

Capítulo VII

Derechos Humanos del Contribuyente consagrados en la Constitución

SUMARIO:

- I.** Introducción
- II.** Día de los Derechos Humanos
- III.** Capacidad contributiva (proporcionalidad tributaria)
- IV.** Igualdad tributaria (equidad)
- V.** Reserva de ley (legalidad tributaria)
- VI.** Destino al gasto público
- VII.** A modo de conclusión

I. Introducción

Con motivo del *Día de los Derechos Humanos*, conmemorado el 10 de diciembre de cada año, la **Procuraduría de la Defensa del Contribuyente**, dedica el séptimo número de la serie **Cultura Contributiva en 12**, a analizar los derechos humanos específicos del contribuyente, consagrados en la Constitución Federal.

Hablar de estos derechos humanos es referirse a lo que también se conoce como principios materiales de justicia tributaria sancionados en el artículo 31, fracción IV, constitucional: legalidad, equidad, proporcionalidad y destino al gasto público.

Estos principios, a la luz de la doctrina y su posterior recepción por parte de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se identifican con los derechos de capacidad contributiva, igualdad tributaria, reserva de ley y el destino del gasto público, que abordaremos en los apartados siguientes.

.....
1 Respecto de la interpretación constitucional que ha hecho la SCJN de estos derechos, por mencionar algunas tesis, encontramos las referentes al mínimo existencial, al principio de la solidaridad en las contribuciones, el principio de reserva de ley relativa, el referente a la igualdad tributaria con base en el control de proporcionalidad y juicio de razonabilidad y al principio de destino del gasto público.

II. Día de los Derechos Humanos

La promoción y protección de los derechos humanos ha sido una de las mayores preocupaciones para las Naciones Unidas. Por ello, la Asamblea General de este organismo, en su 317ª Sesión Plenaria, celebrada el 4 de diciembre de 1950, invitó a todos los Estados miembros y a las organizaciones interesadas a que observaran el 10 de diciembre de cada año como el *Día de los Derechos del Hombre*.²

A partir de entonces, el día 10 de diciembre de cada año se conmemora el aniversario de la aprobación de la Declaración Universal de los Derechos Humanos de 1948, con el objetivo de señalar a la atención de los pueblos del mundo a la Declaración como ideal común de todos los pueblos y todas las naciones.³

² Cfr. Resolución 423 (V), emitida en sesión plenaria 317ª, de 4 de diciembre de 1950.

³ Cfr. "Día de los Derechos Humanos", página electrónica de las Naciones Unidas, <http://www.un.org/es/events/humanrightsday/>.
Fecha de consulta: 22 de noviembre de 2013.

III. Capacidad contributiva (proporcionalidad tributaria)

La capacidad contributiva es un principio material de justicia tributaria que en otras latitudes se corresponde con el principio de capacidad económica,⁴ entendido como una potencialidad real de pago de contribuciones. Sin embargo, algún sector de la doctrina⁵ considera que la capacidad económica comprende múltiples aspectos de la vida social y no sólo fiscales, de modo que al poseer un carácter más amplio que la contributiva, constituye el fundamento de ésta.

Así, la capacidad económica es una exteriorización general de potencialidad económica, mientras que la capacidad contributiva es la aptitud real de pago de contribuciones⁶ una vez que se ha traspasado un cierto umbral de no tributación, dentro del que se incluye la satisfacción de una serie de mínimos indispensables que le permiten a la persona desarrollar un plan de vida digno y autónomo, tales como vivienda, salud, educación, alimentación, vestido, etc. A este umbral se le denomina también mínimo exento o mínimo existencial.

Sobre esta base, la capacidad contributiva se advierte como una capacidad económica *cualificada*, que habilita a los sujetos obligados del tributo a aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad

4 Así ocurre en países como Bolivia, Brasil, España, Honduras, Panamá y Venezuela, cuyos textos constitucionales recogen expresamente el principio de capacidad económica.

5 Guervós Mallo, María de los Ángeles, "Principio de capacidad contributiva", en Ríos Granados, Gabriela (coord.), *Diccionario de Derecho Fiscal y Financiero*, México, IJ UNAM-Porrúa, 2007, pp. 501-503.

6 De acuerdo con la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el principio de proporcionalidad tributaria consiste en que los sujetos pasivos del tributo contribuyan a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos. Cfr. P./J. 109/99, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, L X, noviembre de 1999, p. 22, de rubro: "CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS"

contributiva, siempre y cuando el tributo no prive al contribuyente de la satisfacción de un mínimo existencial personal y familiar para llevar a cabo una vida digna, o represente una exacción tal que involucre la pérdida total de su patrimonio o la extinción la fuente de la que deriva la obligación tributaria (no confiscatoriedad de los tributos).⁷

Dicho en otras palabras, la capacidad contributiva es un criterio legitimador de la obligación tributaria y un límite a la potestad tributaria del Estado, en donde el mínimo existencial y la no confiscatoriedad de los tributos configuran, respectivamente, el baremo mínimo y el baremo máximo del umbral de tributación⁸ que el legislador debe respetar en la confección de los tributos.

Así, el tributo cumple con el principio de capacidad contributiva cuando grava índices reales de riqueza,⁹ en función de 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.¹⁰

7 Cfr. Domínguez Crespo, César Augusto, "Una Revisión al Concepto Jurídico-Tributario del Principio de Capacidad Económica", en Ríos Granados Gabriela (coord.), *Temas Seleccionados de Derecho Tributario*, México, Porrúa, 2008, pp. 14-16.

8 Cfr. 1aJ. 77/2011, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXXIV, Agosto de 2011, p.118, de rubro: "PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. EL LEGISLADOR CUENTA CON UN MARGEN AMPLIO DE CONFIGURACIÓN, AL DEFINIR LAS TASAS Y TARIFAS".

9 Cfr. La SCJN refiere a la capacidad contributiva como "la potencialidad real de contribuir al gasto público que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto en el tributo de que se trate". Cfr. P.J. 10/2003, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XVII, mayo de 2003, p.144, de rubro: "PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES".

10 Ríos Granados, Gabriela, *Notas sobre Derecho Tributario Mexicano*, México, UNAM-Porrúa, 2009, p. 93.

IV. Igualdad tributaria (equidad)

La igualdad representa uno de los principios vertebradores que sustentan la idea de Estado de Derecho, y al mismo tiempo, un derecho humano de las personas.

En sentido general, se sanciona en los artículos 1º, 4º y 13 constitucionales.¹¹ En materia tributaria, encuentra su fundamento en el artículo 31, fracción IV, constitucional, en la llamada equidad.

De acuerdo con la doctrina nacional¹² y con la interpretación judicial de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la “garantía de equidad tributaria” es la manifestación del principio de igualdad en materia fiscal, de modo que no tiene menor o mayor valor que la igualdad garantizada en otros preceptos constitucionales,¹³ por lo que su contenido y alcance debe vislumbrarse siempre a la luz de la igualdad jurídica lisa y llana.

Ahora, si bien es cierto que la igualdad tributaria se interpreta bajo los cánones del más fundamental derecho a la igualdad –lo que en principio impediría el establecimiento de excepciones que rompan sus

¹¹ Que respectivamente disponen: “En los Estados Unidos Mexicanos todo individuo gozará de las garantías que establece esta Constitución...”; “El varón y la mujer son iguales ante la ley...”; “Nadie puede ser juzgado por leyes privativas ni por tribunales especiales. Ninguna persona o corporación puede tener fuero, ni gozar más emolumentos que los que sean compensación de servicios públicos y estén fijados por la ley”.

¹² En esta línea de argumentación encontramos a Miguel de Jesús Alvarado Esquivel, quien identifica el derecho fundamental a la equidad tributaria con la igualdad jurídica. Cfr. Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús, “El principio de equidad tributaria (Una propuesta metodológica para su efectiva aplicación)”. *Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal*, México, Academia Mexicana de Derecho Fiscal, Año II, número 5, 1997, p. 67.

¹³ Tal J. 97/2006, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXV, enero de 2007, p. 231, de rubro: “EQUIDAD TRIBUTARIA. CUANDO SE RECLAMA LA EXISTENCIA DE UN TRATO DIFERENCIADO RESPECTO DE DISPOSICIONES LEGALES QUE NO CORRESPONDEN AL ÁMBITO ESPECÍFICO DE APLICACIÓN DE AQUEL PRINCIPIO, LOS ARGUMENTOS RELATIVOS DEBEN ANALIZARSE A LA LUZ DE LA GARANTÍA DE IGUALDAD”.

postulados–, también lo es que la SCJN ha delimitado su contenido tras identificar las siguientes notas distintivas del principio material de igualdad tributaria:¹⁴

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

Ahora bien, en materia tributaria se distingue entre *igualdad en la ley* e *igualdad ante la ley tributaria*. La igualdad en la ley tributaria entraña un derecho frente al legislador, quien está obligado a elaborar la norma jurídica de forma tal que no haga distinciones entre situaciones esencialmente idénticas, a menos que tales diferencias se encuentren plenamente justificadas por la misma norma.

.....
¹⁴ Cfr. P.J. J. 41/97 *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. V, junio de 1997, p. 43, de rubrica: "EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS".

De acuerdo con la jurisprudencia,¹⁵ los criterios generales para determinar si el legislador respeta el principio de equidad tributaria consisten en que:

- A. Exista una diferencia de trato entre individuos o grupos que se encuentren en una situación comparable (no necesariamente idéntica, sino solamente análoga);
- B. De existir esa situación comparable, la precisión legislativa obedezca a una finalidad legítima (objetiva y constitucionalmente válida);
- C. De reunirse ambos requisitos, la distinción constituya un medio apto y adecuado para conducir al fin un objetivo que el legislador quiere alcanzar, es decir, que exista una relación de instrumentalidad entre la medida clasificatoria y el fin pretendido;
- D. De actualizarse esas tres condiciones, se requiere, además, que la configuración legal de la norma no dé lugar a una afectación desproporcionada o desmedida de los bienes y derechos constitucionalmente protegidos.

Por otra parte, la igualdad ante la ley tributaria implica que todos los operadores jurídicos apliquen la norma tributaria en forma igualitaria para todos los que se ubiquen en la misma situación de hecho, impidiendo establecer diferencias en razón de circunstancias que no estén expresamente previstas en la norma.¹⁶

.....
¹⁵ Cfr. 2a./J. 31/2007, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXV, marzo de 2007, p. 334, de rubro: "EQUIDAD TRIBUTARIA. CRITERIOS PARA DETERMINAR SI EL LEGISLADOR RESPETA DICHO PRINCIPIO CONSTITUCIONAL".

¹⁶ En este sentido, la jurisprudencia nacional ha expresado que el principio de equidad entraña el "derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho porque la igualdad a que se refiere el artículo 31, fracción IV, constitucional, lo es ante la ley y ante la aplicación de la ley". Cfr. P./J. 41/97 *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. V, junio de 1997, p. 43, de rubro: "EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS".

En términos más prácticos, “la igualdad entre dos contribuyentes que se encuentran en situación de semejanza relativa (desigualdades tolerables) sólo se consigue si la situación de uno respecto del otro no se altera tras el pago de sus impuestos correspondientes”.¹⁷

Si la igualdad ante la ley se rompe, corresponde al juez restaurar la igualdad tributaria material en la forma que resulte menos lesiva para el contribuyente que fue excluido por la imposición legislativa.

.....
¹⁷ Lajeune Valcárcel, Ernesto, *Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria principios constitucionales tributarios*. México. Tribunal Fiscal de la Federación-Universidad de Salamanca-Instituto Cultural Domocq, 1992.



V. Reserva de ley (legalidad tributaria)

De acuerdo con el artículo 31, fracción IV, de la Constitución, es obligación de todos contribuir para los gastos públicos, de la manera proporcional y equitativa *que dispongan las leyes.*¹⁸

Esto significa que son las leyes las que disponen la forma en que cada persona debe contribuir al gasto público, por lo que el principio de reserva de ley tributaria está dirigido al legislador.¹⁹

Así, el principio de reserva de ley tributaria implica que sea la propia ley la que establezca las contribuciones que sean necesarias para cubrir el gasto público, definir los elementos y supuestos de la obligación tributaria: hecho imponible, sujetos pasivos de la obligación, objeto y cantidad que servirá de base para su cálculo.

En otras palabras, la reserva de ley tributaria significa que la creación de contribuciones no debe quedar al arbitrio o discreción de la autoridad administrativa, sino que, precisamente, es una materia constitucionalmente *reservada* al poder legislativo que busca garantizar que las contribuciones se formen dentro de un marco de legalidad y legitimidad.

¹⁸ Véanse. Artículos 73, fracciones VII y XXIX, 72, apartado H, 115 fracción IV, 117 y 118 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

¹⁹ El principio de legalidad (en sentido amplio) comprende, por un lado, al principio de reserva de ley que está dirigido al legislador (ámbito normativo); y por otro, al principio de legalidad tributaria que está dirigido al Ejecutivo (ámbito aplicativo). Torruco Salcedo, Sitali, "El principio de legalidad en el ordenamiento jurídico mexicano", en Ríos Granados, Gabriela (coord.), *Reforma hacendaria en la agenda de la reforma del Estado*, México, IJ-UNAM, 2009, pp. 5-24.

En este sentido, el principio de reserva de ley se inspira en la idea de que determinadas materias –en nuestro caso la fiscal, por la carga y la participación del pueblo en las decisiones sobre ingresos y gastos públicos– deben ser el producto de la instancia más altamente representativa de la Nación para impedir la concentración del poder.²⁰

De esta manera, la reserva de ley tributaria advierte una *cuestión de confianza* que los gobernados tienen depositada en el Poder Legislativo para que sean los representantes del pueblo quienes, tras discutir cabal y racionalmente las iniciativas, sancionen en una ley formal y material todos los elementos esenciales de las contribuciones. En este sentido, una acción no sustentada en la ley implicaría el rompimiento de la previsibilidad, ya que los gobernados no podrían conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado.

En suma, el principio de reserva de ley tributaria deriva de dos postulados fundamentales: *nullum tributum sine lege* (no hay tributo sin ley) y *no taxation without representation* (no hay tributo sin representación).

Por otro lado, conviene señalar que la doctrina clasifica el principio de reserva de ley tributaria en absoluta y relativa. La *reserva de ley absoluta* implica que la creación de contribuciones, con todos sus elementos esenciales,²¹ queda acotada en forma exclusiva a la ley, no pudiendo regularse por otras fuentes o normas secundarias, como los reglamentos, decretos y otras disposiciones de carácter administrativo.

20 Casás, José Osvaldo, *Derechos y garantías constitucionales del contribuyente a partir del principio de reserva de ley tributaria*, Buenos Aires, Argentina, editorial Ad Hoc, 2002, p. 248.

21 Los elementos esenciales del tributo se clasifican en cualitativos y cuantitativos. Los primeros refieren a: 1) los sujetos pasivos del tributo; y 2) al objeto o hecho imponible del tributo, que es la situación jurídica o de hecho prevista en ley que genera la obligación de contribuir y que se encuentra íntimamente ligada al hecho generador. Por su parte, los elementos cuantitativos son aquellos que ayudan a determinar el *quántum* de la deuda tributaria; es decir, a cuantificar la contribución. Estos elementos son: 1) La base del tributo, que es la cantidad sobre la cual se aplica la ley para determinar el monto de la contribución a cargo del sujeto pasivo; y 2) la cuota, tasa, tarifa, alícuota o parámetro de las contribuciones, que es la cantidad, porcentaje, unidad, cuota o factor que se aplica a la base de la contribución para determinar la deuda tributaria. Cfr: Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús (coord.), *Manual de Derecho Tributario*, México, Porrúa, 2005.

La *reserva de ley relativa*, en cambio, permite que fuentes secundarias de la ley regulen algunos elementos de la contribución, pero a condición de que la ley sea la que determine expresa y limitativamente las directrices a las que dichas fuentes deberán ajustarse. Así, no se excluye la posibilidad de que las leyes contengan remisiones a normas reglamentarias, pero sí que tales remisiones hagan posible una regulación independiente y no claramente subordinada a la ley, lo que supondría una degradación de la reserva formulada por la Constitución en favor del legislador.

De acuerdo con la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en México el principio de reserva de ley tributaria es relativa,²² puesto que exige que la ley establezca los elementos esenciales cualitativos de la contribución, permitiendo que normas secundarias, tales como reglamentos, decretos-ley, decretos delegados, reglas administrativas de carácter general, misceláneas fiscales, etc., puedan regular algunos elementos esenciales cuantitativos del tributo,²³ debido al tecnicismo de la materia tributaria.

.....
²² Cfr. P. XLIII/2006, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época. t. XXIII, mayo de 2006, p. 15., de rubro: "LEGALIDAD TRIBUTARIA. EL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY ES DE CARÁCTER RELATIVO Y SÓLO ES APLICABLE TRATÁNDOSE DE LOS ELEMENTOS QUE DEFINEN A LA CUANTÍA DE LA CONTRIBUCIÓN".

²³ Cfr. Ríos Granados, Gabriela, *Constitucionalidad de la Facultad de la Dirección General de Aeronáutica Civil para calcular las distancias ortodrómicas a fin de determinar los derechos por servicios a la navegación aérea*, México, Serie Decisiones Relevantes de la Suprema Corte de Justicia de la Nación-Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, 2009, núm. 38.

VI. Destino al gasto público

En un Estado democrático de Derecho, el cobro de tributos se legitima ante la necesidad del sostenimiento del Estado para alcanzar sus fines. En este sentido, el artículo 31, fracción IV, de la Constitución dispone la obligación de contribuir *para los gastos públicos así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio*, de modo que por disposición constitucional, solamente se puede pagar contribuciones para que el Estado haga del gasto público el instrumento decisivo para el cumplimiento de sus fines, por lo que las erogaciones públicas únicamente deben dirigirse a cubrir los servicios públicos y atender las necesidades el Estado, en función del bien común.

Así, el destino al gasto público es un derecho del contribuyente en la medida en que el importe de las contribuciones recaudadas se destina a la satisfacción de las necesidades colectivas o sociales, como los servicios públicos. Es decir, este derecho implica que el producto de las contribuciones no puede destinarse para otro fin que no sea cubrir el gasto público en beneficio de la colectividad.²⁴

Así, el principio material de justicia tributaria de que los tributos que se paguen se destinarán a cubrir el gasto público conlleva que el Estado, al recaudarlos, los aplique para cubrir necesidades colectivas, sociales o públicas a través de gastos específicos o generales establecidos en el Presupuesto de Egresos, garantizando que no sean destinados a satisfacer necesidades privadas o individuales, sino de interés colectivo,

24 Cfr. 2a. IX/2005, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXI, enero de 2005, p. 605, de rubro: "GASTO PÚBLICO".

comunitario, social y público. Lo anterior, en atención al principio de eficiencia de gasto,²⁵ según el cual la elección del destino del recurso debe dirigirse a cumplir las obligaciones y aspiraciones constitucionales.

En suma, el destino al gasto público, como derecho del contribuyente, puede vulnerarse cuando una contribución se destine a cubrir exclusivamente necesidades individuales, sin advertir beneficios colectivos o sociales;²⁶ o bien, cuando se trate de gastos que no se incluyan en el Presupuesto de Egresos.

.....
25 A mayor abundamiento, el artículo 134 constitucional dispone que los recursos económicos, deben ser administrados con eficiencia, eficacia, economía, transparencia y honradez para satisfacer los objetivos a que estén destinados.

26 Cfr. P.J. 15/2009, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, I. XXIX, abril de 2009, p. 1116, de rubro: "GASTO PÚBLICO. EL PRINCIPIO DE JUSTICIA FISCAL RELATIVO GARANTIZA QUE LA RECAUDACIÓN NO SE DESTINE A SATISFACER NECESIDADES PRIVADAS O INDIVIDUALES"

VII. A modo de conclusión

Para concluir, se enumeran una serie de anotaciones importantes respecto de los derechos humanos del contribuyente, consagrados en la Constitución y que resumen los temas abordados en esta ocasión:

1. Los derechos humanos específicos al contribuyente se encuentran sancionados en el artículo 31, fracción IV, constitucional, y son: legalidad, equidad, proporcionalidad y destino al gasto público y se identifican con los derechos de capacidad contributiva, igualdad tributaria, reserva de ley y el destino del gasto público.
2. La capacidad contributiva es la aptitud real de pago de contribuciones una vez pasado un cierto umbral de no tributación, que incluye lo necesario para la satisfacción de una serie de bienes mínimos indispensables para el desarrollo de un plan de vida digno y autónomo.
3. La equidad tributaria es la manifestación del principio de igualdad en materia fiscal. Se distingue entre igualdad en la ley e igualdad ante la ley tributaria. La primera es un derecho frente al legislador, quien está obligado a crear normas jurídicas que no hagan distinciones entre situaciones esencialmente idénticas, a menos que tales diferencias se encuentren plenamente justificadas por la misma norma; mientras que el segundo implica que todos los operadores jurídicos apliquen la norma tributaria en forma igualitaria para todos los que se ubiquen en la misma situación de hecho.

4. La reserva de ley tributaria significa que las leyes disponen la forma en que cada persona debe contribuir al gasto público, es la propia ley la que establezca las contribuciones que sean necesarias para cubrir el gasto público, definiendo los elementos y supuestos de la obligación tributaria.
5. El destino al gasto público significa que solamente se puede pagar contribuciones para que el Estado haga del gasto público el instrumento decisivo para el cumplimiento de sus fines. Por tanto, las erogaciones públicas únicamente deben dirigirse a cubrir los servicios públicos y atender las necesidades el Estado, en función del bien común.