, *Discours par Maximilien Robespierre, 17 Avril 1792-27 Juillet 1794, September 1, 2009* [EBook #29887], <http://www.gutenberg.org/files/29887/29887-h/29887-h.htm#17930424>.
- ROCHA DÍAZ, Salvador, “Estudio de la Fracción IV del artículo 31 constitucional y su interpretación jurisprudencial”, *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, México, año III, no. 31, tercera época, julio de 1990.
- RODRÍGUEZ BEREÍJO, Álvaro, “El sistema tributario en la Constitución”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, no. 36, 1992.
- RODRÍGUEZ ÁLVAREZ, Luis, “Breves presiones en torno a los impuestos indirectos de la época augusta”, *Liber Amicorum*, Colección de Estudios Jurídicos en Homenaje al Prof. Dr. D José Pérez Montero, España, Universidad de Oviedo-Servicio de Publicaciones, 1988, t. III.
- RODRÍGUEZ MEJÍA, Gregorio, “Las exenciones de impuestos”, *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, Nueva Serie, año XXXI, no. 94, enero-abril de 1999.
- RODRÍGUEZ MEJÍA, Gregorio, “Obligaciones fiscales”, en *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, Nueva Serie, año XXX, no. 90, sept-dic. 1997.

- ROSE-ACKERMAN, Susan, "The political economy of corruption. Causes and consequences", section Viewpoint, The World Bank, 1996, Note no. 74.
- ROSEN, Michael, *Dignity: Its history and meaning*, United States of America, Harvard University Press, 2012.
- SÁINZ DE BUJANDA, Fernando, *Hacienda y Derecho*, Madrid, IEP, 1962, t. III.
- SÁINZ DE BUJANDA, Fernando, *Lecciones de Derecho Financiero*, Madrid, Universidad Complutense, 1993.
- SALAMANCA SERRANO, Antonio, *Fundamento de los derechos humanos*, Madrid, Nueva Utopía, 2003.
- SALDAÑA SERRANO, Javier, *Derecho natural. Tradición, falacia naturalista y derechos humanos*, México, UNAM-IIJ, 2012.
- SALDAÑA, Javier (coord.), *Problemas actuales sobre derechos humanos. Una propuesta filosófica*, México, UNAM, 2001.
- SÁNCHEZ GIL, Rubén, *El principio de proporcionalidad*, México, UNAM-IIJ, 2007.
- SANTOS, Checa, *Derecho fiscal*, España, Ministerio de Educación Nacional, 1959.
- SAVATER, Fernando, *Ética y ciudadanía*, España, Montesinos, 2002.
- SCHMITZ, Leonhard, "Centesima", en Smith William, D.C.L., LL.D., *A Dictionary of Greek and Roman Antiquities*, London, John Murray, 1875.
- SCHWAB, Klaus (ed.), *The Global Competitiveness Report 2014-2015. Full Data Edition*, Geneva, World Economic Forum, 2014.
- SEBASTIÁN RÍOS, Ángel Miguel, *Introducción al Estudio de los derechos Humanos*, México, Centro de Investigación, Consultoría y docencia en Guerrero, A.C.-Comisión de Defensa de los Derechos Humanos de Estado de Guerrero, 1996.
- SELIGMAN, Edwin R. A., *Progressive taxation in theory and practice*, 2nd ed., United States of America, Columbia University, 1908.
- SELIGMAN, Edwin R. A., *The Income Tax: A Study of the History, Theory and Practice of Income Taxation at Home and Abroad*, 2nd ed., United States of America, 1914.
- SENADO DE LA REPÚBLICA, "Día mundial de la Alimentación" en *Al día. Las cifras hablan*, México, Senado de la República, Instituto Belisario Domínguez, no. 14, 16 de octubre, s.a.e.
- SENADO DE LA REPÚBLICA, "La precariedad del mercado de trabajo en México: el caso del sector formal", *Mirada Legislativa*, México, Senado de la República, Instituto Belisario Domínguez, no. 76, marzo de 2015.
- SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, "Programa de regularización de adeudos 'Ponte al Corriente'. Transitorio Tercero de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2013", SHCP-SAT, http://www.sat.gob.mx/transparencia/rendicion_cuentas/Documents/Informe_PontealCorriente2013_271213.pdf.
- SILVA MEZA. Juan N., "El derecho al mínimo vital: su contenido y relevancia", en Cervantes Alcayde, Magdalena, et. al (coords.), *¿Hay justicia para los derechos económicos sociales y culturales? Debate abierto a propósito de la reforma constitucional en materia de derechos humanos*, México, SCJN-UNAM-IIJ, 2014.

- SMITH, Adam, *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*: [http://www.ifaarchive.com/pdf/smith_-_an_inquiry_into_the_nature_and_causes_of_the_wealth_of_nations\[1\].pdf](http://www.ifaarchive.com/pdf/smith_-_an_inquiry_into_the_nature_and_causes_of_the_wealth_of_nations[1].pdf).
- SOLER ROCH, María Teresa, “Deber de contribuir y derecho de propiedad en el ámbito de protección de los derechos humanos”, Lección Inaugural del Curso Académico 2011-2013, España, Universidad de Alicante.
- SORIANO, Ramón, *Historia temática de los derechos humanos*, España, Editorial Mad, 2003.
- SPISSO, Rodolfo, *Derecho Constitucional Tributario*, Buenos Aires, Editorial Depalma, 2003.
- STUART, Adam, BESLEY, Timothy, BLUNDELL, Richard, et. al. (eds.) for the Institute for Fiscal Studies, “Dimensions of tax design”, *The Mirrlees Review*, United Kingdom, Oxford, 2010.
- SWIFT, Jonathan, *The Works of Jonathan Swift, D.D.*, containing additional letters, tracts, and Poems, Edinburgh, 1914, vol- XII.
- TARSITANO, Alberto. “El principio de capacidad contributiva. Un enfoque dogmático”, en Pistone, Pasquale y Taveira Torres, Heleno (coords.), *Estudios de derecho tributario constitucional e internacional. Homenaje latinoamericano a Victor, Uckmar*, Buenos Aires, Depalma, 2005.
- TAVEIRA TORRES, Heleno, *Derecho Tributario y Derecho Privado*, España, Marcial Pons, 2008.
- TELLO, Carlos, HERNÁNDEZ Domingo, “Sobre la reforma tributaria en México”, *Economía UNAM*, México, vol. 7 no. 21, septiembre-diciembre 2010.
- TENA RAMÍREZ, Felipe, *Leyes fundamentales de México 1808-2005*, 24ª ed. act., México, Porrúa, 2005.
- Transparencia Internacional, “Índice de fuente de soborno de Transparency International 2011”, Transparency International, 2011.
- VALDEZ COSTA, Ramón, *Instituciones de Derecho Tributario*, Buenos Aires, Depalma, 1992.
- VALLARTA, Ignacio L., *Obras*, Tomo II-Votos II, México, Porrúa, 1989.
- VASAK, Karel, “La larga lucha por los derechos humanos”, en *El Correo de la UNESCO. Una ventana abierta al mundo*, año XXX, noviembre de 1977.
- VÁZQUEZ, Daniel y SERRANO, Sandra, “Contenido esencial, progresividad, prohibición de regresión y máximo uso de recursos disponibles”, en Cervantes Alcayde, Magdalena, et. al (coords.), *¿Hay justicia para los derechos económicos sociales y culturales? Debate abierto a propósito de la reforma constitucional en materia de derechos humanos*, México, SCJN-UNAM-IIJ, 2014.
- VELA PEÓN, Alberto Antonio, “Derechos Humanos y tributación en México”, Ponencia presentada el día 24 de julio de 2012 en la XXII Semana Fiscal: “Las implicaciones, interpretación y aplicación de la legislación fiscal actual” en el Colegio de Contadores Públicos de México, <http://www.tfjfa.gob.mx/investigaciones/pdf/derechoshumanosytributacionenmexico.pdf>.
- VENEGAS ÁLVAREZ, Sonia, *Derecho fiscal*, México, Oxford, 2010.
- VERGARA NAVA, Silvino, *La utilidad de la filosofía del derecho en el derecho tributario*, México, Porrúa-Universidad Iberoamericana de Puebla, 2009.

- VILLALOBOS ORTIZ, María del Consuelo, “El principio de legalidad”, *Principios Tributarios Constitucionales*, España- México, Universidad de Salamanca, España-Tribunal Fiscal de la Federación, 1989.
- VILLEGAS, Héctor B., “Derecho Financiero y Derecho Tributario”, en *Trimestre Fiscal*, México, INDETEC, año 15, no. 45, enero-marzo 1994.
- VILLELA, Luiz, LEMGRUBER, Andrea y JORRATT, Michael, *Los presupuestos de gastos tributarios. Conceptos y desafíos de implementación*, Banco Interamericano de Desarrollo, 2009.
- WAHN PLEITEZ, Werner Raphael, “Interpretaciones que amenazan al derecho tributario. Tendencias actuales y análisis crítico”, Chile, Centro de Estudios Tributarios CET, Universidad de Chile, s.a.
- WARREN, Mark E., “What does corruption mean in a democracy?”, *American Journal of Political Science*, United States of America, Midwest Political Science Association, vol. 48, no. 2, 2004.
- ZAPATA-BARRERO, Ricardo, *Ciudadanía, democracia y pluralismo cultural: hacia un nuevo contrato social*, pr. Ferrán Requejo, Barcelona, Anthropos, 2001.

Jurisprudencia

Nacional

- Amparo en Revisión 1490/99, Óscar J. Adame Garza, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. X111, enero de 2001, p. 1168.
- Tesis 1a./J. 107/2011, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXXIV, septiembre de 2011, p. 506.
- Tesis 2a./J. 176/2007, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXVI, septiembre de 2007, p. 557, de rubro: “VALOR AGREGADO. LAS EXENCIONES CONTENIDAS EN LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, PERSIGUEN FINES EXTRAFISCALES GENÉRICOS, FRENTE A LOS ESPECÍFICOS PRETENDIDOS POR LA TASA DEL 0%”.
- Tesis 2a./J. 34/2006, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIII, marzo de 2006, p. 420, de rubro, “VALOR AGREGADO. EL ARTÍCULO 2o.-A, FRACCIÓN I, INCISO B), NUMERAL 1, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, QUE ESTABLECE UN TRATAMIENTO DIFERENCIADO AL GRAVAR CON LA TASA DEL 0% LA ENAJENACIÓN DE ALIMENTOS EN ESTADO SÓLIDO O SEMISÓLIDO Y CON LA DEL 10% O 15% A LOS ALIMENTOS EN ESTADO LÍQUIDO, VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 1996).
- Tesis 2a./J. 77/2009, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIX, junio de 2009, p. 294, de rubro: “CONDONACIÓN DE CRÉDITOS FISCALES. EL ARTÍCULO SÉPTIMO TRANSITORIO, FRACCIÓN I, INCISOS A) Y B), DE LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2007, QUE OTORGA AL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA LA FACULTAD PARA CONCEDERLA, RESPETA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA”.

- Tesis jurisprudencial s/n, *Semanario Judicial de la Federación*, Séptima Época, vols. 91-96, Primera Parte, p. 173, de rubro: "IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCIÓN FEDERAL".
- Tesis jurisprudencial s/n, *Semanario Judicial de la Federación*, Séptima Época, vol. 193-198, Primera Parte, p. 179, de rubro: "IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS. SU FALTA DEBE PROBARSE".
- Tesis jurisprudencial s/n, *Semanario Judicial de la Federación*, Séptima Época, Informe 1969, p. 45, de rubro: "IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD DE LOS. NATURALEZA".
- Tesis jurisprudencial s/n, *Semanario Judicial de la Federación*, Séptima Época, Informe 1969, p. 52, de rubro: "IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS".
- Tesis jurisprudencial s/n, *Semanario Judicial de la Federación*, Séptima Época, vol. 199-204, Primera Parte, p. 144, de rubro: "IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS".
- Tesis jurisprudencial s/n, *Semanario Judicial de la Federación*, Séptima Época, vol. 187-192, Primera Parte, p. 113, de rubro: "PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL".
- Tesis jurisprudencial s/n, *Semanario Judicial de la Federación*, Sexta Época, vol. CXXXVI, Primera Parte, p. 113, de rubro: "SORGO, LEY DE IMPUESTOS ESPECIALES DEL ESTADO DE TAMAULIPAS, ARTÍCULOS 1o. INCISO Ñ) Y 123 AL 128, QUE ESTABLECEN EL IMPUESTO A LA PRODUCCIÓN DEL. EL IMPUESTO ES PROPORCIONAL".
- Tesis jurisprudencial 31/2007, *Semanario Judicial de la Federación* y su Gaceta, Novena Época, t. XXV, marzo de 2007, p. 334, de rubro: "EQUIDAD TRIBUTARIA. CRITERIOS PARA DETERMINAR SI EL LEGISLADOR RESPETA DICHO PRINCIPIO CONSTITUCIONAL".
- Tesis P. CXXXIX/97, *Seminario Judicial de la Federación* y su Gaceta, Novena Época, t. VI, septiembre de 1997, p. 207, de rubro: "VALOR AGREGADO. EL ARTÍCULO 1o. DE LA LEY RELATIVA AL IMPUESTO CORRESPONDIENTE, QUE ESTABLECE PARA SU CÁLCULO LA APLICACIÓN DE UNA TASA DEL QUINCE POR CIENTO, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ABRIL DE 1995)".
- Tesis P. LXX/95, *Semanario Judicial de la Federación* y su Gaceta, Novena Época, t. II, octubre de 1995, p. 75, de rubro: "APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL. PARA DETERMINAR SU PROPORCIONALIDAD DEBE ATENDERSE A SU NATURALEZA DE CONTRIBUCIÓN PECULIAR".
- Tesis P. XCIX/97, *Semanario Judicial de la Federación* y su Gaceta, Novena Época, t. V, junio de 1997, p. 159, de rubro: "INGRESOS EN CRÉDITO Y ENTRADAS DE EFECTIVO, DIFERENCIAS PARA EFECTOS DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA".
- Tesis P./J. 52/96, *Semanario Judicial de la Federación* y su Gaceta, Novena Época, t. IV, octubre de 1996, p. 101, de rubro: "RENTA. SOCIEDADES

- MERCANTILES. OBJETO Y MOMENTO EN QUE SE GENERA EL IMPUESTO”.
- Tesis s/n, *Semanario Judicial de la Federación*, Quinta Época, t. XVII, p. 1014, de rubro: “IMPUESTOS”.
- Tesis s/n, *Semanario Judicial de la Federación*, Quinta Época, t. II, p. 1136, de rubro “IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS”.
- Tesis s/n, *Semanario Judicial de la Federación*, Quinta Época, t. LXXVIII, p. 3871, de rubro “IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS”.
- Tesis s/n, *Semanario Judicial de la Federación*, Quinta Época, t. XCVIII, p. 861, de rubro “IMPUESTOS EXCESIVOS”.
- Tesis s/n, *Semanario Judicial de la Federación*, Quinta Época, t. XCIII, p. 611, de rubro “IMPUESTOS, EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD DE LOS”.
- Tesis s/n, *Semanario Judicial de la Federación*, Quinta Época, t. LI, p. 333, de rubro: “IMPUESTOS, PROPORCIÓN, EQUIDAD DE”.
- Tesis s/n, *Semanario Judicial de la Federación*, Quinta Época, t. LXV, p. 3830, de rubro: “IMPUESTOS, FACULTADES DEL PODER JUDICIAL PARA INTERVENIR EN MATERIA DE”.
- Tesis s/n, *Semanario Judicial de la Federación*, Quinta Época, t. LIV, octubre de 1937, p. 8, de rubro: “EXENCIÓN DE IMPUESTOS, EN CASO DE INDUSTRIAS NUEVAS
- Tesis s/n, *Semanario Judicial de la Federación*, Séptima Época, vol. 187-192, Primera Parte, p. 111, de rubro: “IMPUESTOS, VALIDEZ CONSTITUCIONAL DE LOS”.
- Tesis s/n, *Semanario Judicial de la Federación*, Séptima Época, vol. 199-204, Primera Parte, p. 144, de rubro: “IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS”.
- Tesis s/n, *Semanario Judicial de la Federación*, Séptima Época, vol. 187-192, Primera Parte, p. 113, de rubro: “PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL”.
- Tesis s/n, *Semanario Judicial de la Federación*, Séptima Época, vol. 205-216, primera parte, p. 166, de rubro: IMPUESTOS. EL AUMENTO CONSIDERABLE EN EL MONTO DE LOS, NO DEMUESTRA NECESARIAMENTE QUE SEAN DESPROPORCIONADOS E INEQUITATIVOS.
- Tesis s/n, *Semanario Judicial de la Federación*, Sexta Época, t. primero, XXXVI, p. 149, de rubro: “EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD DE LOS IMPUESTOS. PROCEDENCIA DEL AMPARO”.
- Tesis s/n, Séptima Época, Sala Auxiliar, Informe 1969, de rubro: “IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD DE LOS. NATURALEZA”.
- Tesis s/n., *Semanario Judicial de la Federación*, Séptima Época, vol. 199-204, Primera Parte, p. 58, de rubro: “IMPUESTOS. SUS CARACTERES, FORMA CONTENIDO Y ALCANCES DEBEN CONSIGNARSE EN LA LEY”.
- Tesis 1a./J. 103/2009, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXX, diciembre de 2009, p. 108, de rubro: “DEDUCCIONES. CRITERIOS PARA DISTINGUIR LAS DIFERENCIAS

ENTRE LAS CONTEMPLADAS EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, A LA LUZ DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA CONSAGRADO EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL”.

Tesis 1a./J. 39/2006, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIV, julio de 2006, p. 65, de rubro: “INCIDENCIA ECONÓMICA DE LOS IMPUESTOS. LA INCONSTITUCIONALIDAD DE UNA LEY TRIBUTARIA NO PUEDE DEPENDER DE ELLA”.

Tesis 1a./J. 46/2005, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXI, mayo de 2005, p. 157, de rubro: FINES EXTRAFISCALES. CORRESPONDE AL ÓRGANO LEGISLATIVO JUSTIFICARLOS EXPRESAMENTE EN EL PROCESO DE CREACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES”.

Tesis 1a./J. 76/2010, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXXII, diciembre de 2010, p. 94, de rubro: “INCIDENCIA DE LOS IMPUESTOS. SU CONCEPTO Y VALORACIÓN JURÍDICA Y ECONÓMICA”.

Tesis 1a./J. 97/2006, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXI, enero de 2007, p. 231, de rubro: “EQUIDAD TRIBUTARIA, CUANDO SE RECLAMA LA EXISTENCIA DE UN TRATO DIFERENCIADO RESPECTO DE DISPOSICIONES LEGALES QUE NO CORRESPONDEN AL ÁMBITO ESPECÍFICO DE APLICACIÓN DE AQUEL PRINCIPIO, LOS ARGUMENTOS RELATIVOS DEBEN ANALIZARSE A LA LUZ DE LA GARANTÍA DE IGUALDAD”.

Tesis 2a./J. 159/2006, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIV, diciembre de 2006, p. 193, de rubro: “AUTOMÓVILES NUEVOS. EL ARTÍCULO 3o., FRACCIÓN I, SEGUNDO PÁRRAFO, DE LA LEY FEDERAL DEL IMPUESTO RELATIVO, AL ESTABLECER UNA REDUCCIÓN DEL MONTO DEL TRIBUTOS RESPECTO DE AUTOMÓVILES CUYO PRECIO SEA SUPERIOR AL QUE AHÍ SE ESPECIFICA, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2006)”.

Tesis 2a./J. 169/2010, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXXII, diciembre de 2010, p. 494, de rubro: “EMPRESARIAL A TASA ÚNICA. LOS ARTÍCULOS QUINTO Y SEXTO TRANSITORIOS DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL OTORGAR UN TRATO DISTINTO A LOS CONTRIBUYENTES QUE EFECTUARON INVERSIONES EN EL ÚLTIMO CUATRIMESTRE DE 2007, RESPECTO DEL OTORGADO A LOS CONTRIBUYENTES CON INVERSIONES EFECTUADAS DEL 1o. DE ENERO DE 1998 AL 31 DE DICIEMBRE DE 2007, NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2008)”.

Tesis 2a./J. 183/2004, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXI, enero de 2004, p. 541, de rubro: “EQUIDAD TRIBUTARIA. ESTE PRINCIPIO RIGE EN OBLIGACIONES SUSTANTIVAS Y FORMALES, PERO EN ESTA ÚLTIMA HIPÓTESIS ES BÁSICO QUE INCIDA DIRECTAMENTE SOBRE LAS PRIMERAS”.

- Tesis 2a./J. 56/2006, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIII, mayo de 2006, p. 298, de rubro: "PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DE DICHO PRINCIPIO EN RELACIÓN CON LOS IMPUESTOS INDIRECTOS".
- Tesis 2a./J. 175/2007, *Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXVI, septiembre de 2007, p. 559, de rubro: "VALOR AGREGADO. LOS CONTRIBUYENTES DEL IMPUESTO RELATIVO SUJETOS A LA TASA 0% Y LOS EXENTOS, NO SE ENCUENTRAN EN SITUACIONES JURÍDICAS SEMEJANTES PARA EFECTOS DEL ACREDITAMIENTO".
- Tesis P. CXLVIII/97, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. VI, noviembre de 1997, p. 78, de rubro: "LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DEL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY".
- Tesis P./J. 31/97, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. V, mayo de 1997, p. 59, de rubro: "RENTA. LA TASA FIJA DEL 35% QUE ESTABLECE EL ARTÍCULO 10 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, NO ES VIOLATORIA DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA".
- Tesis P./J. 109/99, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. X, noviembre de 1999, p. 22, de rubro: "CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS".
- Tesis P./J. 145/2000, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XII, diciembre de 2000, p. 16, de rubro: "SU APLICACIÓN NO VIOLA LA GARANTÍA DE IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY".
- Tesis P./J. 35/2013 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 1, diciembre de 2013, t. I, p. 124, de rubro: "TRABAJO PENITENCIARIO. EL ARTÍCULO 10, PÁRRAFO SEGUNDO, DE LA LEY QUE ESTABLECE LAS NORMAS MÍNIMAS SOBRE READAPTACIÓN SOCIAL DE SENTENCIADOS, QUE PREVÉ UN DESCUENTO DIRIGIDO AL SOSTENIMIENTO DEL REO CON CARGO A LA PERCEPCIÓN QUE TENGA COMO RESULTADO DE AQUEL, VULNERA EL DERECHO AL MÍNIMO VITAL".
- Tesis P./J. 39 13/89, *Semanario Judicial de la Federación*, Octava Época, t. III, Primera Parte, enero a junio de 1989, p. 232, de rubro: "PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS, FALTA DE. DEPENDE DE CIRCUNSTANCIAS GENERALES".
- Tesis P./J. 41/97, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. V, junio de 1997, p. 43, de rubro: "EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS".
- Tesis P./J. 42/97, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. V, junio de 1997, p. 36, de rubro: "EQUIDAD TRIBUTARIA. IMPLICA QUE LAS NORMAS NO DEN UN TRATO DIVERSO A SITUACIONES ANÁLOGAS O UNO IGUAL A PERSONAS QUE ESTÁN EN SITUACIONES DISPARES".
- Tesis P./J. 71/2011, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época (9a.), Libro I, t. 1, octubre de 2011, p. 6, de rubro: "DEPÓSITOS EN EFECTIVO. EL IMPUESTO RELATIVO GRAVA UNA

MANIFESTACIÓN DE RIQUEZA Y CONSTITUYE UN MEDIO DE CONTROL PARA EL CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES FISCALES, PRINCIPALMENTE EN MATERIA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA (LEGISLACIÓN PUBLICADA EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 1 DE OCTUBRE DE 2007)”.

Tesis III.2º.A.122 A, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXII, julio de 2005, p. 1569, de rubro: “VALOR AGREGADO. LA POSIBILIDAD DE ACREDITAR EL IMPUESTO RELATIVO POR LOS ACTOS O ACTIVIDADES GRAVADOS CON LA TASA CERO Y NO POR LOS EXENTOS, NO VIOLA LAS GARANTÍAS DE EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA, AL NO EXISTIR IDENTIDAD ENTRE AMBOS BENEFICIOS”.

Tesis IV.2o.A.244 A, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIX, enero de 2009, p. 2674, de rubro: “CONTRIBUCIONES DE MEJORAS. PARA QUE CUMPLAN CON LA GARANTÍA DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA ES NECESARIO QUE LA CANTIDAD A PAGAR GUARDE RELACIÓN CON LA MAGNITUD DEL BENEFICIO OBJETO DEL TRIBUTO (INCREMENTO DEL VALOR DE LOS INMUEBLES), DERIVADO DE LA OBRA PÚBLICA RESPECTIVA, EN COMPARACIÓN CON EL DE LOS RESTANTES OBLIGADOS”.

Tesis P./J. 4/1990, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Octava Época, t. IV, Primera Parte, julio–diciembre de 1989, p. 143, de rubro: “PROPORCIONALIDAD DE LAS CONTRIBUCIONES. DEBE DETERMINARSE ANALIZANDO LAS CARACTERÍSTICAS PARTICULARES DE CADA UNA”.

Tesis P./J. 3/98, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. VII, enero de 1998, p. 54, de rubro: “DERECHOS POR SERVICIOS. SUBSISTE LA CORRELACIÓN ENTRE COSTO DEL SERVICIO PÚBLICO PRESTADO Y EL MONTO DE LA CUOTA”.

Tesis P./J. 4/98, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. VII, enero de 1998, p. 5, de rubro: “DERECHOS POR SERVICIO DE AGUA POTABLE. PARA EXAMINAR SI CUMPLEN CON LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD, DEBE ATENDERSE AL OBJETO REAL DEL SERVICIO PRESTADO POR LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA, CONSIDERANDO SU COSTO Y OTROS ELEMENTOS QUE INCIDEN EN SU CONTINUIDAD”.

Tesis P./J. 24/2000, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XI, marzo de 2000, p. 35, de rubro: “IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL”.

Tesis 1a./J. 2/2005, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXV, enero de 2005, p. 127, de rubro: “EQUIDAD TRIBUTARIA. ESTE PRINCIPIO NO ES APLICABLE PARA LAS OBLIGACIONES FORMALES, COMO LA PREVISTA EN LA FRACCIÓN V, DEL ARTÍCULO 28, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, ADICIONADA POR DECRETO PUBLICADO EL CINCO DE ENERO DE DOS MIL CUATRO, CONSISTENTE EN LLEVAR CONTROLES VOLUMÉTRICOS COMO PARTE DE LA CONTABILIDAD”.

- Tesis 1a./J. 28/2007, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXV, marzo de 2007, p. 79, de rubro: “FINES EXTRAFISCALES. LAS FACULTADES DEL ESTADO EN MATERIA DE RECTORÍA ECONÓMICA Y DESARROLLO NACIONAL CONSTITUYEN UNO DE SUS FUNDAMENTOS”.
- Tesis 1a. XCVIII/2007, *Semanario Judicial de la Federación*, mayo de 2007, p. 793, de rubro: “DERECHO AL MÍNIMO VITAL EN EL ORDEN CONSTITUCIONAL MEXICANO”.
- Tesis 1a. CLXXXIX/2006, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXV, enero de 2007, p. 483, de rubro: “RENTA. QUÉ DEBE ENTENDERSE POR “INGRESO” PARA EFECTOS DEL TÍTULO II DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO”.
- Tesis 1a. CXVII/2006, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIV, julio de 2006, p. 336, de rubro: “RENTA. EL ARTÍCULO SEGUNDO, FRACCIÓN LXX, DEL DECRETO QUE ESTABLECE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2002, QUE CONTIENE UNA PREVISIÓN ESPECÍFICA PARA LA ENAJENACIÓN DE ACCIONES ADQUIRIDAS EN 2001 ENTRE PARTES RELACIONADAS, VIOLA LA GARANTÍA DE EQUIDAD TRIBUTARIA”.
- Tesis 1a. LXVII/2009, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIX, mayo de 2009, p. 92, de rubro: “RENTA. EN EL DISEÑO NORMATIVO DEL PROCEDIMIENTO PARA DETERMINAR LA CANTIDAD LÍQUIDA DEL IMPUESTO RELATIVO CONCURREN FIGURAS JURÍDICAS DE DISTINTA NATURALEZA”.
- Tesis 1a. X/2009, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIX, enero de 2009, p. 547, de rubro: “DERECHO AL MÍNIMO VITAL. SU ALCANCE EN RELACIÓN CON EL PRINCIPIO DE GENERALIDAD TRIBUTARIA”.
- Tesis 1a. XCVIII/2007, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXV, mayo de 2007, p. 792, de rubro: “DERECHO AL MÍNIMO VITAL. CONSTITUYE UN LÍMITE FRENTE AL LEGISLADOR EN LA IMPOSICIÓN DEL TRIBUTO”.
- Tesis 2a. CLXIV/2008, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIX, enero de 2009, p. 780, de rubro: “CONDONACIÓN DE CRÉDITOS FISCALES. EL ARTÍCULO SÉPTIMO TRANSITORIO, FRACCIÓN I, INCISOS A) Y B), DE LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2007, QUE OTORGA AL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA LA FACULTAD DE CONCEDERLA, RESPETA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA.
- Tesis 2a. L/2008, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXVII, mayo de 2008, p. 226, de rubro: “CONDONACIÓN DE MULTAS FISCALES. EL ARTÍCULO SÉPTIMO TRANSITORIO, FRACCIÓN I, INCISO A), DE LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2007, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA”.
- Tesis 2a. XIX/2007, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXV, marzo de 2007, p. 701, de rubro: “AUTOMÓVILES

- NUEVOS. EL ARTÍCULO 3o., FRACCIÓN II, DE LA LEY FEDERAL DEL IMPUESTO RELATIVO, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2005)”.
- Tesis 2a. XXXVII/2009, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIX, abril de 2009, p. 734, de rubro: “SUBSIDIO PARA EL EMPLEO. TIENE NATURALEZA DE ESTÍMULO FISCAL Y, POR ELLO, NO LE RESULTAN APLICABLES LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD”
- Tesis 4a. XXXVI/91, *Semanario Judicial de la Federación*, Octava Época, t. VIII, noviembre de 1991, p. 69, de rubro: “IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD EN MATERIA DE”.
- Tesis I.4o.A. J/103 (9a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, Libro III, diciembre de 2011, t. 5, p. 3587, de rubro: “IMPUESTOS. EXISTE DISCRECIONALIDAD LEGISLATIVA PARA DETERMINAR SU OBJETO, SIEMPRE Y CUANDO SEAN PROPORCIONALES Y EQUITATIVOS”.
- Tesis P. VII/2013 (9a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, Libro 1, t. 1, diciembre de 2013, p. 136, de rubro: “DERECHO AL MÍNIMO VITAL. SU CONTENIDO TRASCIENDE A TODOS LOS ÁMBITOS QUE PREVEAN MEDIDAS ESTATALES QUE PERMITAN RESPETAR LA DIGNIDAD HUMANA”.
- Tesis P. VIII/2013 (9a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Libro 1, t. I, diciembre de 2013, p. 138, de rubro: “DERECHO AL MÍNIMO VITAL. SUS ALCANCES EN MATERIA TRIBUTARIA”.
- Tesis: P. X/2013 (9a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, t. I, libro 1, diciembre de 2013, p. 133, de rubro: “DERECHO AL MÍNIMO VITAL. EL LEGISLADOR CUENTA CON UN MARGEN DE LIBRE CONFIGURACIÓN EN CUANTO A LOS MECANISMOS QUE PUEDE ELEGIR PARA SALVAGUARDARLO”.
- Tesis P. XI/2013 (9a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, Libro 1, t. I diciembre de 2013, p. 139, de rubro: “RENTA. EL ARTÍCULO 177 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL PREVER UN ESQUEMA DE TRIBUTACIÓN PARA LAS PERSONAS FÍSICAS, NO VIOLA EL DERECHO AL MÍNIMO VITAL COMO EXPRESIÓN DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2008)”.
- Tesis III.3o.T.23 L (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, t. III, libro 6, Mayo de 2014, p. 2271, de rubro: “TRABAJADORAS EMBARAZADAS Y EN SITUACIÓN DE MATERNIDAD. CONFORME AL MARCO CONSTITUCIONAL E INTERNACIONAL DE PROTECCIÓN A LOS DERECHOS HUMANOS, AL GOZAR DE UNA TUTELA ESPECIAL, ENTRE OTROS BENEFICIOS, CUENTAN CON ESTABILIDAD REFORZADA EN EL EMPLEO”.
- Tesis VIII.2o. J/26, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. IX, junio de 1999, p. 837, de rubro: “ANALOGÍA, PROCEDE LA APLICACIÓN POR, DE LA JURISPRUDENCIA DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN”.

Tesis (V Región) 5o.20 K, *Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 9, agosto de 2014, t. III, p. 1959, de rubro: SERVICIO DE EDUCACIÓN. CON INDEPENDENCIA DEL DERECHO DE LAS INSTITUCIONES PRIVADAS QUE LO BRINDAN DE EXIGIR EL PAGO DE LA COLEGIATURA CORRESPONDIENTE, ÉSTAS NO PUEDEN CONDICIONAR LA APLICACIÓN DE EVALUACIONES O EXÁMENES A DICHO PAGO, AL FORMAR LA EDUCACIÓN PARTE DEL DERECHO AL MÍNIMO VITAL.

Extranjera e internacional

- CORTE CONSTITUCIONAL DE COLOMBIA, Sentencia C-776 de 2003 M.P., *Manuel José Cepeda Espinosa*. Expediente: D-4429.
- CORTE INTERAMERICANA DE DERECHOS HUMANOS, Caso *Comunidad Indígena Yakye Axa vs. Paraguay*, Fondo Reparaciones y Costas. Sentencia 17 de junio de 2005, Serie C No. 125.
- CORTE INTERAMERICANA DE DERECHOS HUMANOS, Caso *Instituto de Reeducación del Menor Vs. Paraguay*, Excepciones Preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas, Sentencia de 2 de septiembre de 2004, Serie C no. 112.
- CORTE INTERAMERICANA DE DERECHOS HUMANOS, *Opinión Consultiva OC-18/03*, “Condición Jurídica de los Migrantes Indocumentados”, de 17 de septiembre de 2003, solicitada por los Estados Unidos Mexicanos.
- CORTE INTERAMERICANA DE DERECHOS HUMANOS, *Opinión Consultiva OC-6/86*, “La Expresión ‘Leyes’ en el Artículo 30 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos”, de 9 de mayo de 1986, solicitada por el Gobierno de la República Oriental de Uruguay.
- CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA NACIÓN (Argentina), Fallos 151-359 *Eugenio Díaz Vélez c. Provincia de Buenos Aires*” de fecha 20/6/1928.
- TRIBUNAL CONSTITUCIONAL DE ESPAÑA, decisión 76/1990 de 26 de abril de 1990, publicado en el Boletín Oficial del Estado (BOE) el 30 de mayo de 1990.
- TRIBUNAL CONSTITUCIONAL DE ESPAÑA, Sentencia: STC 209/1988 de 10 de febrero de 1988.
- TRIBUNAL CONSTITUCIONAL DEL PERÚ, Sentencia: STC 053-2004-AI/TC (Caso Miraflores).
- TRIBUNAL CONSTITUCIONAL DEL PERÚ, Sentencia: STC 2727-2003-AA/TC (Caso IEAN).
- TRIBUNAL CONSTITUCIONAL FEDERAL ALEMÁN, Sentencia del caso *Apotheke-Urteil*, 7 BVerfGE 377 de 1958.
- TRIBUNAL CONSTITUCIONAL FEDERAL ALEMÁN, Sentencia del Caso *Census Act* (Censo de población), 65 BVerfGE 1 de 1983.
- TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA, Caso 11/70, *Internationale Handelsgesellschaft v. Einfuhr- und Vorratsstelle für Getreide und Futtermittel* de 1970.
- TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA, Caso C-205/07, *Gysbrechts and Santurel Inter*, Sentencia de 16 de diciembre de 2008.

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA, Caso C-286/94, *Garage Molenheide and others vs. Belgian State*.

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA, Caso C-331/88 *R vs. Ministry for Agriculture, Fisheries and Food, ex parte FEDESA and others*.

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA, Caso C-384/04, *Federation of Technological Industries and Others*.

TRIBUNAL EUROPEO DE DERECHOS HUMANOS, Caso No. 11089/84, *Mr. L. and Mrs. L vs United Kingdom*.

TRIBUNAL EUROPEO DE DERECHOS HUMANOS, Caso *Handyside vs. The United Kingdom*.

TRIBUNAL EUROPEO DE DERECHOS HUMANOS, Caso *S.A. Dangeville vs. France*.

TRIBUNAL EUROPEO DE DERECHOS HUMANOS, Caso *Travers vs. Italia*.

Leyes y normatividad

Cámara de Diputados, “Dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público, con Proyecto de Decreto por el que se expide la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, Gaceta Parlamentaria número 2339-E, de miércoles 12 de septiembre de 2007.

Código Fiscal de la Federación.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Decreto por el que se amplían los beneficios fiscales a los contribuyentes del Régimen de Incorporación Fiscal, publicado en el Diario Oficial de la Federación de 11 de marzo de 2015.

Decreto por el que se amplían los beneficios fiscales a los contribuyentes del Régimen de Incorporación Fiscal, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 11 de marzo de 2015.

Decreto por el que se expide la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, “Iniciativa con proyecto de decreto por el que se expide la Ley del Impuesto contra la Informalidad”, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1 de octubre de 2007.

Decreto por el que se otorgan beneficios fiscales a quienes tributan en el Régimen de Incorporación Fiscal, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 10 de septiembre de 2014.

Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 7 de diciembre de 2009.

Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, del Código Fiscal de la Federación, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, y se establece el Subsidio para el Empleo, publicado en el DOF el 1 de octubre de 2007.

Decreto por lo que se otorga un estímulo fiscal a las personas físicas en relación con los pagos por servicios educativos, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 15 de febrero de 2011.

Exposición de Motivos de la Comisión de Hacienda y Crédito Público, de la Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, del Proyecto de Decreto que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, de la Ley Federal de Derechos y se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Exposición de motivos de la Iniciativa de Decreto por el que se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta presentada por el Presidente de la República.

Ley de ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal 2013, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 17 de diciembre de 2012.

Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2003, publicada en el Diario Oficial de la Federación el día 30 de diciembre de 2002.

Ley de ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2007, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 27 de diciembre de 2006.

Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2015, publicado en el Diario Oficial de la Federación de 12 de noviembre de 2014.

Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Ley del Impuesto sobre la Renta.

Primera Directiva del Consejo, de 11 de abril de 1967, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativos a los impuestos sobre el volumen de los negocios, Diario Oficial n° 071 de 14/04/1967.

Tratado Constitutivo de la Comunidad Económica Europea de 25 de abril de 1957.

Notas periodísticas

“Desechan amparo contra decisión de condonar ISR a estados y municipios”, *Excelsior*, México, 09 de julio de 2014.

“SCJN rechaza amparo para saber que estados y municipios fueron perdonados el pago de impuestos”, *Reporteros en movimiento*, México, 26 de julio de 2014.

ARISTEGUI, Carmen, “Los exgobernadores”, *Reforma*, México, 28 de junio de 2013.

“Exgobernadores envueltos en polémica por acusaciones. Andrés Granier, de Tabasco”, *CNN México*, México, 3 de mayo de 2014.

“Contratista gana millones tras vender casa a Peña Nieto: WSJ”, *CNNExpansion*, México, 20 de enero de 2015.

DURÁN-SINDREU Buxadé, “Amnistía fiscal y equidad”, sección “Opinión”, *El País*, España, 8 de abril de 2012.

“Estela de luz: corrupción emblemática”, Editorial, *La Jornada*, México, jueves 21 de febrero de 2013.

ESTRADA, José David, “Ineficiente la política social den México: ASF”, *Agencia Reforma*, México, de 22 de abril de 2014.

ESTRADA, José David, “Hereda familia candidaturas”, *Reforma*, México, 24 de enero de 2015.

Hernández, Saúl, “‘Bachos’ y ‘Conalepos’, excluidos de la UNAM”, *El Universal*, México, 18 de junio de 2014.

- LEÓN, Raymundo, "El ex gobernador de BCS Narciso Agúndez, detenido por peculado", *La Jornada*, México, 25 de mayo de 2012.
- LEYVA, Jeanette, "SAT condona multas millonarias a Sabritas, Gamesa, Scotiabank", Sección Economía, *El Financiero*, México, 18 febrero 2015.
- MATEOS-VEGA, "El altruismo en México, forma de evadir impuestos 'con elegancia'", *La Jornada*, México, 12 de marzo de 2007.
- MENDOZA Gardenia, "Corrupción, la sombra del presidente Peña Nieto. Cuestionan la adquisición de mansiones en zonas exclusivas", *La Opinión*, México, 1 de febrero de 2015.
- OROZCO, Juan Carlos, "Cobra más ISR México que EU. Cargan clases medias con mayor diferencia", *Reforma*, México, "Ocho Columnas", 1 de junio de 2014.
- RAMÍREZ, Erick, "Sigue polémica por la condonación del ISR. El movimiento #YoContribuyente instrumenta un nuevo amparo ante la SCJN", *El Economista*, México, 24 de julio de 2014.
- SÁNCHEZ Enrique, ¿Cuánto costó la construcción de la Línea 12 del Metro del DF?, Sección Dinero en Imagen, *Excelsior*, México, 12 de marzo de 2014.
- SANTA RITA, Ilse, "Reforma Hacendaria ¿Recaudar más y mejor?, ¿Cuántos impuestos pagarás en 2014?", *CNNExpansión*, México, 21 de octubre de 2013.
- URRUTIA, Alfonso, "INAI reserva datos de vuelos de Conagua 'por seguridad nacional'", *La Jornada en línea*, México, 8 de julio de 2015.