

I. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA TRIBUTARIA: DERECHOS HUMANOS DE LOS CONTRIBUYENTES

Gabriela RÍOS GRANADOS
Rubén SÁNCHEZ GIL

INTRODUCCIÓN

Este tema es medular para comprender el análisis constitucional de cualquier contribución. Así, todo sistema tributario contemporáneo debe nutrirse de los principios constitucionales de la imposición; en la doctrina del derecho fiscal se conocen como principios materiales de justicia tributaria, y principalmente son la capacidad económica y la igualdad tributaria. En México estos principios se plasmaron en el artículo 31 fracción IV de la CF de 1917, que al igual que la Constitución de 1847 (artículo 31 fracción II), se basaron en los postulados de Adam Smith sobre la proporcionalidad y la equidad fiscal. Smith fue uno de los economistas más representativos de su época y en este tema su pensamiento influyó en la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de la Revolución Francesa.

En México pasaron muchos años para que estos principios o reglas de la imposición tuvieran contenido científico y fue, en nuestra opinión, la interpretación jurisprudencial la que perfiló los alcances de cada uno de los postulados contenidos en el artículo 31 fracción IV de la CF. La jurisprudencia jugó un papel muy importante para el desarrollo de lo que hoy llamamos derechos humanos de los contribuyentes, pues introdujo doctrina del derecho comparado que ha sido muy significativa para la construcción de nuestro derecho tributario. En este sentido, la SCJN los calificó como derechos fundamentales “de

18 PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA TRIBUTARIA...

corte económico” por consistir en una protección constitucional reforzada a favor de la dignidad humana y la propiedad.¹

En esta tesitura, a la proporcionalidad tributaria se le identificó con capacidad contributiva, y a la equidad con igualdad tributaria;² y a la legalidad tributaria con reserva de ley tributaria.³ En tanto que el destino del gasto público no tuvo ningún parangón con algún derecho consagrado en otras Constituciones extranjeras, es decir, la jurisprudencia con base en nuestra experiencia mexicana fue estableciendo los límites de este derecho humano. Estos principios de la imposición restringen la potestad normativa tributaria (Poder Legislativo) y la potestad tributaria (Poder Ejecutivo).

Dichos principios materiales de justicia tributaria en México alcanzaron otro cariz gracias a la reforma constitucional de 2011 sobre DDHH. Bajo este nuevo contexto constitucional los caracterizamos como derechos humanos de los contribuyentes.

Así, el artículo 1o. de la CF dio un giro importante con dicha reforma y, como se ha expresado en otra parte,

en materia tributaria adquiere relevancia el contenido del artículo 1o. de la CF, que señala: Las normas relativas a los DDHH se interpretarán de conformidad con esta Constitución y con los tratados internacionales de la materia favoreciendo en todo tiempo a las personas en la interpretación más amplia [...] Ahora bien, con esta reforma los operadores jurídicos nacionales deberán nutrirse de normas convencionales en materia de DDHH, así como de sus interpretaciones, de normas consuetudinarias internas o internacionales. De esta manera, por ejemplo, la CADH, Pacto de San José de Costa Rica, a la cual México se adhirió el 24 de marzo de 1981 —publicada en el *DOF* del 7 de mayo de 1981— deberá

¹ “Justicia tributaria. Naturaleza constitucional de sus principios”, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Segunda Sala, Novena Época, t. xxvii, junio de 2008, tesis 2a. LXXX/2008, p. 447.

² “Proporcionalidad y equidad. Son requisitos de naturaleza distinta con los cuales deben cumplir las leyes fiscales”, *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-2011*, Tercera Sala, t. I, tesis 712, p. 1885.

³ “Legalidad tributaria. Alcance del principio de reserva de ley”, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Pleno, Novena Época, t. vi, noviembre de 1997, tesis aislada P. CXLVIII/97, p. 78.

PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA TRIBUTARIA... 19

aplicarse cuando se trate de derechos humanos de los contribuyentes.⁴

Es importante señalar que la mencionada reforma constitucional generó aspiraciones para mejorar la interpretación jurisprudencial en favor del contribuyente. Sin embargo, lejos de lo que se esperaba del actuar del juzgador, no fue satisfecha la expectativa de encontrar nuevos criterios jurisprudenciales alimentados por tratados internacionales sobre DDHH, salvo la protección del derecho al mínimo existencial, como se observará en las siguientes páginas.

CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

España, Italia y Alemania tienen expresamente sancionado en sus respectivas Constituciones este principio en clave de capacidad económica, lo cual permitió que a partir de su interpretación constitucional tuviera un gran desarrollo en la doctrina y en la jurisprudencia de los mencionados países. En México la evolución fue distinta, este principio material de justicia tributaria no está expresamente reconocido en nuestra CF, pero como hemos apuntado líneas arriba, se introdujo por la vía jurisprudencial, lo que ayudó en primer término a deslindar la proporcionalidad tributaria de la equidad, pues por muchos años la doctrina mexicana consideró que ambos conceptos configuraban un solo principio. Ciertamente ambos principios vienen engarzados porque la capacidad contributiva es la vara con la que se mide la igualdad tributaria, pero no significan lo mismo, y en la actualidad no hay duda en ello. Lo que debe quedar muy claro es que la observancia de los DDHH de la capacidad contributiva e igualdad tributaria, legitima la exacción fiscal, sin perjuicio de la amplia libertad de configuración que al respecto tiene el legislador.⁵

⁴ Gabriela Ríos Granados, “Derechos humanos de los contribuyentes a la luz del artículo 31, fracción IV, constitucional, y de las convenciones internacionales sobre derechos humanos”, en Gabriela Ríos Granados (coord.), *Derechos humanos de los contribuyentes*, México, IJ/UNAM, 2014 (Estudios Jurídicos, 237), p. 58.

⁵ Por todos véase “Sistema tributario. Su diseño se encuentra dentro del

20 PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA TRIBUTARIA...

En cuanto a la proporcionalidad tributaria, la extinta Sala Auxiliar de la SCJN, en la Séptima Época jurisprudencial, se refirió a la Constitución de Cádiz de 19 de marzo de 1812 como el antecedente histórico de este principio en nuestro sistema tributario.⁶

En 1999, la Suprema Corte estableció la jurisprudencia que relegó definitivamente la anterior concepción de la “proporcionalidad tributaria” como una garantía que meramente impedía que un impuesto fuera ruinoso,⁷ a fin de emplear de modo primordial la “capacidad contributiva” para dar contenido a ese derecho consagrado en la Constitución.⁸ En consecuencia, la capacidad contributiva está presente en nuestro sistema tributario sin la necesidad de haber realizado alguna reforma al texto constitucional. En este caso se dio claramente lo que la doctrina ha denominado “mutación constitucional”: un cambio de normas fundamentales a través de la interpretación de las disposiciones de la Constitución, no por la modificación formal de su texto.

En una primera aproximación, indicamos que es la medida para la distribución de la carga tributaria. Desde el ámbito jurisprudencial la capacidad contributiva “es la potencialidad real de pago de contribuciones”, en tanto que la doctrina mexicana la ha entendido como “la aptitud real de pago de contribuciones”. Así, ambas concepciones se identifican en que existe un límite para gravar la riqueza del contribuyente, y que ese límite es la capacidad efectiva de pago de las contribuciones. Es decir, que hay un índice de riqueza del sujeto pasivo manifiesta en patrimonio, ingresos o gastos que deben ser gravados por el legislador, esto es, el contribuyente debe

ámbito de libre configuración legislativa, respetando las exigencias constitucionales”, *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-2011*, Primera Sala, t. I, tesis 797, p. 2006.

⁶ “Impuestos, proporcionalidad de los. Naturaleza”, *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-2011*, t. I, tesis, 641, p. 1787.

⁷ Por todos véase “Impuestos, equidad y proporcionalidad de los”, Segunda Sala, *Semanario Judicial de la Federación*, Quinta Época, t. XCIII, p. 611.

⁸ Por todos véase “Capacidad contributiva. Consiste en la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos”, *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-2011*, Pleno, t. I, tesis 524, p. 1615.

proporcionar una parte adecuada y justa de sus ingresos, utilidades o rendimientos al gasto público.⁹

Lo anterior significa que no puede gravarse una “riqueza” ficticia. La atención a la capacidad contributiva es un “mandato fundamental de justicia tributaria”, de no gravar de un modo “ajeno a la realidad” el ingreso disponible del contribuyente;¹⁰ en esto se traduce la potencialidad real o efectiva de pago de contribuciones. Sin embargo, ha sido reconocido que se requieren ficciones legales —pero basadas en elementos objetivos comprobados— para evitar la elusión del pago de las contribuciones. En todo caso, las ficciones deberán tener perfecta técnica legislativa para evitar arbitrariedades del legislador.

Por otro lado, la capacidad contributiva es una *regla* de cumplimiento categórico que delimita el derecho de propiedad con relación a las facultades legislativas fiscales —y viceversa—, que debería encontrar justificación, y lo hace, en el examen de proporcionalidad de su afectación al derecho humano de propiedad. Como límite a la potestad exactora del legislador, el Constituyente o el intérprete constitucional pudieron establecer la capacidad contributiva, otro concepto —como se hizo antes en México—, o ninguno; pero su conclusión sólo estará materialmente justificada si el sentido de su regulación implicara una afectación idónea, necesaria y ponderada al derecho de propiedad de los ciudadanos.

Por tanto, la capacidad contributiva no impone “ponderar” el específico gravamen fiscal y la específica afectación económica del contribuyente, sino que es una *regla*, ella sí resultante de un examen de proporcionalidad *lato sensu* —y primordialmente de su fase de ponderación—. Esta regla dispone que un tributo será “proporcional” si recae sobre la “potencialidad real” de la manifestación de riqueza del contribuyente, de modo que su aplicación consiste en una “sencilla” subsunción relativa a si en el caso particular se actualiza o no dicha hipótesis, a si el tributo se corresponde o no a tal “potencialidad real”.

⁹ “Deducción de los pagos por servicios de enseñanza...”, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, lib. 54, mayo de 2018, t. III, tesis I.10o.A.63 A (10a.), p. 2489.

¹⁰ Así lo consideró esencialmente el Tribunal Constitucional Federal alemán en BVerfGE 66, 214 (223).

22 PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA TRIBUTARIA...

Puede ser muy simple analizar la proporcionalidad de la capacidad contributiva. Primero deben identificarse los principios constitucionales que entran en juego en el caso, los cuales serán en el ámbito tributario la protección del derecho de propiedad del gobernado y la necesidad estatal de allegarse de recursos. Si para cumplir este último e indudablemente legítimo fin le estuviera permitido al legislador establecer un hecho imponible sin referencia a una manifestación de riqueza con “potencialidad real” para la recaudación (un ejemplo absurdo, pero claro: un impuesto por cruzar la calle), la afectación patrimonial que sufriría el contribuyente (el pasivo que para él supondría) carecería de *idoneidad* para el fin recaudatorio porque no habría un elemento económico que efectivamente pudiera aprovechar el Estado; se trataría de un “impuesto utópico” que no tendría razón de ser, pues “[n]o pueden establecerse tributos allí donde la riqueza no existe”.¹¹ Para abreviar, en cambio, no es difícil justificar un hecho imponible que sí recae sobre una manifestación de riqueza, y demostrar no sólo su idoneidad sino también su necesidad y su proporcionalidad en sentido estricto por la equivalencia del perjuicio que sufre el contribuyente con el beneficio que obtiene el fisco.

Capacidad contributiva objetiva

Ahora bien, ¿cómo se refleja esa aptitud real de contribuciones? Por ejemplo, con lo que respecta al ISR, la aptitud de pago de contribuciones está reflejada por los ingresos que obtienen en territorio nacional; pero el ISR no grava la totalidad de los ingresos que obtiene una persona física o una persona moral. Por eso bajo este principio el papel del legislador es buscar riqueza donde hay riqueza susceptible de ser gravada.

Esa aptitud de pago de contribuciones debe ser calificada dado que no se debe gravar el ingreso bruto del contribuyente, sino un ingreso neto, y a esto se le ha conocido en la doctrina tributaria como capacidad contributiva objetiva, y es

¹¹ Véase Marco César García Bueno, *El principio de capacidad contributiva a la luz de las principales aportaciones doctrinales en Italia, España y México*, TFFJA, México, 2002, pp. 177-178.

la que detenta una persona moral, pues lo que se grava son sus ingresos netos. De ahí que se aplique otra aportación que ha generado la jurisprudencia mexicana, que es la distinción de las deducciones estructurales de las no estructurales en el régimen del ISR.

Así, la Primera Sala de la SCJN señaló que las deducciones estructurales son aquellas que permiten subjetivizar el gravamen,

adecuándolo a las circunstancias personales del contribuyente; frenar o corregir los excesos de progresividad; coadyuvar a la discriminación cualitativa de rentas; o bien rectificar situaciones peculiares derivadas de transferencias de recursos que son un signo de capacidad contributiva. [...] Las no estructurales o beneficios, las cuales son figuras sustractivas que también auxilian en la configuración de 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.¹²

Capacidad contributiva subjetiva y el derecho al mínimo existencial

Por otro lado, la doctrina también ha configurado la capacidad contributiva subjetiva del contribuyente en su calidad de persona física, por lo cual el legislador está obligado a singularizar el ingreso neto (capacidad contributiva subjetiva) de acuerdo con las características personales y familiares de dicha persona. De esta suerte, el derecho al mínimo existencial o vital en el ámbito tributario está vinculado con la capacidad contributiva subjetiva, que para nosotros es el núcleo de esa capacidad contributiva subjetiva, y el cual no debe gravarse porque es el mínimo ingreso que obtiene una persona para destinarlo a gastos necesarios e indispensables, ya sean perso-

¹² “Deducciones estructurales y no estructurales. Razones que pueden justificar su incorporación en el diseño normativo del cálculo del impuesto sobre la renta”, *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-2011*, Primera Sala, t. IV, tesis 401, p. 457.

nales o familiares, que en otros sistemas tributarios la exención general de la renta mínima se ha concebido como el mecanismo idóneo para protegerla de cualquier intervención legislativa. Sin embargo, en México al no estar expresamente esta exención en la Ley del ISR, el Tribunal Pleno de la SCJN ha considerado otros instrumentos dentro del mencionado impuesto para salvaguardar ese ingreso mínimo como son las deducciones, aminoraciones en la tasa, exenciones, reducciones y subsidios, porque de otra manera el impuesto sobre la renta hubiese quedado al margen de la protección a este derecho.¹³

El concepto de derecho al mínimo vital, al ser el centro de la capacidad contributiva subjetiva, debe concebirse como la protección del ingreso o la renta mínima que obtiene una persona física y que destina para sufragar sus necesidades básicas: vivienda, salud, educación, alimentos y bienes culturales. Este concepto nace en la economía política y busca la exención de impuestos a las rentas mínimas para salvaguardar la vida digna de las personas. Si tomamos como ejemplo el ISR encontraremos que los gastos médicos, hospitalarios, funerarios e intereses reales de créditos hipotecarios, sumados a otros conceptos, conforman lo que se conoce como “deducciones personales”, que para efectos del ISR pueden restarse de los ingresos obtenidos por el contribuyente persona física, sean patrones o trabajadores. En este sentido, las deducciones personales del ISR conforman lo que es el derecho al mínimo existencial, tal como lo comprendió nuestro órgano jurisdiccional.

¿Qué son las deducciones personales?

Son los gastos realizados por los contribuyentes personas físicas para importar el régimen bajo el cual tributen, pues en todos los casos podrán realizar sus deducciones derivadas de estos gastos del ingreso acumulado en la declaración anual del ejercicio fiscal.

¹³ “Derecho al mínimo vital. El legislador cuenta con un margen de libre configuración en cuanto a los mecanismos que puede elegir para salvaguardarlo”, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Pleno, Décima Época, t. I, lib. 1, diciembre de 2013, tesis P. x/2013 (9a.), p. 133.

Cuadro II.1. *Deducciones personales*

<p><i>Salud</i></p> <ul style="list-style-type: none">a) Honorarios médicos, dentales y servicios profesionales en materia de psicología y nutrición.*b) Gastos hospitalarios y medicinas incluidas en facturas de hospitales.*c) Honorarios a enfermeros.*d) Análisis y estudios clínicos.*e) Compra o alquiler de aparatos para el restablecimiento o rehabilitación del paciente.*f) Prótesis.*g) Compra de lentes ópticos graduados para corregir efectos visuales.*h) Primas por seguros de gastos médicos, complementarios o independientes de los servicios de salud proporcionados por instituciones públicas de seguridad social.
<p><i>Educación</i></p> <ul style="list-style-type: none">a) Colegiaturas en instituciones educativas privadas con validez oficial de estudios. Por los montos siguientes (límite anual de deducción):*<ul style="list-style-type: none">– Preescolar: 14,200 pesos– Primaria: 12,900 pesos– Secundaria: 19,900 pesos– Profesional técnico: 17,100 pesos– Bachillerato o su equivalente: 24,500 pesosb) Transporte escolar, sólo si es obligatorio.*

26 PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA TRIBUTARIA...

<p><i>Gastos funerarios de:</i></p>
<ul style="list-style-type: none">a) Cónyuge o concubino/ab) Padresc) Abuelosd) Hijose) Nietos
<p><i>Vivienda en propiedad</i></p>
<p>Intereses reales devengados y efectivamente pagados por créditos hipotecarios, destinados a casa habitación (hipotecas).</p>
<p><i>Donativos</i></p>
<p>Otorgados a instituciones autorizadas para recibir donativos.</p> <p>Estos donativos:</p> <ul style="list-style-type: none">– No serán onerosos ni remunerativos (que no se otorguen como pagos o a cambio de servicios recibidos).– No deben exceder de 7% de los ingresos acumulables que sirvieron de base para calcular el ISR del año anterior (antes de aplicar las deducciones personales).
<p><i>Planes personales de retiro</i></p>
<p>Aportaciones complementarias de retiro realizadas en la subcuenta de aportaciones voluntarias para el AFORE.</p>
<p><i>Impuestos</i></p>
<p>Pago por impuestos locales por salarios, cuya tasa no exceda 5 por ciento.</p>

* El pago de estos gastos debe efectuarse mediante cheque nominativo del contribuyente, transferencia electrónica de fondos, tarjeta de crédito, de

débito o de servicios. La deducción no procede si el pago fue realizado en efectivo.

El monto total de las deducciones personales (excepto gastos médicos por incapacidad y discapacidad, donativos, aportaciones voluntarias y aportaciones complementarias de retiro, así como estímulos fiscales) no puede exceder de:

- Cinco Unidades de Medida y Actualización anuales (\$147,014.4); o de 15% total de los ingresos.

Fuente: Realización propia con información de la página oficial del Servicio de Administración Tributaria: <https://perma.cc/FG8R-8TPB> (consultada el 24 de octubre de 2018), y de conformidad con el artículo 151 de la LISR.

Al igual que los derechos o principios aquí analizados, el concepto al derecho mínimo existencial en México se introdujo por la interpretación jurisprudencial del impuesto sobre la renta y su gravamen a la indemnización por despido injustificado (bajo la ponencia del ministro José Ramón Cossío Díaz y la participación del secretario Juan Carlos Roa Jacobo).¹⁴

Es así que gracias a criterios jurisprudenciales este ingreso mínimo está resguardado a nivel constitucional. En nuestra concepción, el derecho al mínimo existencial es un derecho humano que se ancla en varios preceptos constitucionales, como son el 1o., 4o., 31 fracción IV y 123, entre otros.¹⁵ Sin embargo, este derecho ha encajado en nuestro sistema tributario en interpretación del artículo 31, fracción IV, de la Constitución.

Tal como adelantamos en la introducción del presente capítulo, la protección jurisprudencial del mínimo vital sí invoca tratados internacionales sobre DDHH con la idea de ampliar el espectro del mencionado derecho, en este sentido, la siguiente tesis en su rubro alude al derecho internacional de los DDHH:

¹⁴ “Derecho al mínimo vital. Constituye un límite frente al legislador en la imposición del tributo”, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Primera Sala, Novena Época, t. XXV, mayo de 2007, tesis 1a. XCVIII/2007, p. 792.

¹⁵ “Derecho al mínimo vital en el orden constitucional mexicano”, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Primera Sala, Novena Época, t. xxv, mayo de 2007, tesis 1a. XCVII/2007, p. 793.

28 PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA TRIBUTARIA...

Mínimo vital. Conforme al derecho constitucional mexicano y al internacional de los derechos humanos, se encuentra dirigido a salvaguardar los derechos fundamentales de las personas físicas y no de las jurídicas. [...] Ahora bien, en el ámbito internacional podemos encontrar algunas normas que incluyen el derecho al mínimo vital, aunque no con esa denominación. Así, la Declaración Universal de los Derechos Humanos reconoce el derecho de toda persona a un nivel de vida adecuado que le asegure, a ella y a su familia, la salud y el bienestar, en especial, la alimentación, el vestido, la vivienda, la asistencia médica y los servicios sociales necesarios (artículo 25, numeral 1); de igual manera, prevé el derecho de los trabajadores a una remuneración equitativa y satisfactoria, que asegure a la persona y a su familia una existencia conforme a la dignidad humana, y que dicha remuneración debe completarse con cualquier otro medio de protección social (artículo 23, numeral 3). En el mismo contexto, el PIDESC contiene normas que en cierta medida recogen elementos de la prerrogativa indicada pues, por una parte, desarrolla el derecho de toda persona a un nivel de vida adecuado para sí y su familia, y a una mejora continua de las condiciones de existencia (artículo 11, numeral 1); además, establece que la remuneración de los trabajadores como *mínimo* debe garantizar condiciones de existencia dignas para ellos y para sus familias [artículo 7, inciso a), subinciso ii)]. [...] Por tanto, conforme al derecho constitucional mexicano y al internacional de los DDHH, el derecho al *mínimo vital* está dirigido a salvaguardar los derechos fundamentales de las personas físicas y no de las jurídicas.¹⁶

En esta misma línea hay otra interesante tesis sobre los alcances e interpretación del derecho al mínimo vital por el juzgador. En dicha tesis, además de realizar una interpretación sistemática de los artículos 1o., 3o., 4o., 13, 25, 27, 31

¹⁶ “Mínimo vital. Conforme al derecho constitucional mexicano y al internacional de los derechos humanos, se encuentra dirigido a salvaguardar los derechos fundamentales de las personas físicas y no de las jurídicas”, Noveno Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito. Amparo directo 261/2015. Astro Gas, S. A. de C. V. 13 de agosto de 2015. Unanimidad de votos. Ponente: Edwin Noé García Baeza. Secretario: Daniel Horacio Acevedo Robledo. Tesis publicada el 18 de marzo de 2016 en el *Semanario Judicial de la Federación*.

fracción IV y 123 de la CF, también lo hace a la luz del PIDESC, y del Protocolo Adicional a la CADH en Materia de Derechos Económicos, Sociales y Culturales “Protocolo de San Salvador”, suscritos por México. Así se indica expresamente que:

[...] forman la base o punto de partida desde la cual el individuo cuenta con las condiciones mínimas para desarrollar un plan de vida autónomo y de participación activa en la vida democrática del Estado (educación, vivienda, salud, salario digno, seguridad social, medio ambiente, etcétera), por lo que se erige como un presupuesto del Estado democrático de derecho, pues si se carece de este mínimo básico, las coordenadas centrales del orden constitucional carecen de sentido. Al respecto, el Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales de la Organización de las Naciones Unidas, en la Observación General No. 3 de 1990, ha establecido: «la obligación mínima generalmente es determinada al observar las necesidades del grupo más vulnerable que tiene derecho a la protección del derecho en cuestión.». Así, la intersección entre la potestad estatal y el entramado de derechos y libertades fundamentales, en su connotación de interdependientes e indivisibles, fija la determinación de un mínimo de subsistencia digna y autónoma constitucionalmente protegida, que es el universal para sujetos de la misma clase y con expectativas de progresividad en lo concerniente a prestaciones. En este orden de ideas, este parámetro constituye el derecho al mínimo vital, el cual coincide con las competencias, condiciones básicas y prestaciones sociales necesarias para que la persona pueda llevar una vida libre del temor y de las cargas de la miseria o de necesidades insatisfechas que limiten sus libertades, de tal manera que este derecho abarca todas las medidas positivas o negativas necesarias para evitar que la persona se vea inconstitucionalmente reducida en su valor intrínseco como ser humano, por no contar con las condiciones materiales que le permitan llevar una existencia digna. Aunado a lo anterior, el mínimo vital es un concepto jurídico indeterminado que exige confrontar la realidad con los valores y fines de los derechos sociales, siendo necesario realizar una evaluación de las circunstancias de cada caso concreto, pues a partir de tales elementos, es que su contenido se ve definido, al ser contextualizado con los hechos del caso; por consiguiente, al igual que todos los conceptos jurídicos inde-

30 PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA TRIBUTARIA...

terminados, requiere ser interpretado por el juzgador, tomando en consideración los elementos necesarios para su aplicación adecuada a casos particulares, por lo que debe estimarse que el concepto no se reduce a una perspectiva cuantitativa, sino que por el contrario, es cualitativa, toda vez que su contenido va en función de las condiciones particulares de cada persona, de esta manera cada gobernado tiene un mínimo vital diferente; esto es, el análisis de este derecho implica determinar, de manera casuística, en qué medida se vulnera por carecer de recursos materiales bajo las condiciones propias del caso.¹⁷

Por otro lado, en la práctica en muchas ocasiones esta aptitud real para el pago de contribuciones no está bien diseñada en los impuestos. Tal es el caso en México de la iniciativa de reforma a la LISR relativa al impuesto sobre herencias, legados y donaciones; esta iniciativa pretende que el contribuyente pague provisionalmente el ISR dentro de los quince días siguientes a haber recibido ingresos por dichos conceptos, pero con tal recepción no se manifestaría una capacidad económica real para realizar el referido pago en la época señalada. En cambio, en el derecho comparado se observa que en Chile el pago se realiza dos años después de haber obtenido el ingreso por legado o herencia. Con este ejemplo se advierte la complejidad de configurar la capacidad contributiva en el hecho imponible del tributo, pues debe reflejar un movimiento de riqueza efectiva, y la relación de ésta con el objeto material del tributo y los elementos cuantitativos de la obligación tributaria.

Por otro lado, siguiendo la influencia de la doctrina extranjera, la jurisprudencia mexicana ha reconocido que no es la misma medición de capacidad contributiva la que se sanciona en impuestos (directos e indirectos), derechos, contribuciones de mejoras y aportaciones de seguridad social. Hay diferencias de grado en virtud de la diversa configuración del hecho imponible de las mencionadas categorías tributarias.

¹⁷ Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito. Amparo directo 667/2012. Mónica Toscano Soriano. 31 de octubre de 2012. Unanimidad de votos. Ponente: Jean Claude Tron Petit. Secretaria: Mayra Susana Martínez López.

Capacidad contributiva, propiedad privada y tributación

Por su consagración y tutela constitucional, el Pleno de la SCJN considera la propiedad privada como un derecho fundamental.¹⁸ A su vez, la CIDH ha sostenido firmemente que el artículo 21.1 del Pacto de San José, que garantiza el uso y goce de los “bienes” de las personas, se refiere genéricamente a “todo derecho que pueda formar parte del *patrimonio* de una persona”.¹⁹ Esta última concepción amplia corresponde a una “*noción constitucional moderna de la “propiedad”* —que hoy de ninguna manera es novedosa— mucho más extensa que la civil, pues de modo indeterminado cubre todas “las posibilidades de utilización de un bien”, a las cuales por ende también favorece con una tutela de rango fundamental.²⁰

Todo tributo o contribución interviene en el goce y ejercicio del derecho fundamental de propiedad —concebido según la acepción anterior— en lo que respecta al dinero sobre el que recae, por la simple razón de que “si uno no tuviera que pagar impuestos, tendría más propiedad que disfrutar”.²¹ En este sentido, un impuesto puede considerarse una suerte de “*expropiación*” en tanto consiste al menos en una “interferencia por parte del Estado en el uso de [la] propiedad o en el

¹⁸ “Propiedad privada. El derecho relativo está limitado por su función social”, *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-2011*, t. I, tesis 957, p. 2249.

¹⁹ *Ivcher Bronstein vs. Perú*, fondo, 6 de febrero de 2001, párrs. 120 y 122. Véase también *Comunidad Campesina de Santa Bárbara vs. Perú*, excepciones preliminares, fondo, reparaciones y costas, 1o. de septiembre de 2015, párr. 199. En general, véase Alejandra Gonza, “Artículo 21. Derecho a la propiedad privada”, en Christian Steiner y Patricia Uribe (coords.), *Convención Americana sobre Derechos Humanos comentada*, SCJN-Fundación Konrad Adenauer, México, 2014, pp. 507-509 (versión electrónica de la edición boliviana de esta obra en <http://bit.ly/1ChG7bY>).

²⁰ Stefano Rodotà, *El terrible derecho. Estudios sobre la propiedad privada*, trad. de Luis Díez-Picazo, Civitas, Madrid, 1986, pp. 373-375 (citando la sentencia 5/1980, de 30 de mayo, de la Corte Constitucional italiana).

²¹ Philip Baker, “Taxation and Human Rights”, *GITC Review*, Gray’s Inn Tax Chambers, Londres, vol. I, núm. 1, noviembre de 2001, <https://perma.cc/TTD3-N4U9>, pp. 1 y 7. Citando esta fuente para reiterar sus ideas: Manuel Hallivis, “Control difuso de constitucionalidad y convencionalidad en materia tributaria”, *El Mundo del Abogado*, México, año 15, núm. 156, abril de 2012, pp. 8-9.

32 PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA TRIBUTARIA...

goce de [sus] beneficios aun cuando la propiedad no sea incautada ni se afecte su título jurídico”.²² La conducta a que obliga la relación jurídico-tributaria es “enterar”, o sea pagar, cierto importe en dinero por concepto de una contribución en un tiempo determinado; la obligación fiscal vincula al contribuyente a entregar al Estado una cantidad líquida de dinero que forma parte de su peculio o de su patrimonio, y a sufrir la correlativa prohibición de disponer libremente de ese importe para otros propósitos, pero sin que el Estado —al menos en principio— se haga de él de modo absolutamente unilateral.²³ En esta reducción de las posibilidades de utilizar su dinero consiste la reducción patrimonial que impone al contribuyente la obligación tributaria.

La misma SCJN ha reconocido esta calidad “expropiatoria” de la obligación tributaria señalando que “la exacción fiscal, por su propia naturaleza, significa una *reducción del patrimonio* de las personas y de su libertad general de acción”.²⁴ Esta visión es congruente con la referida noción constitucional de “propiedad”; y particularmente también con la jurisprudencia interamericana para la cual el análisis de la posible violación al derecho de propiedad “no debe limitarse a examinar únicamente si se produjo una desposesión o una expropiación formal, sino que debe además comprobar, *más allá de la apariencia*, cuál fue la situación real detrás de la situación denunciada”,²⁵ con lo que dicho tribunal internacional reconoce la posibilidad de expropiaciones indirectas y de los llamados “actos equivalentes a expropiación”, y la necesidad de un estudio detenido para establecerlos.

“[E]l tributo toma parte del patrimonio o riqueza del con-

²² Véase Catherine Yannaca-Small, “*Indirect Expropriation*” and the “*Right to Regulate*” in *International Investment Law*, OCDE, París, documento de trabajo, 2004, <https://perma.cc/SV2A-R935>, pp. 3 y 4; y Stefano Rodota, *op. cit.*, pp. 376 y 377.

²³ Véase Gabriela Ríos Granados, *Derecho tributario. Parte general*, Porrúa-UNAM, México, 2014, pp. 9-11.

²⁴ “Obligaciones tributarias. Obedecen a un deber de solidaridad”, *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-2011*, Primera Sala, t. I, tesis 676, p. 1839 (cursivas añadidas).

²⁵ CoIDH, *Granier y otros (Radio Caracas Televisión) vs. Venezuela*, excepciones preliminares, fondo, reparaciones y costas, 22 de junio de 2015, párr. 336 (cursivas añadidas).

tribuyente, [y por eso] su cuantía debe mantenerse dentro de límites razonables”.²⁶ *Los derechos humanos de la capacidad contributiva y la igualdad tributaria son garantías del derecho humano de propiedad*, en tanto impiden al Estado apropiarse del patrimonio del contribuyente de un modo arbitrario o irrestricto que lo prive de “vigencia real”.²⁷

Esta expresión, además de establecer con nitidez los vínculos entre los principios materiales de justicia tributaria y el derecho de propiedad, aclara en gran y necesaria medida la terminología constitucional y ayuda a comprender los distintos conceptos de nuestra Constitución afines a los DDHH. En la actualidad hay que entender a la capacidad contributiva y a la igualdad tributaria con referencia a un derecho de propiedad en la acepción extensiva de su mencionada “noción constitucional” e internacional modernas.

Como punto de partida, el Estado mexicano debe garantizar a *plenitud*²⁸ todos los DDHH —la propiedad entre ellos—, y el principio *pro persona* que ya consagra nuestra Constitución lo obliga a garantizarlo “en los más amplios términos”.²⁹ Con este trasfondo derivado de la mencionada reforma constitucional del 10 de junio de 2011, como a cualquier otro derecho humano, se debe dar al de propiedad —y a sus garantías tributarias— *robusta primacía* frente a sus posibles afectaciones

²⁶ Alfredo Silverio Gusman, *Análisis de derecho constitucional económico*, Ad-Hoc, Buenos Aires, 2011, p. 161.

²⁷ Cfr. “Derechos humanos. Naturaleza del concepto ‘garantías de protección’, incorporado al artículo 1o. de la Constitución federal, vigente desde el 11 de junio de 2011” y “Expropiación. La causa de utilidad pública y la indemnización relativa son garantías de protección del derecho de propiedad (interpretación de los artículos 27, párrafo segundo de la Constitución federal y 21.2 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos)”, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Primera Sala, Décima Época, lib. 9, agosto de 2014, t. I, tesis 1ª CCLXXXVI/2014 (10a.) y 1ª CCLXXXVIII/2014 (10ª) respectivamente, p. 529.

²⁸ Artículo 1o. de la Convención Americana sobre Derechos Humanos.

²⁹ Cfr. “Igualdad. Casos en los que el juez constitucional debe hacer un escrutinio estricto de las clasificaciones legislativas (interpretación del artículo 1o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos)”, *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-2011*, Primera Sala, t. 1, tesis 10, p. 827.

34 PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA TRIBUTARIA...

y una *interpretación amplia* en cuanto a su extensión,³⁰ aun frente a la potestad tributaria del legislador.

Nuestra Constitución impone entonces al Estado una vigorosa obligación de proteger los DDHH, que obviamente también debe desplegarse en favor del derecho de propiedad y de las garantías materiales de justicia fiscal, mediante una *actitud protectora* que el Estado debe tener hacia estos DDHH al normar, administrar o enjuiciar las relaciones tributarias, tal como puede desprenderse de los párrafos segundo y tercero del artículo 1o. de la ley fundamental mexicana.³¹ En virtud de este paradigma constitucional, ya no es posible que el legislador tributario [y el juez constitucional] se conforme[n] con verificar que los tributos cumplan con un respeto mínimo a los llamados “principios de justicia tributaria”. Podríamos decir que hemos dado un salto sustancial que va desde el mínimo de protección de estos principios hasta *la más amplia garantía* en favor de los ciudadanos.³²

³⁰ Véase Matthias Klatt y Moritz Meister, *La proporcionalidad como principio constitucional universal*, trad. de Rubén Sánchez Gil, UNAM-Senado de la República-UADY, México, 2017, pp. 14-15, 18 y 47-53 (versión electrónica de la reimpresión de esta obra en <http://bit.ly/2jTn5pt>). Ejemplo contrario a la “amplia” interpretación postulada aquí sería considerar que la obligación de entregar declaraciones informativas a la autoridad fiscal no es un “acto de molestia” a efectos del artículo 16 constitucional, “porque no restringe provisional ni precautoriamente derecho alguno de los contribuyentes”, cuando en realidad —o desde una interpretación amplia— sí lo hace ya que afecta la libertad general de acción del obligado quien no puede optar entre suministrar o no dicha información; *cf.* “Declaraciones informativas de partes relacionadas. El artículo 76-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del 1o. de enero de 2016, prevé una obligación de naturaleza formal, que no constituye un acto de molestia ni entraña el ejercicio de facultades de comprobación”, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Segunda Sala, lib. 42, mayo de 2017, t. I, tesis 2a./J. 48/2017 (10a.), p. 586, y “Obligaciones fiscales. El combate a conductas tendentes a su evasión, fraudes o actos ilícitos es constitucionalmente válido”, Primera Sala, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. xxiv, agosto de 2006, tesis 1ª CXVIII/2006, p. 263.

³¹ Gabriela Ríos Granados, “Derechos humanos de los contribuyentes a la luz del artículo 31, fracción IV, constitucional, y de las convenciones internacionales sobre derechos humanos”, en Gabriela Ríos Granados (coord.), *Derechos humanos de los contribuyentes*, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 2014, pp. 58-59 (versión electrónica en <http://bit.ly/2EeGaND>).

³² César Augusto Domínguez Crespo, “El impuesto al valor agregado y los derechos humanos: principio de capacidad económica como derecho y ga-

Tomar en serio los DDHH implica que el intenso deber de garantizarlos al que está vinculado el Estado mexicano también debe desplegarse en favor del derecho de propiedad y su fuerza normativa, y no solamente de aquellos derechos cuya protección se refuerza porque son emblemáticos. Además, que esa protección se despliegue muy especialmente en el ámbito tributario, es uno de los más susceptibles de afectar a las gobernados.

IGUALDAD TRIBUTARIA

Hay una estrecha relación entre la capacidad contributiva y la igualdad tributaria. Así lo indica el que la primera sea la base para medir la segunda. En este sentido, la doctrina mexicana ha indicado que

en la medida que se garanticen los postulados del principio de capacidad contributiva se garantiza la igualdad de trato en la distribución de las cargas tributarias. Ello implica un participar equitativo de los contribuyentes en el concurso de los gastos públicos.³³

En otras palabras, el mandato constitucional se refiere a la igualdad como la vía para distribuir las cargas tributarias con apego a la aptitud económica efectiva del contribuyente. En otro trabajo, junto con García Bueno se ha manifestado que:

el legislador cumple con este principio al evaluar la situación personal y familiar del contribuyente, y discrimina en beneficio de quienes por sus circunstancias están imposibilitados para cumplir con la obligación tributaria en la misma medida. Los ingresos de uno u otro contribuyente podrán ser similares o

rantía”, en Juan Manuel Ortega Maldonado (coord.), *Justicia tributaria y derechos humanos*, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 2016, p. 119 (cursivas añadidas; versión electrónica en <http://bit.ly/2dOr7hj>).

³³ Marco García Bueno, “Principios tributarios constitucionalizados. El principio de capacidad contributiva”, en Miguel Alvarado Esquivel (coord.), *Manual de derecho tributario*, Porrúa, México, 2008, p. 25.

36 PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA TRIBUTARIA...

idénticos en su cuantía, pero si las condiciones personales o familiares los distinguen, el tributo también debe distinguir. De tal suerte, que el vínculo entre la capacidad contributiva y la igualdad tributaria es difícil de romper.³⁴

Así, en nuestra doctrina tributaria la igualdad tributaria exige un trato similar a los iguales y diferente a los desiguales. A través de la igualdad se justifican tratamientos diferenciados entre dos o más contribuyentes, siempre y cuando sus condiciones personales y familiares exijan un trato diferente (elemento cualitativo). De esta suerte, respecto del elemento cualitativo de la riqueza juega un papel importante la base de gravamen, pues permitirá dar un trato diferente a los aspectos de contenido cuantitativo, es decir, el hecho de que la situación económica de dos o más contribuyentes sea similar; desde el ámbito cuantitativo, no implica que su tratamiento impositivo sea idéntico, pues el elemento cualitativo determinará su tratamiento.³⁵

La jurisprudencia mexicana ha marcado las pautas de la igualdad tributaria. En el año 2000, la SCJN reconoció que el legislador no sólo está facultado, sino que tiene la obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, o creadas para hostilizar a determinadas clases o universalidades de causantes; esto es, que se sustente con base en objetivos que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría,

³⁴ Marco García Bueno y Gabriela Ríos Granados, “Alcance de los principios materiales de justicia tributaria en el sistema tributario mexicano: la capacidad contributiva, igualdad y la proporcionalidad tributaria”, en Eduardo Ferrer Mac-Gregor y Arturo Zaldívar Lelo de Larrea (coords.), *La ciencia del derecho procesal constitucional. Estudios en homenaje a Héctor Fix-Zamudio en sus cincuenta años como investigador del derecho*, UNAM-Marcial Pons, México, 2008, p. 457.

³⁵ El caso citado *supra*, nota 27, muestra lo anterior. En dicha ocasión, el Tribunal Constitucional Federal alemán consideró la vulneración a la igualdad, debida al gravamen a personas con diferente capacidad contributiva según estén o no obligadas a pagar alimentos —que calificó de “una situación especial, que menoscaba la capacidad contributiva”—, mostrando la íntima relación entre ambos aspectos de la justicia fiscal (así concebidos por dicho tribunal). *Cfr.* BVerfGE 66, 214 (222-224).

y que puedan responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales.³⁶

Así, el órgano jurisdiccional dirige su atención al legislador en los posibles tratos diferenciados entre situaciones similares. En este sentido, indica que este derecho se refiere a que el legislador no dé un trato diferenciado a dos situaciones de hecho o presupuesto de hecho que por su similitud esencial debieron haberse regulado de la misma manera o con las mismas consecuencias jurídicas. En todo caso, este trato diferenciado siempre debe obedecer a finalidades avaladas por la Constitución, entre las que cabe mencionar las que derivan de la aplicación de fines extrafiscales que el legislador confeccione como deducciones, exenciones o aminoraciones o reducciones en la tasa, para modificar o incentivar el comportamiento del contribuyente, o al contrario, imponiéndoles sobretasas o creando contribuciones con fines redistributivos.³⁷

El órgano jurisdiccional tiene larga data en realizar el juicio de ponderación o control de proporcionalidad para averiguar si un trato diferenciado en la legislación es idóneo, necesario y proporcional con el fin que persigue. En este sentido encontramos la fundamental jurisprudencia que prescribe lo siguiente:

El principio de igualdad debe entenderse como la exigencia constitucional de tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales, de ahí que en algunas ocasiones hacer distinciones estará vedado, mientras que en otras estará permitido o, incluso constitucionalmente exigido. Así cuando la SCJN conoce de un caso en el cual la ley distingue entre dos o varios hechos, sucesos, personas o colectivos, debe analizar si dicha distinción descansa en una base objetiva y razonable o si, por el contrario, constituye una discriminación constitucionalmente vedada.

³⁶ “Impuestos. Principio de equidad tributaria previsto por el artículo 31, fracción IV, constitucional”, *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-2011*, Pleno, t. I, tesis 638, p. 1783.

³⁷ Véase “Valor agregado. Los artículos 2o.-A, fracción I, inciso I) y 9o., fracción III, de la ley del impuesto relativo, vigente en 2003, al dar un trato diferenciado a los editores de revistas, libros y periódicos que enajenan dichos bienes, violan el principio de equidad tributaria”, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Pleno, Novena Época, t. xx, marzo de 2005, tesis P. VII/2005, p. 9.

38 PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA TRIBUTARIA...

Para ello es necesario determinar, en primer lugar, si la distinción legislativa obedece a una finalidad objetiva y constitucionalmente válida: el legislador no puede introducir tratos desiguales de manera arbitraria, sino que debe hacerlo con el fin de avanzar en la consecución de objetivos admisibles dentro de los límites marcados por las previsiones constitucionales, o expresamente incluidos en ellas. En segundo lugar, es necesario examinar la racionalidad o adecuación de una distinción constituya un medio apto para conducir al fin u objetivo que el legislador quiere alcanzar, es decir, que exista una relación de instrumentalidad entre la medida clasificatoria y el fin pretendido. En tercer lugar, debe cumplirse con el requisito de la proporcionalidad: el legislador no puede tratar de alcanzar objetivos constitucionalmente legítimos de un modo abiertamente desproporcional, de manera que el juzgado debe determinar si la distinción legislativa se encuentra dentro del abanico de tratamientos que pueden considerarse proporcionales, habida cuenta de la situación de hecho, la finalidad de la ley y los bienes y derechos constitucionales afectados por ella; la persecución de un objetivo constitucional no puede hacerse a costa de una afectación innecesaria o desmedida de otros bienes y derechos constitucionalmente protegidos.³⁸

En otro lugar se indicó que “en la tradición jurisdiccional el estudio del trato diferenciado en una ley tributaria se realizaba con base en el artículo 31 fracción IV de la CF, sin embargo, a partir de la Novena Época se introdujo un nuevo elemento para analizar la igualdad en la ley, y en el foro se conoció como “la doctrina del escrutinio no estricto”, cuyas características son:³⁹ 1) El escrutinio no estricto se refiere al examen no riguroso del órgano jurisdiccional sobre la igualdad que no derive directamente del artículo 1o. de la CF, lo que significa, que el órgano jurisdiccional hará un estudio profundo sobre las razones que tuvo el legislador para establecer un

³⁸ “Igualdad. Criterios para determinar si el legislador respeta ese principio constitucional”, *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-2011*, Primera Sala, t. I, tesis 11, p. 829.

³⁹ Gabriela Ríos Granados, “Derechos humanos de los contribuyentes a la luz del artículo 31 fracción IV constitucional y de las convenciones internacionales sobre derechos humanos”, *op. cit.*, pp. 77-80.

trato diferenciado siempre y cuando se refiera a toda “discriminación motivada por origen étnico o nacional, el género, la edad, las discapacidades, la condición social, las condiciones de salud, la religión, las opiniones, las preferencias, el estado civil o cualquier otra que atente contra la dignidad humana y que tenga por objeto anular o menoscabar los derechos y las libertades de las personas”. 2) Lo anterior deriva, de acuerdo con la interpretación jurisprudencial, de que existe una relevante protección o tutela a no ser discriminado conforme al listado enunciado en el artículo 1º de la CF.⁴⁰ 3) Bajo esta tesitura el juzgador exigirá al legislador argumentaciones fuertes y precisas en las que motive su decisión de establecer un trato discriminatorio que vulnere el artículo 1º de la CF. 4) De tal suerte que en criterios jurisprudenciales se ha establecido que existen diversos niveles de escrutinio o examen, desde la débil hasta la fuerte con el propósito de no limitar la libertad del legislador en su quehacer normativo.⁴¹ 5) De lo anterior, se infiere que la igualdad tributaria no merecerá un escrutinio estricto dado que no deriva del artículo 1º de la CF.⁴² 6) Así se emplea la “motivación reforzada” por el órgano jurisdiccional para indicar que cuando el legislador altera DDHH o bienes considerados relevantes por la Constitución, deberá razonar si los fines que persigue con la medida empleada están de acuerdo con la Constitución.⁴³ 7) Esta doctrina jurisprudencial ha destacado que el juzgador podrá analizar si el trato desigual vulnera derechos fundamentales o existen categorías sospechosas para discernir si aplica el escrutinio intenso.⁴⁴

⁴⁰ *Idem.*

⁴¹ “Principio de igualdad. Interpretación de la constitución a efectos de determinar la intensidad del escrutinio”, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Primera Sala, Novena Época, t. xxxii, septiembre de 2010, tesis 1ª CII/2010, p. 185.

⁴² “Análisis constitucional. Su intensidad a la luz de los principios democrático y de división de poderes”, *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-2011*, Primera Sala, t. ii, tesis 319, p. 3992.

⁴³ “Motivación legislativa. Clases, concepto y características”, *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-2011*, Pleno, t. i, tesis 95, p. 517.

⁴⁴ “Principio de igualdad. Interpretación constitucional para determinar si en un caso procede aplicar escrutinio intenso por estar involucrados derechos fundamentales”, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Primera Sala, Novena Época, t. xxxii, septiembre de 2010, tesis 1a. CIII/2010, p. 184; y “Principio de igualdad. Interpretación constitucional para determinar si en

RESERVA DE LEY TRIBUTARIA

La doctrina lo ha considerado como el principio formal de la justicia tributaria, y también es de cuño europeo, que se debe distinguir del principio de legalidad administrativa (sancionado en nuestra CF en los artículos 14 y 16), dado que el primero se refiere al ámbito normativo y el segundo al ámbito aplicativo, es decir, el primero va dirigido al legislador, mientras que el segundo al ejecutor de la ley. En términos llanos se refiere a que las contribuciones deben estar establecidas por ley. Es un principio que tiene larga raigambre, pues se vincula al principio de la autoimposición de los súbditos o en los Estados más modernos de los representantes de los contribuyentes. Los antecedentes del principio de la autoimposición se remontan a la Carta Magna inglesa (1215). Y el principio de reserva de ley se estableció en la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano (1789).⁴⁵

Hemos indicado que en México se identificó la legalidad tributaria (artículo 31, fracción iv, de la Constitución) con el principio de reserva de ley nacido en el derecho administrativo alemán. Pero ¿qué significa reserva de ley? Otto Mayer la describió como la norma de la normación, y esta regla constitucional se refiere a la exclusión del Ejecutivo de regular ciertas materias.⁴⁶ En el tema tributario significa que las contribuciones serán creadas y establecidas en una ley formal y material. La ley formal es aquella que emana del proceso legislativo de acuerdo con los artículos 72 y 73 de la CF, y la ley material denota las siguientes características: general, abstracta e impersonal. La generalidad debe preverse en la hipótesis normativa evitando regular situaciones singulares, es decir, que cualquier persona actualice el supuesto normativo; lo abstracto se refiere a conductas o acciones determinadas ge-

un caso procede aplicar escrutinio intenso por estar involucradas categorías sospechosas”, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Primera Sala, Novena Época, t. xxxii, septiembre de 2010, tesis 1a. CIV/2010, p. 183.

⁴⁵ Sitlaly Torruco Salcedo, “Los principios constitucionales tributarios”, en Miguel de Jesús Alvarado (coord.), *Manual de derecho tributario*, Porrúa, México, 2008, pp. 18 y ss.

⁴⁶ Otto Mayer, *Derecho administrativo alemán*, t. 1, parte general, trad. De H. H. Heredia y Ernesto Krotoschin, Depalma, Buenos Aires, 1949, p. 98.

néricamente, es decir, que se determinan objetivamente; e impersonal significa que no aplica a nadie en particular. Por ejemplo, los reglamentos o los decretos son leyes en el plano material pero no formal.

Expresado en otras palabras, la reserva de ley

constituye la máxima expresión del principio de legalidad en sentido estricto, en cuanto prescribe una regla superior en el plano constitucional que consiste en que determinadas materias sólo pueden ser reguladas por leyes del Congreso (v. gr., creación de tributos).⁴⁷

En otro lugar se ha indicado que:

la reserva de ley funge como garante de la seguridad jurídica, la propiedad, la libertad de los particulares, la igualdad ante la ley y el juicio de razonabilidad en la ley, [...] lo que significa que la ley custodia los derechos fundamentales sustantivos.⁴⁸

En la doctrina del derecho comparado se diferenció entre reserva de ley relativa y reserva de ley absoluta. La primera, se entendió que la materia sujeta a la reserva de ley debe estar regulada de forma absoluta por la ley; en el caso tributario, se debe entender que tanto los aspectos adjetivos como sustantivos deben estar reservados a una ley, en tanto que la segunda permite la injerencia de otras normas que no tengan rango legal, es decir, solamente los elementos esenciales de las contribuciones deben estar reservados a una ley formal y material. Lo que significa que el principio de reserva de ley debe regir el actuar del legislador en el momento de determinar el hecho imponible, su elemento temporal y espacial, así como los elementos cualitativos y cuantitativos del mismo.

Y ¿cómo lo ha comprendido la jurisprudencia mexicana? En México se confundieron estos términos y la Suprema Corte comprendió que con la reserva absoluta “la materia reser-

⁴⁷ Juan Carlos Cassagne, *El principio de legalidad y el control judicial de la discrecionalidad administrativa*, Marcial Pons, Madrid, 2009, p. 120.

⁴⁸ Gabriela Ríos Granados, “El derecho como categoría tributaria y su sujeción al principio de reserva de ley”, *Decisiones relevantes de la Suprema Corte de Justicia de la Nación*, núm. 38, SCJN, México, 2009, p. 87.

42 PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA TRIBUTARIA...

vada a la ley no puede ser regulada por otras fuentes”, mientras que en el supuesto de la reserva relativa de la ley, ésta “puede limitarse a establecer los principios y criterios dentro de los cuales la concreta disciplina reservada podrá ser posteriormente establecida por una fuente secundaria”. Y finalmente, el alto tribunal consideró que “en materia tributaria la reserva [de ley] es de carácter relativ[o]”.⁴⁹

En nuestra consideración el sujeto pasivo, el sujeto pasivo, el objeto material del tributo, el hecho imponible, la base imponible, la tasa o alícuota y la época de pago, deben sujetarse a la reserva de ley relativa, como ha señalado una consolidada jurisprudencia del Pleno de la SCJN.⁵⁰ En este punto también sostenemos que los beneficios fiscales, traducidos en exenciones, amyoraciones, reducciones, deducciones, subsidios deben estar sancionados en una ley formal y material.

No obstante las anteriores tesis, el órgano jurisdiccional fue modulando su postura con el devenir del tiempo y las necesidades de regulación en diversas materias. Así, este tema que tampoco ha sido pacífico en la doctrina de otros tribunales constitucionales, en términos generales entiende a la reserva de ley atenuada en dos sentidos:

A) Que una ley se sancionen todos los elementos esenciales del tributo, dejando al Ejecutivo desarrollar los elementos restantes, o

B) La exigencia de la ley para sentar las bases de los elementos fundamentales que permitan individualizar al tributo, de tal manera que se deje al Ejecutivo la integración de estos elementos.⁵¹

Sobre este último punto algún autor ha indicado que la calidad subjetiva y el hecho imponible sólo son indispensables

⁴⁹ “Legalidad tributaria. Alcance del principio de reserva de ley”, Pleno, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. vi, noviembre de 1997, tesis P. CXLVIII/97, p. 78.

⁵⁰ “Impuestos, elementos esenciales de los. Deben estar consignados expresamente en la ley”, *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-2011*, t. i, tesis 633, p. 1778.

⁵¹ Eusebio González García, “El principio de legalidad tributaria en la Constitución Española de 1978”, en Andrea Amatucci *et al.*, *Seis estudios sobre derecho constitucional e internacional tributario*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1980, pp. 66 y ss.

para individualizar al tributo. González García hace notar que esta riqueza de posturas deriva de cómo se encuentra sancionado el principio de reserva de ley a nivel constitucional, pues existe una clara diferencia entre con arreglo a la ley, mediante la ley y en virtud de la ley.⁵²

Acerca del elemento subjetivo (sujeto activo y pasivo) en nuestra jurisprudencia no hay duda de que debe estar reservado a la ley.⁵³ Sin embargo, retomando algunas partes de la doctrina del derecho comparado, se crearon las “cláusulas habilitantes” que permiten al Ejecutivo tener injerencia en los elementos cuantitativos de la contribución. Y este fenómeno se viene observando cada vez más en las diversas contribuciones, impuestos y derechos, así como en otros ámbitos del derecho administrativo. En este sentido, encontramos el criterio de la Segunda Sala de la SCJN que indica:

...la circunstancia de que la determinación o cálculo preciso de alguno de los elementos que repercuten en el monto al que ascenderá una contribución corresponda realizarlo a una autoridad administrativa, no conlleva, por sí misma, una transgresión al principio constitucional de referencia, pues para cumplir con éste, en tal hipótesis, bastará que en las disposiciones formal y materialmente legislativas aplicables se prevea el procedimiento o mecanismo que aquélla debe seguir, con tal precisión que atendiendo al fenómeno que se pretende cuantificar, se impida su actuación arbitraria y se genere certidumbre al gobernado sobre los factores que inciden en sus cargas tributarias.⁵⁴

⁵² *Idem.*

⁵³ “Agua potable y alcantarillado del estado de Quintana Roo. El artículo 9o. del decreto 31, publicado el veintinueve de enero de mil novecientos ochenta y ocho, que faculta a la comisión correspondiente para celebrar convenios en los que se dé un trato especial a unos contribuyentes y para crear discrecionalmente nuevas categorías, es violatorio del principio de legalidad tributaria”, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Segunda Sala, novena época, t. XII, agosto de 2000, tesis 2ª LXXXII/2000, p. 359.

⁵⁴ “Legalidad tributaria. La circunstancia de que el cálculo de algún elemento de las contribuciones corresponda realizarlo a una autoridad administrativa no conlleva, necesariamente, una transgresión a esa garantía constitucional”, *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-2011*, Segunda Sala, t. I, tesis 667, p. 1826.

44 PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA TRIBUTARIA...

De esta circunstancia ya se había advertido en trabajos anteriores, y consideramos que:

podemos dividir el estado de la cuestión en dos etapas: la primera, como maximalista o absolutista de la reserva de ley de los elementos esenciales del tributo; y la segunda, minimalista que permite que los elementos cuantitativos de la obligación tributaria sean sancionados bajo el poder reglamentario general. No obstante, en este último punto se debe aclarar que no se ha dejado del todo al desamparo de la ley los elementos cuantitativos, pues por un lado, la Suprema Corte ha indicado que es violatorio del artículo 31 fracción IV, la determinación de alguno de los elementos cuantitativos por parte de la administración pública, tal como se puede observar del texto de la siguiente tesis jurisprudencial: [...].⁵⁵

Respecto a la reserva de ley tributaria y su relativización por parte del legislador al permitir que el Ejecutivo emita decretos o reglas administrativas de carácter general, sobre el primer caso, sostenemos que ha existido un uso y abuso indiscriminado de los decretos presidenciales para legislar en materia tributaria, como fue el caso de la creación de la deducción de las colegiaturas de educación media y superior mediante decreto y que posteriormente se incorporó a la LISR. Sobre el segundo, el uso de las reglas de carácter general o lineamientos que emite ya sea la SHCP o el SAT, ha generado una multiplicidad de normas de rango inferior a la ley que en muchas ocasiones superan el contenido de la misma, como el caso de la regulación de los ingresos tributarios por hidrocarburos. Así, las reglas administrativas de carácter general, al igual que los decretos, son normas de origen ejecutivo, como también lo son las circulares y los reglamentos; toda esta normativa tiene como común denominador que su creador es el Poder Ejecutivo y que, a su vez, es su ejecutor.

⁵⁵ Gabriela Ríos Granados, “El derecho como categoría tributaria y su sujeción al principio de reserva de ley”, *op. cit.*, p. 101.

DESTINO DEL GASTO PÚBLICO

Este principio se ha desarrollado en la doctrina en razón del control constitucional del gasto público a través de los jueces, recordemos que en México a diferencia de otros países el presupuesto público no comprende a los ingresos y los egresos del Estado, sino a los egresos y se publica mediante un decreto que se conoce como el Decreto de Egresos de la Federación, y se le dio esta nomenclatura dado que sólo es votado por la Cámara de Diputados (artículo 74, fracción IV, de la CF). Al estar sancionado en el artículo 31, fracción IV, constitucional, el destino del gasto público es la garantía constitucional al ciudadano de que el pago de sus contribuciones se destina a fines colectivos y no a otros privados, pero el problema continúa siendo cómo vigilar la constitucionalidad del gasto público.

En materia jurisprudencial, el gasto público se ha vinculado al tema de los impuestos con un fin específico, como el redistributivo, o bien con los que tienen una marcada tendencia extrafiscal. En este sentido, es criterio unánime que en México es constitucional la utilización de impuestos a un fin determinado tal como se cita textualmente:

El señalamiento de que con los impuestos deban cubrirse los gastos públicos, no constituye una prohibición para que los tributos se destinen desde su origen, por disposición de las legislaturas, a cubrir un gasto en especial, siempre que éste sea en beneficio de la colectividad. Si alguna prohibición contiene el precepto, no es otra que la que los impuestos se destinen a fines diferentes a los del gasto público.⁵⁶

Los tributos con finalidad extrafiscal, como la de (des)incentivar comportamientos de los contribuyentes, están plenamente reconocidos por la jurisprudencia. Son múltiples los precedentes referentes a dichas finalidades diferentes a la re-

⁵⁶ “Impuestos, gasto público especial a que se destinen los. No hay violación al artículo 31 constitucional, fracción IV”, *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-2011*, Pleno, t. I, tesis 635, p. 1780.

caudación para el gasto público,⁵⁷ o bien que se destine a un gasto especial, como el que se refiere a los gastos del IMSS.⁵⁸

Como hemos comentado a lo largo de este capítulo, la tarea de la jurisprudencia mexicana ha sido muy valiosa para incorporar principios y derechos constitucionales que no están en nuestra Constitución, y en el caso del gasto público no ha sido la excepción, pues se introdujo el “deber de solidaridad de las obligaciones tributarias”, según se transcribe a continuación:

El sistema tributario tiene como objetivo recaudar los ingresos que el Estado requiere para satisfacer las necesidades básicas de la comunidad, haciéndolo de manera que aquél resulte justo —equitativo y proporcional, conforme al artículo 31, fracción IV, de la CPEUM—, con el propósito de procurar el crecimiento económico y la más justa distribución de la riqueza, para el desarrollo óptimo de los derechos tutelados por la carta magna. Lo anterior, en virtud de que la obligación de contribuir —elevada a rango constitucional— tiene una trascendencia mayúscula, pues *no se trata de una simple imposición soberana derivada de la potestad del Estado, sino que posee una vinculación social, una aspiración más alta, relacionada con los fines perseguidos por la propia Constitución*, como los que se desprenden de la interpretación conjunta de los artículos 3o. y 25 del texto fundamental, consistentes en la promoción del desarrollo social —dando incluso una dimensión sustantiva al concepto de democracia, acorde a estos fines, encauzándola hacia el mejoramiento económico y social de la población— y en la consecución de un orden en el que el ingreso y la riqueza se distribuyan de una manera más justa, para lo cual participarán con responsabilidad social los sectores público, social y privado. En este contexto, debe destacarse que, entre otros aspectos inherentes a la responsabilidad social a que se refiere el artículo 25 constitucional, se encuentra la obligación

⁵⁷ Por todos véase “Contribuciones. Fines extrafiscales”, *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-2011*, Pleno, t. I, tesis 535, p. 1629.

⁵⁸ “Seguro Social, Ley del. Aunque los capitales constitutivos tienen el carácter de contribuciones diversas a los impuestos, derechos y contribuciones de mejoras, deben cumplir con los requisitos de equidad y proporcionalidad, de acuerdo con su naturaleza específica”, *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-2011*, Pleno, t. I, tesis 793, p. 2001.

PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA TRIBUTARIA... 47

de contribuir prevista en el artículo 31, fracción IV, constitucional, tomando en cuenta que la exacción fiscal, por su propia naturaleza, significa una reducción del patrimonio de las personas y de su libertad general de acción. De manera que la propiedad tiene una función social que conlleva responsabilidades, entre las cuales destaca el deber social de contribuir al gasto público, a fin de que se satisfagan las *necesidades colectivas o los objetivos inherentes a la utilidad pública o a un interés social*, por lo que la obligación de contribuir es un deber de solidaridad con los menos favorecidos.⁵⁹

Este deber de solidaridad se construyó en el derecho italiano, sin embargo, la recepción de este deber se debió al derecho colombiano que consagra en su Constitución la solidaridad en su artículo 1°. Entonces, se está construyendo poco a poco un corpus jurisdiccional sobre el gasto público vinculándolo a principios de otras Constituciones y a interpretación de tratados internacionales en materia de DDHH.

PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD Y JUSTICIA FISCAL

Hay que distinguir el principio de proporcionalidad nacido en el derecho alemán de la proporcionalidad tributaria expresamente consagrada en el artículo 31 fracción IV de la CF. En este apartado nos referiremos al primero.

La obligación tributaria incide en el ámbito *prima facie* tutelado por el derecho humano de propiedad. Como todos los derechos de esta índole, su goce puede ser restringido siempre que haya razones suficientes para ello. El principio de proporcionalidad permite calificar tales razones.

El principio de proporcionalidad *lato sensu* impone que la restricción de un derecho humano —y por ende la del derecho de propiedad— siempre persiga una finalidad legítima, y que lo haga de modo 1) *idóneo*, 2) *necesario*, y 3) *ponderado* o *proporcional en sentido estricto*. Para legitimar la afectación a un derecho humano, nunca basta el solo hecho de que ella persiga —o diga hacerlo— una finalidad constitucionalmente

⁵⁹ *Supra*, nota 42 (cursivas añadidas).

válida.⁶⁰ Observar el principio de proporcionalidad es una garantía de la razonabilidad de las afectaciones que puede sufrir un derecho humano; enjuiciar sus distintos aspectos establece parámetros que la autoridad debe cumplir para menoscabar válidamente los alcances de un derecho consagrado con la máxima jerarquía normativa.

Puesto que el principio de proporcionalidad es el baremo de toda afectación a los alcances de un derecho humano, el legislador debe ineludiblemente efectuar un examen de proporcionalidad en sentido amplio al establecer la manera en que una relación jurídico-tributaria repercutirá sobre el derecho humano de propiedad, con el fin de no restringirlo de modo exorbitante o arbitrario.⁶¹

La capacidad contributiva y la igualdad tributaria se hallan estrechamente vinculadas con el principio de proporcionalidad entendido como el deber de menoscabar un derecho humano —como el de propiedad— en una medida *estrictamente indispensable* para lograr un fin constitucionalmente legítimo.

La capacidad contributiva es en realidad un parámetro que encuentra justificación en un *examen de proporcionalidad* de la relación entre la protección del derecho humano de propiedad del contribuyente y la salvaguarda del indudablemente legítimo fin estatal de recaudar para el gasto público, median-

⁶⁰ José Ramón Cossío Díaz, “La intención no basta. Objetivos legislativos y discriminación normativa”, *Cuestiones Constitucionales. Revista Mexicana de Derecho Constitucional*, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, núm. 15, julio-diciembre de 2006, pp. 319-330 (versión electrónica en <http://bit.ly/2kSPScs>).

⁶¹ *Cfr. supra*, nota 35 (precisando que “en caso de ser necesario” —o sea, no gratuitamente ni produciendo una afectación desproporcionada— podrá privilegiarse el interés colectivo sobre la propiedad privada). Se ha explorado muy poco en México la aplicación del principio de proporcionalidad a las afectaciones al derecho de propiedad; sin embargo, hay algunos precedentes judiciales al respecto, vinculados con la imposición de “modalidades” a ese derecho fundamental; por mayoría de razón, estimo aplicables estos criterios a un “acto equivalente a expropiación” como la exacción fiscal; entre dichos precedentes véase particularmente “Propiedad privada en materia de medio ambiente. Estándar de escrutinio constitucional cuando se impugnen normas que impongan modalidades al uso de aquélla”, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Primera Sala, Décima Época, lib. 4, marzo de 2014, t. 1, tesis 1ª LXXX/2014 (10a.), p. 552.

te el cual se determina que sería inválido, por “desproporcionado”, afectar una “riqueza” ficticia del contribuyente.

Como garantía del derecho fundamental de propiedad y como límite de la facultad legislativa de establecer obligaciones tributarias, el principio de proporcionalidad justifica entender la “proporcionalidad tributaria” como “capacidad contributiva”. Al analizar una obligación fiscal exclusivamente por su función recaudatoria, no es preciso realizar un examen de proporcionalidad (que comprende la ponderación), pues éste ya tuvo lugar o podría tenerlo como fundamento de la regla de establecer una contribución sólo en función de la capacidad contributiva, de la potencialidad real de asumir el gravamen correspondiente; de modo que el juicio constitucional relativo debe versar exclusivamente sobre si la contribución de que se trate respeta o no la capacidad contributiva, a través de una subsunción común y corriente. A diferencia de este caso “simple”, y sin perjuicio de la atención que merece la capacidad contributiva, cuando esté presente la extrafiscalidad en efecto se requerirá hacer un examen de proporcionalidad para verificar si el propósito que busca lograr el legislador de modo adicional al fin recaudatorio es, aparte de legítimo, idóneo, necesario y ponderado; y que el logro de ambos fines —recaudatorio y extrafiscal— justifican el menoscabo que sufre el derecho de propiedad del contribuyente.⁶²

Por su lado, como sucede en cualquier otro ámbito, la igualdad tributaria tiene en el examen de proporcionalidad *lato sensu* el parámetro de su satisfacción. Un trato jurídico diferenciado, en el ámbito tributario y los restantes ámbitos jurídicos, será lícito sólo cuando persiga un fin legítimo de modo idóneo, necesario y ponderado.⁶³ En su concepción contemporánea, en la proporcionalidad se traduce la anterior-

⁶² Cfr. Gabriela Ríos Granados, *Notas...*, *op. cit.*, p. 1.

⁶³ Cfr. *supra*, nota 31; e “Igualdad. Criterios que deben observarse en el control de la constitucionalidad de normas que se estiman violatorias de dicha garantía”, *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-2011*, Segunda Sala, t. I, tesis 12, p. 830. Véase Rubén Sánchez Gil, *El principio de proporcionalidad*, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 2007, pp. 106-110 (versión electrónica de la reimpresión de esta obra en <http://bit.ly/1eDPk3u>).

50 PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA TRIBUTARIA...

mente etérea obligación del legislador de tener “razones objetivas” para establecer un trato diferenciado entre las personas.

Se ha señalado que el examen de proporcionalidad que enjuicia las restricciones a los DDHH debe ser de una intensidad “poco estricta”, para no vulnerar la “amplia capacidad de intervención” que en ámbitos como el económico y el tributario otorga la Constitución a órganos diferentes de los judiciales.⁶⁴ Aparte de la amplitud de las atribuciones de los poderes correspondientes, estos diferentes niveles —ordinario y estricto— de intensidad del escrutinio judicial se pueden explicar por el menor peso de la propiedad comparada con otros derechos. Para dictar normas que afecten a las personas con base en una categoría prohibida por el último párrafo del artículo 1º constitucional, o que perjudiquen un derecho fundamental importante —como la integridad física o la libertad personal—, se requieren razones más poderosas que aquellas con las cuales apenas se justificaría la exacción de la propiedad de las personas.

Así, a la luz de la igualdad tributaria, podría no violarse este principio cuando se cobra un impuesto a quien con efectivo adquirió mercancías, mientras que se exime del mismo a quien compró idénticos bienes pero con transferencia bancaria. En este caso, la finalidad de recaudar y la de incentivar que los contribuyentes apliquen un control contable, bastarían para justificar este trato diferenciado y que se afecte la propiedad del contribuyente. En cambio, que a una persona se le cobrase un impuesto sólo por ser mujer, y se eximiera a los hombres de dicha contribución, además de afectar el derecho de propiedad, iría contra la prohibición constitucional explícita de discriminar a las personas con base en su género, que con certeza casi absoluta carecería de alguna razón atendible —si no repudiable— que justificara tal agravio.

⁶⁴ Véanse *supra*, notas 58 y 59; e “Intensidad del análisis de constitucionalidad y uso del principio de proporcionalidad. Su aplicación en relación con los derechos humanos”, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Primera Sala, Décima Época, lib. xxv, octubre de 2013, t. 2, tesis 1ª CCCXII/2013 (10ª), p. 1052.

PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD Y FINES EXTRAFISCALES

El principio de proporcionalidad es particularmente útil en relación con los llamados fines “extrafiscales”, aquellos que persiguen las contribuciones que intentan realizar situaciones diferentes —y aun *opuestas*— a la recaudación, en aras de determinada política pública que el legislador quiere lograr mediante la imposición de determinadas actividades.⁶⁵ La obtención de recursos para solventar los gastos públicos es el “fin intrínseco” del tributo; todo lo que se relacione con ello, y en general que “respond[a] a las necesidades económicas del Estado”, que “procur[e] ingresos públicos”, sirve a un fin “recaudatorio” o “fiscal”;⁶⁶ cualquier otro propósito que el legislador pretenda alcanzar imponiendo una obligación tributaria será un fin “extrafiscal”.⁶⁷

Corresponde analizar la extrafiscalidad con un examen de proporcionalidad más complejo, sin perjuicio de que en todo momento se respete la regla constitucional de que la obligación fiscal recaiga sobre una manifestación de riqueza que indique capacidad contributiva. En cada caso particular, debe analizarse si el sacrificio patrimonial que el legislador impone al contribuyente mediante la obligación tributaria es idónea, necesaria y ponderada en relación con el fin extrafiscal que dice perseguir, en el entendido de que éste en efecto resulta ser un objetivo constitucionalmente legítimo.

Suponiendo que la contribución de que se trate supera en relación con el fin extrafiscal las dos primeras fases de este examen (idoneidad y necesidad), en la ponderación subsecuente han de establecerse, por un lado, la importancia de la afectación a la propiedad del gobernado y, por el otro, la correspondiente al fin extrafiscal, pero también la relativa al interés recaudatorio del Estado. Se trata de una ponderación

⁶⁵ Para un enfoque fiscal moderno, las contribuciones también pueden ser instrumentos de políticas públicas por ser capaces de *incentivar* o *desalentar* conductas; Gabriela Ríos Granados, *Notas sobre derecho tributario mexicano*, Porrúa-UNAM, México, 2009, pp. 3, 33-35, 40 y 47-48. De la misma autora, véase también *Control de proporcionalidad en el derecho tributario mexicano*, Porrúa-UNAM, México, 2009, p. 69.

⁶⁶ Gabriela Ríos Granados, *Notas...*, *op. cit.*, pp. 5, 33 y 48.

⁶⁷ *Supra*, nota 50.

52 PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA TRIBUTARIA...

“extendida” que tomaría en cuenta *todos* los principios constitucionales relevantes en el caso particular.⁶⁸

CONCLUSIONES

El esfuerzo jurisprudencial de interpretar el artículo 31 fracción IV de la CF ha dado contenido a los DDHH de los contribuyentes a la luz del derecho comparado, lo que sin duda, enriquece nuestro panorama mexicano, particularmente el sistema tributario.

ACTIVIDADES DE APRENDIZAJE

Película:

- *En busca de la felicidad*, director: Gabriele Muccino; año: 2006.
- *La voz de la igualdad*, directora: Mimi Leder; año: 2018.

Museo:

- Museo Interactivo de Economía (MIDE)
- Dirección: Tacuba 17, Centro Histórico, CP 06000, Ciudad de México, CDMX.

Libro:

- *Sociedades peligrosas*, autores: Rita Vásquez y J. Scott Bronstein.

BIBLIOGRAFÍA BÁSICA

Baker, Philip, “Taxation and Human Rights”, *GITC Review*,

⁶⁸ Véase Robert Alexy, “La fórmula del peso”, en Miguel Carbonell (ed.), *El principio de proporcionalidad y la interpretación constitucional*, trad. de Carlos Bernal Pulido, Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, Quito, 2008, pp. 40-42 (versión electrónica en <http://bit.ly/2c5bsKx>).

Gray's Inn Tax Chambers, Londres, vol. I, núm. 1, noviembre de 2001, <https://perma.cc/TTD3-N4U9>.

Cassagne, Juan Carlos, *El principio de legalidad y el control judicial de la discrecionalidad administrativa*, Marcial Pons, Madrid, 2009.

Domínguez Crespo, César Augusto, "El impuesto al valor agregado y los derechos humanos: principio de capacidad económica como derecho y garantía", en Juan Manuel Ortega Maldonado (coord.), *Justicia tributaria y derechos humanos*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2016 (versión electrónica en <http://bit.ly/2dOr7hj>).

García Bueno, Marco César, *El principio de capacidad contributiva a la luz de las principales aportaciones doctrinales en Italia, España y México*, TFFFA, México, 2002.

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

García Bueno, Marco, "Principios tributarios constitucionalizados. El principio de capacidad contributiva", en Miguel Alvarado Esquivel (coord.), *Manual de derecho tributario*, Porrúa, México, 2008.

González García, Eusebio, "El principio de legalidad tributaria en la Constitución Española de 1978", en Andrea Amattucci *et al.*, *Seis estudios sobre derecho constitucional e internacional tributario*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1980.

Hallivis, Manuel, "Control difuso de constitucionalidad y convencionalidad en materia tributaria", *El Mundo del Abogado*, México, año 15, núm. 156, abril de 2012.

Klatt, Matthias y Moritz Meister, *La proporcionalidad como principio constitucional universal*, trad. de Rubén Sánchez Gil, UNAM-Senado de la República-UADY, México, 2017 (versión electrónica de la reimpression de esta obra en <http://bit.ly/2jTn5pt>).

- Mayer, Otto, *Derecho administrativo alemán*, t. 1, *Parte general*, trad. de H. H. Heredia y Ernesto Krotoschin, Depalma, Buenos Aires, 1949.
- Ríos Granados, Gabriela, “El derecho como categoría tributaria y su sujeción al principio de reserva de ley”, *Decisiones relevantes de la Suprema Corte de Justicia de la Nación*, SCJN, México, núm. 38, 2009.
- , *Derecho tributario. Parte general*, Porrúa-UNAM, México, 2014.
- , “Derechos humanos de los contribuyentes a la luz del artículo 31, fracción IV, constitucional, y de las convenciones internacionales sobre derechos humanos”, en Gabriela Ríos Granados (coord.), *Derechos humanos de los contribuyentes*, IJ/UNAM, México (Estudios Jurídicos, 237), 2014.
- Sánchez Gil, Rubén, *El principio de proporcionalidad*, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 2007 (versión electrónica de la reimpresión de esta obra en <http://bit.ly/1eDPk3u>).
- Torruco Salcedo, Sitlaly, “Los principios constitucionales tributarios”, en Miguel de Jesús Alvarado (coord.), *Manual de derecho tributario*, Porrúa, México, 2008.
- Yannaca-Small, Catherine, «“Indirect Expropriation” and the “Right to Regulate”», *International Investment Law*, OCDE, París, Documento de trabajo, 2004, consultable en <https://perma.cc/SV2A-R935>.

BIBLIOGRAFÍA COMPLEMENTARIA

- Alexy, Robert, “La fórmula del peso”, en Miguel Carbonell (ed.), *El principio de proporcionalidad y la interpretación constitucional*, trad. de Carlos Bernal Pulido, Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, Quito, 2008 (versión electrónica en <http://bit.ly/2c5bsKx>).
- Cossío Díaz, José Ramón, “La intención no basta. Objetivos legislativos y discriminación normativa”, *Cuestiones Constitucionales. Revista Mexicana de Derecho Constitucional*, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, núm.

15, julio-diciembre de 2006 (versión electrónica en <http://bit.ly/2kSPScs>).

Gonza, Alejandra, “Artículo 21. Derecho a la propiedad privada”, en Christian Steiner y Patricia Uribe (coords.), *CADH comentada*, SCJN-Fundación Konrad Adenauer, México, 2014 (versión electrónica de la edición boliviana de esta obra en <http://bit.ly/1ChG7bY>).

Gusman, Alfredo Silverio, *Análisis de derecho constitucional económico*, Ad-Hoc, Buenos Aires, 2011.

Ríos Granados Gabriela, “El derecho como categoría tributaria y su sujeción al principio de reserva de ley”, *Decisiones relevantes de la Suprema Corte de Justicia de la Nación*, SCJN, México, núm. 38, 2009.

———, *Control de proporcionalidad en el derecho tributario mexicano*, Porrúa-UNAM, México, 2009.

Rodota, Stefano, *El terrible derecho. Estudios sobre la propiedad privada*, trad. de Luis Díez-Picazo, Civitas, Madrid, 1986.

Criterios jurisprudenciales

“Capacidad contributiva. Consiste en la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos”, *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-2011*, Pleno, t. I, tesis 524.

CoIDH, *Granier y otros (Radio Caracas Televisión) vs. Venezuela*, excepciones preliminares, fondo, reparaciones y costas, 22 de junio de 2015, párr. 336.

Comunidad Campesina de Santa Bárbara vs. Perú, excepciones preliminares, fondo, reparaciones y costas, 1o. de septiembre de 2015, párr. 199.

Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito. Amparo directo 667/2012, 31 de octubre de 2012.

“Deducción de los pagos por servicios de enseñanza...”, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, lib. 54, mayo de 2018, t. III, tesis I.10o.A.63 A (10^a).

“Deducciones estructurales y no estructurales. Razones que pueden justificar su incorporación en el diseño normativo del cálculo del impuesto sobre la renta”, *Apéndice al Sema-*

56 PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA TRIBUTARIA...

nario Judicial de la Federación 1917-2011, Primera Sala, t. IV.

“Derecho al mínimo vital en el orden constitucional mexicano”, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Primera Sala, Novena Época, t. xxv, mayo de 2007, tesis 1ª XCVII/2007.

“Derecho al mínimo vital. Constituye un límite frente al legislador en la imposición del tributo”, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Primera Sala, Novena Época, t. XXV, mayo de 2007, tesis 1ª XCVIII/2007.

“Derecho al mínimo vital. El legislador cuenta con un margen de libre configuración en cuanto a los mecanismos que puede elegir para salvaguardarlo”, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Pleno, décima época, lib. 1, diciembre de 2013, t. I, tesis P. X/2013 (9ª).

“Derechos humanos. Naturaleza del concepto ‘garantías de protección’, incorporado al artículo 1º de la Constitución federal, vigente desde el 11 de junio de 2011” y “Expropiación. La causa de utilidad pública y la indemnización relativa son garantías de protección del derecho de propiedad (interpretación de los artículos 27, párrafo segundo de la Constitución federal y 21.2 de la CADH)”, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Primera Sala, décima época, lib. 9, agosto de 2014, t. I, tesis 1ª CCLXXXVI/2014 (10ª) y 1ª CCLXXXVIII/2014 (10ª) respectivamente.

“Impuestos, equidad y proporcionalidad de los”, *Semanario Judicial de la Federación*, Segunda Sala, Quinta Época, t. XCIII.

“Impuestos, proporcionalidad de los. Naturaleza”, *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-2011*, t. I, tesis, 641.

Ivcher Bronstein vs. Perú, fondo, 6 de febrero de 2001, párrs. 120 y 122.

“Justicia tributaria. Naturaleza constitucional de sus principios”, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Segunda Sala, Novena Época, t. xxvii, junio de 2008, tesis 2ª LXXX/2008.

“Legalidad tributaria. Alcance del principio de reserva de ley”, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Pleno,

PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA TRIBUTARIA... 57

Novena Época, t. vi, noviembre de 1997, tesis P. CXLVIII/97.

Noveno Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito. Amparo directo 261/2015. Astro Gas, S. A. de C. V. 13 de agosto de 2015. Unanimidad de votos. Ponente: Edwin Noé García Baeza. Secretario: Daniel Horacio Acevedo Robledo. Tesis publicada el 18 de marzo de 2016 en el *Semanario Judicial de la Federación*.

“Obligaciones tributarias. Obedecen a un deber de solidaridad”, *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-2011*, Primera Sala, t. I, tesis 676.

“Propiedad privada. El derecho relativo está limitado por su función social”, *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-2011*, t. I, tesis 957, p. 2249.

“Proporcionalidad y equidad. Son requisitos de naturaleza distinta con los cuales deben cumplir las leyes fiscales”, *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-2011*, Tercera Sala, t. I, tesis 712.

“Sistema tributario. Su diseño se encuentra dentro del ámbito de libre configuración legislativa, respetando las exigencias constitucionales”, *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-2011*, Primera Sala, t. I, tesis 797.

Tribunal Constitucional Federal alemán en BVerfGE 66, 214 (223).

Convención Americana sobre Derechos Humanos

“Agua potable y alcantarillado del estado de Quintana Roo. El artículo 9º del decreto 31, publicado el veintinueve de enero de mil novecientos ochenta y ocho, que faculta a la comisión correspondiente para celebrar convenios en los que se dé un trato especial a unos contribuyentes y para crear discrecionalmente nuevas categorías, es violatorio del principio de legalidad tributaria”, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Segunda Sala, Novena Época, t. XII, agosto de 2000, tesis 2ª LXXXII/2000.

“Análisis constitucional. Su intensidad a la luz de los principios democrático y de división de poderes”, *Apéndice al*

Semanario Judicial de la Federación 1917-2011, Primera Sala, t. II, tesis 319.

“Contribuciones. Fines extrafiscales”, *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-2011*, Pleno, t. I, tesis 535.

“Declaraciones informativas de partes relacionadas. El artículo 76-A de la LISR, vigente a partir del 1º de enero de 2016, prevé una obligación de naturaleza formal, que no constituye un acto de molestia ni entraña el ejercicio de facultades de comprobación”, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Segunda Sala, lib. 42, mayo de 2017, t. I, tesis 2a./J. 48/2017 (10a.).

“Igualdad. Casos en los que el juez constitucional debe hacer un escrutinio estricto de las clasificaciones legislativas (interpretación del artículo 1º de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos)”, *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-2011*, Primera Sala, t. I, tesis 10.

“Igualdad. Criterios para determinar si el legislador respeta ese principio constitucional”, *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-2011*, Primera Sala, t. I, tesis 11.

“Igualdad. Criterios que deben observarse en el control de la constitucionalidad de normas que se estiman violatorias de dicha garantía”, *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-2011*, Segunda Sala, t. I, tesis 12.

“Impuestos, elementos esenciales de los. Deben estar consignados expresamente en la ley”, *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-2011*, t. I, tesis 633.

“Impuestos, gasto público especial a que se destinen los. No hay violación al artículo 31 constitucional, fracción IV”, *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-2011*, Pleno, t. I, tesis 635.

“Impuestos. Principio de equidad tributaria previsto por el artículo 31, fracción IV, constitucional”, *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-2011*, Pleno, t. I, tesis 638.

“Intensidad del análisis de constitucionalidad y uso del principio de proporcionalidad. Su aplicación en relación con los derechos humanos”, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Primera Sala, Décima Época, lib. XXV, octubre de 2013, t. 2, tesis 1ª CCCXII/2013 (10ª).

- “Legalidad tributaria. Alcance del principio de reserva de ley”, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Pleno, Novena Época, t. vi, noviembre de 1997, tesis P. CXLVIII/97.
- “Legalidad tributaria. La circunstancia de que el cálculo de algún elemento de las contribuciones corresponda realizarlo a una autoridad administrativa no conlleva, necesariamente, una transgresión a esa garantía constitucional”, *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-2011*, Segunda Sala, t. i, tesis 667.
- “Motivación legislativa. Clases, concepto y características”, *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-2011*, Pleno, t. i, tesis 95.
- “Obligaciones fiscales. El combate a conductas tendentes a su evasión, fraudes o actos ilícitos es constitucionalmente válido”, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Primera Sala, Novena Época, t. xxiv, agosto de 2006, tesis 1ª CXVIII/2006.
- “Principio de igualdad. Interpretación constitucional para determinar si en un caso procede aplicar escrutinio intenso por estar involucrados derechos fundamentales”, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Primera Sala, Novena Época, t. xxxii, septiembre de 2010, tesis 1ª CIII/2010.
- “Principio de igualdad. Interpretación constitucional para determinar si en un caso procede aplicar escrutinio intenso por estar involucradas categorías sospechosas”, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Primera Sala, Novena Época, t. xxxii, septiembre de 2010, tesis 1ª CIV/2010.
- “Principio de igualdad. Interpretación de la constitución a efectos de determinar la intensidad del escrutinio”, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Primera Sala, novena época, t. xxxii, septiembre de 2010, tesis 1ª CII/2010.
- “Propiedad privada en materia de medio ambiente. Estándar de escrutinio constitucional cuando se impugnen normas que impongan modalidades al uso de aquélla”, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Primera Sala, Novena Época, lib. 4, marzo de 2014, t. i, tesis 1ª LXXX/2014 (10ª).
- “Seguro Social, Ley del. Aunque los capitales constitutivos tie-

60 PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA TRIBUTARIA...

nen el carácter de contribuciones diversas a los impuestos, derechos y contribuciones de mejoras, deben cumplir con los requisitos de equidad y proporcionalidad, de acuerdo con su naturaleza específica”, *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-2011*, Pleno, t. I, tesis 793.

“Valor agregado. Los artículos 2o.-A, fracción I, inciso I) y 9o., fracción III, de la ley del impuesto relativo, vigente en 2003, al dar un trato diferenciado a los editores de revistas, libros y periódicos que enajenan dichos bienes, violan el principio de equidad tributaria”, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Pleno, Novena Época, t. XX, marzo de 2005, tesis P. VII/2005.