

El Principio de proporcionalidad tributaria y el deber de contribuir al gasto público: Su necesaria redimensión en el contexto de una nueva Cultura Contributiva

Rodrigo Muñoz-Serafín

Sumario: I. A manera de introducción.- II. El cambio de paradigmas culturales y la observancia de la ley: ¿Un elemento de la Cultura Contributiva?- III. El Mínimo Vital: Una breve referencia.- IV. Evolución de los principios de proporcionalidad y equidad tributaria.- V. El mínimo vital y el alcance de la proporcionalidad tributaria: Su redimensión.- VI. La otra cara del paradigma: El deber de contribuir al gasto público.- VII. Reflexiones finales.- VIII. Bibliografía.

I. A manera de introducción

No es posible iniciar este breve trabajo sin antes agradecer a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente la deferencia que tuvo para conmigo y la Institución que represento al invitarme a participar en esta obra, que me atrevería a calificar como única en su género al menos en nuestro país. Es un honor tener la oportunidad de esbozar algunas ideas de un tema que forma parte de lo que se podría conceptualizar como una “nueva Cultura Contributiva”, así como su íntima relación con aspectos no sólo legales, sino constitucionales, que pareciera todavía no han sido relacionados en su justa dimensión.

Es así que en las líneas siguientes pretendo demostrar la necesidad de adoptar nuevos paradigmas en materia tributaria, distintos a los hasta ahora muy arraigados a nuestra actual acervo y que son resultado de la formación que muchas generaciones de juristas y estudiosos del derecho hemos recibido bajo la concepción *ius positivista* de éste.

En particular me refiero, por una parte, a lo que desde tiempo atrás he denominado “redimensión del principio de proporcionalidad tributaria” y por otro lado al cambio en la concepción de la añeja “obligación de contribuir al gasto público” por lo que, en la misma línea de la doctrina más moderna, considero debiera ser “el deber de contribuir al gasto público”, aclarando que éste último concepto no representa un simple cambio semántico, sino toda una ideología o nuevo paradigma que soporta esta forma de conceptualizar el pago de tributos.

Cabe aclarar que ya en el pasado me he referido a esa redimensión del Principio de Capacidad Contributiva. Sin embargo desde entonces he llevado análisis adicionales del tema, lo que me ha llevado a nuevas ideas, que considero oportuno compartir, pues estoy convencido que es a partir de un proceso continuo de dialéctica, como se logra avanzar en el conocimiento.

Retomando nuestras ideas sobre los cambios aludidos, éstos los sustentó en la importancia, que a partir de la reforma constitucional del año 2011 se ha dado a los derechos humanos y que de hecho, en el campo fiscal ya han tenido una clara manifestación, entre otros, al reconocer de manera muy precisa, el derecho al mínimo vital,¹ respecto del que según pretendo demostrar, sus alcances y consecuencias distan mucho de ser simplemente un nuevo concepto en el argot impositivo.

Ello, porque en realidad a través del mismo, por una parte se dota de contenido al principio de capacidad contributiva, hasta hace poco sin una sustancia real, pero por otro lado, exige a los pagadores de impuestos el dejar de considerar la obligación de contribuir al gasto público como una carga tediosa y en lugar de ello, percibirla como un deber moral, cuyo cumplimiento permite materializar el principio de solidaridad en favor de los que menos tienen y que además considero es un signo distintivo de un Estado Social y Democrático, como el nuestro.

II. El cambio de paradigmas culturales y la observancia de la ley ¿Un elemento de la Cultura Contributiva?

Antes de abordar el tema específico de este breve trabajo, considero necesario contextualizar la óptica del mismo, pues en principio, al hablar del principio de proporcionalidad y el deber de contribuir al gasto público, nos encontramos ante conceptos eminentemente jurídicos que parecieran no tener lógica,

¹ Véase el artículo 1º de la Ley de Procedimiento Administrativo Federal, que establece: “El derecho al mínimo vital es el derecho de todo ciudadano a contar con los recursos económicos necesarios para satisfacer sus necesidades básicas de alimentación, vivienda, salud, educación, vestido, transporte y recreación.”

cuando el contenido temático de la obra del que este trabajo formará parte, se refiere a la Cultura Contributiva.

Ya antes me referí a una "nueva cultura" y no a una "cultura", señalamiento que no es indiscriminado y utilizo tal calificativo pues es indudable que el sistema jurídico, sus principios y valores, así como sus paradigmas, han sufrido una transformación en los últimos años.

Así lo demuestran, por ejemplo la reforma constitucional en materia de Derechos Humanos, la promulgación de una nueva Ley de Amparo, la aprobación de un nuevo Código Federal de Procedimientos Penales o la reciente aprobación de la denominada Reforma Energética, la que al margen de los resultados que pueda generar, sin duda representa un parteaguas para el monopolio estatal de esa rama estratégica de la economía.

Ahora bien, no obstante que los cambios antes enunciados sin duda han generado, en lo individual y en su conjunto, nuevos principios, valores y paradigmas en nuestro sistema jurídico, resulta obligatorio referirnos en particular, a la reforma constitucional en materia de derechos humanos del pasado mes de junio de 2011.

Lo anterior, porque a mi juicio, es dicha reforma, la que ha detonado, no sólo los citados cambios, sino también lo que anteriormente he calificado como "la crisis generada por la incorporación de Derechos Humanos en el ámbito tributario".

Con tal concepto me refiero a la importante problemática que en el ámbito tributario hoy enfrenta nuestro país con motivo de dichas reformas constitucionales, las que si bien, en mi opinión reconocen en su justa dimensión y en todos sus ámbitos, la obligación del Estado Mexicano, de respetar y preservar los derechos humanos, aún y cuando los mismos pudieran no estar contemplados en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, no menos cierto es el desconcierto que han generado los instrumentos que ahora, elevados a categoría constitucional deben emplearse para materializar la vigencia de esos derechos humanos y que han dado paso a lo que un grupo de juristas, ente ellos, miembros de la Suprema Corte de Justicia de la Nación han conceptualizado como el "bloque de constitucionalidad".²

Respecto de la citada reforma constitucional, tiene especial interés la correspondiente a su artículo 1, en particular, la obligación que se establece

² Para una mayor referencia al tema véase el artículo: "Miguel Alemán, el dilema de la reforma constitucional en materia de Derechos Humanos y el problema del cambio de paradigma en la cultura tributaria", publicado en el libro: *La cultura tributaria en México*, editado por el CIDE, México, 2014.

El Principio de proporcionalidad tributaria y el deber de contribuir al gasto público: su necesaria redimensión

a todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, para promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad, así como la obligación estatal de prevenir, investigar, sancionar y reparar las violaciones a los derechos humanos, en los términos que establezca la ley.³

Pero además, de conformidad con el precepto citado, la referida obligación de protección a los derechos humanos se amplía no sólo a los contenidos en la propia Constitución, sino también respecto de aquéllos contemplados en los tratados internacionales de los que México sea parte, es decir, se reconoce que no todos los derechos humanos de las personas pueden estar contemplados en la Carta Magna, lo que no es impedimento para su observancia.

Esto significa entonces que contrario a la tradición jurídica que se había seguido, si bien es cierto que la Carta Magna es el máximo cuerpo normativo del país, en él no necesariamente se encuentran contemplados todos los derechos humanos de una persona, ni tampoco las garantías para su protección, con lo que indefectiblemente se da paso a la incorporación de los instrumentos internacionales que regulen esos derechos y sus garantías al ámbito nacional, lo que en opinión de algunos estudiosos representa una mayor protección a los mismos.

Como se mencionó, el nuevo artículo 1 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, refiere a los derechos humanos y sus garantías, de donde se desprende que ambos conceptos si bien son complementarios no tienen igual significado, lo que resulta en una novedad, pues hasta antes de la citada reforma, el numeral aludido únicamente hacía referencia a las "garantías de las que gozaría todo individuo".

En términos generales, la diferencia aludida estriba en el hecho de que ahora nuestra Carta Magna, siguiendo a ÁLVAREZ LEDEZMA, reconoce el carácter tridimensional del derecho⁴ y así, distingue a los derechos humanos como los valores axiológicos establecidos en la Constitución y los tratados internacionales de los que México es parte y sus garantías como los derechos públicos subjetivos contenidos en las normas positivas que regulan y protegen dichos derechos.

³ Artículo 1. Copiar y publicar libremente todos los artículos de esta Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en cualquier idioma, para fines de enseñanza o en virtud de licencias otorgadas por el Instituto Registral y Catastral, y de conformidad con lo que establezca la Ley. Artículo 1. Copiar y publicar libremente todos los artículos de esta Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en cualquier idioma, para fines de enseñanza o en virtud de licencias otorgadas por el Instituto Registral y Catastral, y de conformidad con lo que establezca la Ley.

⁴ Véase, por ejemplo, el artículo 1.º de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que establece: "El Estado garantizará el respeto a los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad. En consecuencia, el Estado deberá prevenir, investigar, sancionar y reparar las violaciones a los derechos humanos, en los términos que establezca la Ley."

⁵ Véase, por ejemplo, el artículo 1.º de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que establece: "El Estado garantizará el respeto a los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad. En consecuencia, el Estado deberá prevenir, investigar, sancionar y reparar las violaciones a los derechos humanos, en los términos que establezca la Ley."

⁶ Véase, por ejemplo, el artículo 1.º de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que establece: "El Estado garantizará el respeto a los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad. En consecuencia, el Estado deberá prevenir, investigar, sancionar y reparar las violaciones a los derechos humanos, en los términos que establezca la Ley."

En otras palabras, los cambios paradigmáticos que exige la nueva dimensión jurídica de los derechos humanos, representa por sí sola una nueva cultura jurídica, que a su vez conlleva un nuevo cambio en la forma en que la Constitución Política, los tratados internacionales y las leyes que de ella emanan, deben observarse.

Luego entonces, en este contexto, el reconocimiento que hoy se hace a los derechos humanos y en particular para objeto de este trabajo, el reconocimiento que se hace del derecho al mínimo vital, necesariamente implica una redimensión de los conocimientos, creencias, valores y actitudes que lo rodean y por tanto de la forma en que éste y las leyes que lo contienen, también deben observarse.

III. El Mínimo Vital: Una breve referencia

El mínimo vital aunque en concepto fue introducido en el ámbito tributario hace siete años, en cuanto a su análisis y contenido no ha dejado de ser un concepto novedoso en nuestro país.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación abordó el tema por primera vez en el año 2007⁸ y posteriormente en el año de 2009,⁹ interrumpiéndose ahí el análisis de esa línea de argumentación, para ser retomada nuevamente por ella, tres años después, en el año 2012.

Ello, como resultado de un asunto patrocinado por la **PRODECON** ante la Segunda Sala de la Suprema Corte de la Justicia de la Nación, hecho que resultó en la publicación de una tesis de Jurisprudencia¹⁰ que versa sobre la inconstitucionalidad del segundo párrafo del entonces artículo 160 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.¹¹

Para la declaratoria de inconstitucionalidad antes referida, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, llevó a cabo el análisis de diversos preceptos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así como de diferentes

⁸ Tesis de la SCJN/2007, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, I, mayo de 2007, pág. 194, en materia de DERECHO AL MÍNIMO VITAL. CONSTITUYE UN LÍMITE FRENTE AL LEGISLADOR EN LA IMPOSICIÓN DEL TRIBUTO.

⁹ Tesis de la SCJN/2009, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, I, mayo de 2009, pág. 194, en materia de DERECHO AL MÍNIMO VITAL. SU ALCANCE EN RELACIÓN CON EL PRINCIPIO DE GENERALIDAD TRIBUTARIA.

¹⁰ Tesis de la SCJN/12/000, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, I, mayo de 2012, pág. 199, en materia de DERECHO AL MÍNIMO VITAL. SEGUNDO PÁRRAFO DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, TRANSICIÓN DE LOS CRÉDITOS TRIBUTARIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUITAD (LEGISLACIÓN VIGENTE HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 2011).

¹¹ Disposición que establecía la obligación de considerarse como impuesto definitivo el impuesto sobre la Renta que aplica el contribuyente a los ingresos acumulables por intereses, cuando en un ejercicio fiscal dichos ingresos no excedieran de \$100,000.00, lo que en esos casos se traducía en la imposibilidad por parte de este tipo de contribuyentes para presentar declaración anual de este impuesto y por tanto la imposibilidad de reducir de la base gravable del mismo los gastos personales de carácter deducible del ejercicio fiscal de que se trataba.

instrumentos internacionales en materia de derechos humanos,¹² desde la óptica del derecho al mínimo vital.¹³

Este término, que califica dentro de los denominados “Conceptos Jurídicos Indeterminados”, no es de fácil definición, y más allá de ello, tampoco de significado unívoco, aunque, como ahora se verá, sí es posible observar cierta homogeneidad en los elementos que lo integran.

Así por ejemplo, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación señaló que:¹⁴

El objeto del derecho al mínimo vital abarca todas las medidas positivas o negativas imprescindibles 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.

En este sentido, la Corte Constitucional Colombiana,¹⁵ sobre el mínimo vital ha establecido que:¹⁶

El derecho fundamental al mínimo vital es la posición jurídico-constitucional que asegura el mínimo material necesario para garantizar las condiciones de una subsistencia acorde con la dignidad humana.

Finalmente García Bueno ha definido el mínimo vital en los términos siguientes:¹⁷

El mínimo exento es una figura general, valora la aptitud contributiva del sujeto en el momento en que nace la obligación tributaria. No se tipifica como un supuesto de no sujeción, puesto que el hecho imponible ya se realizó, aun cuando no alcanza la cuantía necesaria para su pago, y no existe, a su vez, la pretensión de una aclaración impositiva.

Así, y a fin de no malemployar el espacio destinado a este trabajo en interminables definiciones, que difieren entre ellas, dependiendo de su autor y de la importancia que cada uno de ellos imprime a alguno de los elementos

12 El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, artículos 81 y XXIII de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, 11, 12 y 13 del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, y II, numerales 5 y 9 de las Directrices de Observación sobre Violaciones a los Derechos Económicos, Sociales y Culturales.

13 No obstante ello, también debe decirse que existe la crítica a la forma en que se lleva tal análisis, pues el mismo se realiza desde la perspectiva positiva, cuando la realidad es que los Derechos Humanos se contraponen al máximo nivel de libertad, los casos se generan en un campo de aplicación mucho más estrecho.

14 Suprema Corte de Justicia de la Nación, Primera Sala, Amparo en revisión 1780/2006, de 5 de febrero de 2007.

15 Colombia: uno de los países en los que el mínimo vital ha sido desarrollado por el Estado es Colombia, pero que no necesariamente en la materia tributaria.

16 Cf. Corte Constitucional Colombiana, entre otras, sentencias T-426 de 1997, T-200 de 1998.

17 García Bueno, César. *El Principio de Capacidad Contributiva a la luz de los valores de equidad y justicia distributiva*, España y México, México: Tribunal Superior de Justicia Federal y Administrativa, Secretaría de Hacienda y Crédito Público, 2010, p. 27.

que conforman el mínimo vital, con base en las definiciones antes transcritas, es posible señalar que este, es aquella porción del patrimonio de un sujeto pasivo que está destinada a cubrir sus necesidades básicas de subsistencia que garanticen su dignidad humana y por tanto "intocables", incluso por la potestad tributaria del Estado.

Una vez definido este concepto, dejemos por un momento el análisis del mismo, para dar paso a una breve referencia sobre los principios de proporcionalidad y equidad a que alude el artículo 31-IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

IV. Evolución de los principios de proporcionalidad y equidad tributaria

A lo largo de las distintas épocas que conforman el Semanario Judicial de la Federación, el análisis constitucional de las contribuciones se ha hecho, como es lógico, entre otros, a la luz de los principios de proporcionalidad y equidad, pero sin que, como es natural, su contenido y alcance hayan permanecido inamovibles a través del tiempo.

Es así, que desde la Primera Época del Semanario Judicial de la Federación y hasta mediados de la Quinta, específicamente hasta el años de 1925, siguiendo la conocida "Tesis Vallarta", la Suprema Corte de Justicia de la Nación se abstuvo de conocer sobre amparos en materia tributaria, pues según la citada tesis, tal cuestión era de índole político, por lo que era una materia para la cual nuestro Máximo Tribunal no era competente.

Hacia finales de la Quinta Época y durante la Sexta, la Suprema Corte de Justicia de la Nación empezó a aceptar la procedencia del amparo en materia tributaria por violaciones al artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pero limitando tal procedencia a los casos de impuestos exorbitantes, ruinosos o bien que denotaran excesos en la actuación del Poder Legislativo, situación que como puede pensarse fue poco exitosa para los particulares, por el problema que implicaba la prueba de tales extremos.

De ahí que no fue sino hasta la Séptima Época, cuando el Máximo Tribunal del país inicia el análisis de los principios constitucionales de las contribuciones, estableciendo, en términos generales, y sin mayores alcances, que los impuestos deben ser proporcionales y equitativos, entendiéndose por

lo primero, que éstos debían estar “en relación con las facultades de los gobernados”, y por lo segundo, que los impuestos debían estar “en proporción a los haberes de éstos”.

Hacia la Octava Época se lleva a cabo el análisis de la proporcionalidad y equidad en relación con otros principios y se establecieron algunos parámetros para su juicio, como el hecho de que la desproporcionalidad del impuesto en lo individual no era motivo de inconstitucionalidad, pues la proporcionalidad y equidad dependían de situaciones generales¹⁸ y de igual forma se reconoció la libertad del legislador para fijar el objeto del impuesto mientras respete los referidos principios de proporcionalidad y equidad.

Finalmente, en la Novena Época se llevó a cabo el análisis conjunto de la proporcionalidad y equidad, señalándose que la equidad era una manifestación del principio de Igualdad, mientras que la proporcionalidad implicaba que la contribución debía atender a la capacidad contributiva del sujeto pasivo, así como el que debía existir relación entre el objeto del impuesto y el monto del gravamen.

Con base en el breve repaso de la evolución de los principios constitucionales de proporcionalidad y equidad, sería posible definirse resumidamente su evolución como sigue:¹⁹

Respecto de la proporcionalidad tributaria:

- ◊ El impuesto debe ser acorde a la capacidad económica del sujeto pasivo.
- ◊ El impuesto debe ser acorde a la capacidad contributiva del sujeto pasivo.
- ◊ Proporcionalmente debe pagar más quien tiene más, respecto de quienes tienen menos.
- ◊ Este principio atiende a criterios generales y no a la situación particular de un contribuyente.

Respecto de la equidad:

- ◊ La equidad exige un trato igual a los iguales y desigual a los desiguales.

¹⁸ Conclusiones que se desprenden de los artículos 130 y 131 del Código de Procedimientos Civiles del Poder Judicial Federal (CPCPF).

¹⁹ Un debate interesante sobre la evolución de los principios de proporcionalidad y equidad se encuentra en el artículo de la autora, “El principio de proporcionalidad y equidad en el derecho tributario mexicano”, en *Revista de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la UNAM*, vol. 45, no. 1, pp. 1-15, 2003.

- Existe justificación de trato desigual con base en elementos objetivos.
- A iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas.
- En diferenciación tributaria, las consecuencias jurídicas deben ser adecuadas y proporcionadas, para conseguir el trato equitativo.

Llegado este punto, no hay duda de la evolución e incluso desarrollo que han tenido ambos principios a lo largo de la historia del Poder Judicial. Sin embargo y sin temor a haber omitido algún punto medular en el resumen de ese desarrollo, no resulta ocioso preguntarnos, ¿Qué papel juega la capacidad económica?, ¿Qué es capacidad contributiva?, ¿Existe diferencia entre capacidad económica y capacidad contributiva?, de ser, así, ¿Cuál es la diferencia? Y respecto de la equidad, ¿Cuál es el parámetro de igualdad que justifica ese trato diferenciado a que se ha aludido a través del tiempo?

Como puede pensarse, porque en efecto así es, en este punto de la multiferida evolución, todas las anteriores, son preguntas sin respuesta, pues es factible afirmar que el desarrollo jurisprudencial y en muchos casos doctrinal mexicano, no habían dotado de contenido a los citados principios.

Pero más allá de ello, lo cierto es que hasta ese momento, no se había definido lo que era la proporcionalidad y la equidad y las mismas quedaban sujetas al criterio subjetivo de quienes las analizaban, lo que en el mejor de los casos era soportado con razonamientos matemáticos, más que en juicios objetivos de valor en cuanto al contenido y alcance de los mismos.

Véase que conforme a lo hasta aquí expuesto, el mayor logro respecto de los citados conceptos constitucionales, había sido el fijar algunos parámetros para su "medición", pero la realidad es que no se encuentra un contenido específico de estos principios. Dicho en otros términos y de manera sencilla ¿Qué debe entenderse por proporcionalidad y equidad?, ¿Cuál es su definición?, ¿Cuáles son sus componentes o elementos? Hasta la Novena Época éstas eran preguntas sin respuestas.

Se podía conocer, por ejemplo, cómo debía juzgarse la proporcionalidad (de manera general y no individual); podía decirse cómo debía entenderse la equidad (como una proyección del principio de igualdad), pero no se estableció el contenido específico de ambos principios; no se señalaron sus



Aceptando entonces que el mínimo vital es uno de los componentes del principio de proporcionalidad y si como lo ha señalado la Suprema Corte de Justicia de la Nación, los Impuestos gravan manifestaciones de riqueza, esto es, manifestaciones de capacidad económica, entonces para determinar si un tributo es proporcional, éste debe recaer únicamente sobre aquella capacidad económica verdaderamente susceptible de ser sometida a imposición, es decir, sobre la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos, con lo cual se estaría distinguiendo entre capacidad económica y capacidad contributiva.

Cabe aclarar que tal afirmación si bien es cierto no es novedosa desde la óptica conceptual, pues esta conclusión ya ha sido sustentada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en distintas tesis de jurisprudencia,²¹ la novedad de la misma radica en el hecho de que ahora si se puede imprimir al término capacidad contributiva, un elemento valorativo que permita medir el potencial real de una persona para contribuir al gasto público.

Elemento valorativo representado por el mínimo vital, que llegado este punto de nuestra exposición, no será difícil advertir el papel que éste juega como factor de cambio en la cultura que se había desarrollado alrededor del principio de capacidad contributiva y por tanto la importancia del mismo.

Importancia que radica en el hecho de que si se considera al mínimo vital, como aquella porción del patrimonio de un sujeto pasivo que está destinada a cubrir sus necesidades básicas de subsistencia que garanticen su dignidad humana, ello lleva a concluir que si bien es cierto la capacidad contributiva es, en general, la manifestación de riqueza susceptible de gravamen, tampoco es correcto considerar que ésta sea igual en todos los casos, como hasta ahora se ha dicho.

²¹ Véase jurisprudencia emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en materia de impuestos, en particular la tesis de jurisprudencia que establece que la CAPACIDAD CONTRIBUTIVA, COMO CONCEPTO DE LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS

Este hecho necesariamente lleva a otra consideración: La capacidad contributiva, entendida como la capacidad económica de un sujeto pasivo susceptible de gravamen, pero disminuida de la porción necesaria para satisfacer sus necesidades más elementales, por definición no puede ser igual en todos los casos, pues es evidente que tales necesidades variarán dependiendo de las situaciones subjetivas de cada persona.

Este parámetro, es decir, la capacidad contributiva (conformadora de la capacidad económica) resultante de no considerar afecta a un gravamen la porción correspondiente al mínimo vital, es a lo que en la doctrina extranjera se conoce como "capacidad económica subjetiva", que representa la verdadera capacidad contributiva respecto de la cual puede recaer un tributo.

Es así que entonces, contrario a lo señalado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, si bien es cierto que en un primer momento, la proporcionalidad de una contribución atiende a condiciones generales (capacidad contributiva objetiva, como la ha denominado la doctrina extranjera), para determinar si un tributo cumple con este principio, ésta debe ser individualizada en función del Mínimo Vital de cada contribuyente, es decir, en función de las necesidades básicas de cada sujeto pasivo (capacidad contributiva subjetiva).

Por ello, siguiendo a la doctrina más acabada, debe aceptarse que la capacidad contributiva está compuesta por dos elementos: uno objetivo, que atiende a la generalidad, como hasta ahora se ha sostenido en nuestro país y otro subjetivo que atiende a las características individuales de cada sujeto, permitiendo con ello, no sólo proteger esas necesidades básicas de subsistencia, sino también alcanzar la verdadera capacidad de cada persona para ser sujeta de un gravamen.

Así las cosas, la capacidad contributiva, dentro de la terminología de la legislación mexicana, podría esquematizarse como sigue:



A fin de ejemplificar el efecto que en el patrimonio de cada persona tendría el reconocimiento de ambos elementos conformadores de la capacidad contributiva, veamos el siguiente ejemplo:

En la actualidad			Nueva Interpretación		
	A	B		A	B
Base objetiva	1,000	5,000	Base objetiva	1,000	5,000
Impuesto (30%)	300	1,500	Necesidades vitales	500	500
Disponibles	700	3,500	Base subjetiva	500	4,500
% disponible	70%	70%	Impuesto (30%)	150	1,350
Necesidades vitales	500	500	Disponibles	350	3,150
Neto imponible	500	4,500	% disponible	35%	63%
Impuesto	300	1,500			
Disponibles	200	3,000			
% disponible	40%	60%			

Cabe aclarar que esta propuesta no implica que la individualización antes aludida deba hacerse minuciosamente tomando en cuenta las necesidades vitales de cada sujeto pasivo.

Lo anterior porque esto seguramente acarrearía la inaplicabilidad de este principio, pero lo que es sí es posible determinar e identificar, son las necesidades básicas generales por grupo de contribuyentes, lo que no necesariamente radica en el nivel de ingresos como hasta ahora se ha hecho, sino en las necesidades básicas de subsistencia de cada uno de ellos o de manera general, de cada grupo poblacional.

Por tanto, podrá observarse que lo que en realidad pretende plantearse, es el hecho de que la proporcionalidad no debe valorarse (medirse) como una cuestión aritmética, es decir, sobre la capacidad contributiva objetiva, sino en función del “sacrificio” que el gravamen representa en el patrimonio para cada contribuyente o grupo de contribuyentes, es decir, sobre una base subjetiva.

Valoración que hoy en día podría hacerse gracias a la incorporación del mínimo vital, como parte de los paradigmas mediante los cuales se define la proporcionalidad de un tributo.

VI. La otra cara del paradigma: El Deber de contribuir al gasto público

Señala Cruz Parceró que después de “la Segunda Guerra Mundial comenzó la proliferación del lenguaje de los derechos, un fenómeno social complejo que ha transformado el lenguaje político, ético y jurídico”²² a lo que nosotros añadiríamos que en México, después de la reforma constitucional del año 2011, los derechos humanos han ocupado un lugar protagónico en el discurso jurídico-político.

²² Cruz Parceró, *El lenguaje de los derechos*, pp. 10-11.

Discurso que no ha permanecido ajeno a falsas concepciones, así como a la influencia *ius positivista* en el que aún hoy, se sigue desarrollando la tradición jurídica de nuestro país.

Situación que, como también hemos sostenido, ha impedido el desarrollo armonioso de la cultura de los derechos humanos y para ello, basta observar la reiterada (y equivocada) postura adoptada por muchos juristas, consistente en pretender que esos derechos humanos se vean descritos, o al menos señalados en una norma jurídica, perdiendo de vista que, como lo señala Vigo, los derechos humanos no definen ni supuestos fácticos, ni definen las consecuencias que acarreará su inobservancia, por lo que simple y sencillamente no son, ni pueden ser normas jurídicas.²³

Este antecedente se hace porque en esa errónea concepción del discurso de los derechos, que no es un problema exclusivo de México, desde siempre, se ha hecho un especial énfasis únicamente en esa cara del paradigma, perdiendo de vista que, como lo refiere una importante línea de filósofos,²⁴ los derechos no son gratuitos, por lo que no es posible hablar de ellos, sin hacer referencia a la carga o deber correspondiente.²⁵

Y es aquí donde ese cambio paradigmático sobre la proporcionalidad tributaria no estaría objetivamente propuesto, si únicamente refiriéramos el lado del derecho que éste implica, sin mencionar, al menos brevemente, el deber que ese nuevo paradigma también representa.

Klaus Tipke dice que el principio de capacidad económica es el único principio que respeta todos los derechos fundamentales en el Estado Social de Derecho²⁶ y consideramos que tal afirmación, desde la óptica de los “derechos”, ha quedado suficientemente soportada a través de los apartados anteriores. Sin embargo ¿cómo cobra actualización la misma desde la perspectiva de los deberes?

Para dar respuesta a esta interrogante o al menos intentar hacerlo, es necesario reiterar que la nueva concepción de capacidad contributiva dotada de contenido a través del Mínimo Vital, exige que la misma sea valorada general e individualmente, es decir, que se considere la existencia tanto de una capacidad contributiva objetiva, así como una subjetiva, que es la que finalmente servirá de sustento para determinar la porción del patrimonio de una persona que puede quedar sujeta a gravamen.

²³ Cf. Vigo, Luis Roberto, *Epistemología jurídica y fundamentación del Derecho*. En: *Estudios de Derecho Constitucional y Filosofía del Derecho* (Constitucional) (México: Porrúa Universidad Veracruzana, 2011), p. 113-114.

²⁴ Véase al respecto: D. Fairall, *El caso de los derechos en (Shawcross) H. Macneil y L. Macneil*, *Revisión de la Ley*, 1974, pp. 117-119; J. Rawls, *John Rawls y el caso de los derechos*, *Revisión de la Ley*, 1974, pp. 117-119; J. Rawls, *John Rawls y el caso de los derechos*, *Revisión de la Ley*, 1974, pp. 117-119.

²⁵ No debe olvidarse que el correlativo entre derechos y deberes es un concepto ontológicamente necesario para la existencia de los derechos y deberes, por lo que no puede ser considerado un concepto jurídico. Véase al respecto: D. Fairall, *El caso de los derechos*, *Revisión de la Ley*, 1974, pp. 117-119.

²⁶ Cf. Tipke, Klaus, *Principios del Derecho y la Constitución*, *Revisión de la Ley*, 1974, pp. 117-119.

También se dijo, que esa capacidad contributiva subjetiva, no puede ser igual para todos los sujetos, pues ella dependerá de las condiciones específicas de cada persona, lo que implica entonces que existan casos en donde teniéndose una similar capacidad contributiva objetiva, la porción sujeta a gravamen no será la misma.

En otro orden de ideas, la capacidad contributiva ha sido vista hasta ahora, como un límite a la potestad tributaria del Estado, específicamente en su aspecto legislativo, que asegura que la obligación que se tiene de contribuir al gasto público se lleva a cabo respecto de contribuciones no ruinosas que en teoría respeten el potencial de cada contribuyente para cumplir esa obligación.

Discurso sobre ese derecho como límite al poder estatal, que podía aceptarse tomando en consideración, que como se vio, la capacidad contributiva, hasta hace poco, no era sino un concepto amorfo, carente de contenido real.

Sin embargo, a partir de que ese derecho ya tiene un contenido real, dado por el mínimo vital, se antoja obsoleto considerarlo únicamente como un límite a la potestad tributaria estatal. ¿Por qué?

Por la sencilla razón de que, como antes se dijo, los derechos vienen acompañados de un deber y si esos derechos, como la proporcionalidad tributaria, ahora son evaluados y materializados desde la óptica de los

derechos humanos, entonces necesariamente debemos analizar las obligaciones establecidas a nivel constitucional desde la misma perspectiva.

Este hecho necesariamente nos lleva a adentrarnos en el campo de la moral y más en específico de la moral tributaria, lo que conlleva a un cambio del paradigma de la obligación de contribuir, por el deber moral o si se prefiere, simplemente el deber de contribuir al gasto público.

Entonces esa relación que ahora se plantea, debe ser simbiótica, pues no será posible materializar el derecho al reconocimiento del mínimo vital y por tanto al reconocimiento de una verdadera capacidad contributiva, si no se cumple con el deber de contribuir el gasto público.

Lo anterior es así, porque como es sabido, desde su concepción más básica, el Estado necesita de recursos para cumplir con su finalidad, finalidad que dependerá del tipo de Estado de que se trate, lo que a su vez estará marcado por los valores que lo rijan.

Así, México, conforme a su constitución, es un Estado Social y Democrático de Derecho, que representa una forma de organización estatal que debe cumplir con los derechos de prestación otorgados a sus integrantes, mismos que en palabras de Cossío, "se resuelven en prestaciones a cargo del Estado encaminadas a satisfacer los llamados "mínimos vitales". Más que derechos sociales, creemos posible hablar de derechos de igualdad cuando aludamos a las significación axiológica (o teleológica) del tema, y de derechos prestacionales cuando nos referimos a su dimensión activa o material (...) la fórmula "Estado social y democrático de Derecho" no se realiza a partir de sus calificativos, sino por los valores que postula".²⁷

Es en este contexto que la obligación de contribuir al sustento del gasto público debiera verse como algo más allá de una carga tediosa que restringe la libertad del ciudadano y en su lugar percibirla como un deber de solidaridad con la comunidad.

Deber de solidaridad, cuyo resultado final será la correcta distribución de la riqueza entre aquellos que poseen una mayor capacidad contributiva subjetiva y en beneficio de los que menos tienen, uniéndose los más beneficiados, en un esfuerzo común con el Estado Social para que éste pueda, en efecto, satisfacer los mínimos vitales de quienes más lo requieren.

Es así, que siguiendo a García Bueno, coincidimos en que el aspecto solidario de los contribuyentes, surge cuando, dependiendo de las características particulares de cada uno de dichos contribuyentes, éstos renuncian a una parte de sus intereses económicos para participar en las necesidades colectivas y por tanto, el pago del tributo, más que una simple obligación a cumplir, se transforma en una participación conjunta que tiene por objeto coadyuvar al interés colectivo.²⁸

Bajo esta óptica, puede apreciarse claramente la relación simbiótica a que antes aludimos entre capacidad contributiva y deber de contribuir, ambos con un denominador común; el mínimo vital, el que en una acepción mucho más amplia, se manifiesta como el factor que permite alcanzar un valor imprescindible en cualquier sistema tributario, como lo es la justicia en la distribución de la riqueza.

Distribución de la riqueza que a través del aspecto tributario, puede detonar un círculo virtuoso. En éste, el sistema reconoce la verdadera capacidad contributiva de los gobernados, quienes a su vez, de manera honesta y moral cumplen con su deber de contribuir, aportando una parte de su patrimonio en beneficio de los que menos tienen.

²⁷ Cossío, Emilio. *El Estado Social y Democrático de Derecho*. México: Editorial Jurídica, 1980, p. 11.

²⁸ García Bueno, Juan. *El deber de contribuir al gasto público*. México: Editorial Jurídica, 1980, p. 11.

Sin embargo, también puede darse un aspecto negativo que dará lugar a un círculo vicioso, en el que ante la falta de recursos para una adecuada distribución de la riqueza, el Estado se vea obligado a utilizar recursos destinados a otros fines, para satisfacer las necesidades vitales de quienes menos tienen, con la consecuente exigencia de mayores contribuciones a quienes en efecto cuentan con una mayor capacidad contributiva subjetiva, que la que están manifestando.

VII. Reflexiones finales

Es cierto que existen muchos temas alrededor del mínimo vital que por cuestiones de espacio no fue posible tratar, pero que en un ejercicio de honestidad intelectual, debe decirse que en realidad muchos de ellos intencionalmente no fueron abordados.

Lo anterior, porque como reiteradamente se hizo ver a lo largo de este trabajo, esta nueva visión del principio de capacidad contributiva, así como del deber de contribuir al gasto público, que se plantea²⁹ apenas empieza su camino.

Por tanto, pretender abordar todas las aristas que este cambio paradigmático tiene en lo individual y como parte de un sistema tributario, correría el riesgo de no ser justamente dimensionado y mucho menos asimilado.

Es por ello que se consideró más apropiado abordar este tópico desde una perspectiva reducida, como la que aquí se plantea.

Pero es justamente esa visión no genérica, lo que deja paso a diversas reflexiones que bien pueden simplemente identificarse como líneas de pensamiento hasta cierto punto filosófico, o bien, pueden representar nuevas aristas que den paso a otras líneas de estudio sobre este tema.

En este sentido es importante dejar sentado que si bien es cierto, desde la perspectiva conceptual, existe consenso en los elementos y finalidad del mínimo vital, no debe perderse de vista que éste no es un concepto acabado. En México ¿qué debemos entender por mínimo vital?

Las perspectivas para dar respuesta a esta interrogante son muchas. Sin embargo y sólo por plantear alguna de ellas, cabría analizar, por ejemplo, si en realidad el salario mínimo (el que no cabe duda no cumple su objeto social), sería un buen parámetro para medir de alguna forma la protección o cobertura que a través del mismo se da a esas necesidades vitales a que alude

²⁹ Enmendado por la nueva Ley del Impuesto sobre el Consumo, ya que, como también se verá, esta ley introduce modificaciones importantes en el sistema tributario.

Cossio,³⁰ o bien sería necesario definir con parámetros más objetivos, lo que cuantitativamente debe entenderse como tal.

Esta reflexión es interesante, pues no debe perderse de vista que en su acepción integral, el mínimo vital no puede referirse únicamente a las necesidades del individuo, sino también a las de su familia, la que finalmente es y representa el núcleo esencial de la sociedad, tal y como la Constitución Política de México, en concordancia con diversos instrumentos internacionales, lo establece.

De ahí que entonces un comentario más, hablar del respeto y observancia del mínimo vital no implica referirlo a una contribución en particular, sino a todo un sistema tributario.

Esto, porque es partir de un sistema justo y verdaderamente distributivo, cuando se podría hablar de una justicia real en la tributación, a través de la cual, los individuos de manera solidaria, coadyuven con el Estado, en el bienestar de la comunidad.

Es así que llegado este punto espero haber proporcionado el sustento necesario, no sólo en cuanto al cambio paradigmático que sobre la capacidad contributiva y el deber de contribuir al gasto público se propone, sino además, haber esbozado, al menos someramente la gran interrelación que existe entre un paradigma, la cultura y por supuesto la forma en que ésta influye en el funcionamiento de un sistema jurídico.

VIII. Bibliografía

ALVAREZ LEDEZMA, Mario, *Conceptos Jurídicos Fundamentales*, México, Mc Graw Hill, 2008.

BARQUERO ESTEVAN, Juan Manuel, *La función del tributo en el Estado social y democrático de Derecho*, Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2012.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Convención Americana sobre Derechos Humanos.

CORTE CONSTITUCIONAL COLOMBIANA, *sentencias T-426 de 1992, T-202 de 1995.*

³⁰ Cossio, op. cit., p. 100.

COSSIO DÍAZ, José Ramón, *Estado social y derechos de prestación*, Madrid, Centro de Estudios Constitucionales, 1989.

CRUZ PARCERO, Juan Antonio, *El lenguaje de los derechos*, Madrid, Trotta, 2007.

Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre.

Declaración Universal de los Derechos Humanos.

Directrices de Maastricht sobre Violaciones a los Derechos Económicos, Sociales y Culturales.

FARRELL, Martín D., *El costo de los derechos*, en *Filosofía del Derecho y Economía*, Buenos Aires, La Ley, 2006.

GALLO FRANCO, *Las razones del fisco. Ética y Justicia en los tributos*, trad. de José A., Rozas Valdés y Francisco Cañal, Madrid, Marcial Pons, 2011.

GARCÍA BUENO, Marco César, *El Principio de Capacidad Contributiva a la luz de las principales aportaciones doctrinales en Italia, España y México*, México, Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, 2002, Colección de Estudios Jurídicos, t. XVII.

GARCÍA NOVOA, César, *El concepto de Tributo*, Buenos Aires, Argentina, Marcial Pons, 2012.

GÓNGORA PIMENTEL, Genaro David, *La lucha por el amparo fiscal*, México, Porrúa, 2007.

HOLMES, Stephen y SUNSTEIN, Cass R., *El costo de los derechos. Por qué la libertad depende de los impuestos*, Buenos Aires, Siglo XXI, 2011.

KROEBER A. L. y KLUCKHOHN C., *Culture: A Critical Review of Concepts and Definitions*, 1952.

MUNOZ SERAFÍN, Rodrigo, "La crisis generada por la incorporación de Derechos Humanos en el ámbito tributario mexicano", en *Memoria V, Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario, Autoridad de Impugnación Tributaria Estado Plurinacional de Bolivia*, La Paz, Bolivia, 2012.

Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales

PROCURADURÍA DE LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE, *El contribuyente solidario: Revolución de la Cultura Contributiva*, México, PRODECON, Serie Cultura Contributiva en 12, número VI.

REAL ACADEMIA ESPAÑOLA, *Diccionario de la Lengua Española*, 22ª ed., 2001

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Varios tomos.

TIPKE, Klaus, *Moral Tributaria del Estado y de los Contribuyentes*, trad. de Pedro M. Herrera Molina, España, Marcial Pons, 2002.

VIGO, Luis Rodolfo, *Constitucionalización y Judicialización del Derecho. Del Estado de Derecho Legal al Estado de Derecho Constitucional*, México, Porrúa y Universidad Panamericana, 2013.