

**LA CONTRIBUCIÓN PATRIMONIAL DE CARÁCTER PÚBLICA Y SUS PRINCIPIOS
EN LA JURISPRUDENCIA CONSTITUCIONAL TRIBUTARIA MEXICANA**

Armando MIRANDA PÉREZ¹

Para Aitana y Fernando.

En el inicio de su vida universitaria.

*“Los principios, constituye la primera grada del
método jurídico que debe ser utilizado
inclusive en el sistema de las contribuciones”.*

Luis Carballo Balvanera

SUMARIO

I. Introducción. II. Federalismo. III. Estado social. IV. Derechos humanos. V. La contribución patrimonial de carácter pública y sus principios constitucionales. VI. Conclusiones. VII. Fuentes de información.

RESUMEN

La política fiscal mexicana ha quedado estancada a un modelo que transfiere recursos a las entidades federativas y empresas de participación estatal y permite su dilapidación, produciendo un tratamiento inequitativo hacia los titulares de la prestación patrimonial de carácter pública, destinando los recursos hacia los que menos tienen en relación con el bienestar de las mayorías, de modo tal que grava más a los que menos tienen o que tienen menos posibilidades de defraudar, en contraposición a los que tienen mayores recursos y tratamientos preferenciales en la fiscalidad directa.

ABSTRACT

Mexican fiscal policy has been stuck in a model that transfers resources to federal entities and state-owned companies and allows their squandering, producing inequitable treatment of the holders of public property benefits, allocating resources to those who have the least. in relation to the well-being of the majority, in such a way that it taxes more those who have the least or who are less likely to defraud, as opposed to those who have greater resources and preferential treatment in direct taxation.

¹ Doctor en Derecho; miembro del Claustro de Doctores en Derecho de la Facultad de Derecho de la UNAM; profesor de Derecho Financiero y Tributario; autor de más de treinta ensayos publicados en revistas jurídicas arbitradas y especializadas, tanto nacionales como extranjeras; Socio Director de la firma Miranda fiscal S.C.

PALABRAS CLAVE

Derecho Financiero. Derecho Tributario. Estado social. Principios Constitucionales. Contribución. Gasto Público. Proporcionalidad. Equidad. Igualdad. Legalidad. Extrafiscalidad. Reserva de Ley.

KEY WORDS

Financial law. Tax Law. Social state. Constitutional Principles. Contribution. Public spending. Contributory Capacity. Proportionality. Progressiveness. Equity. Equality. Legality. Extra-fiscality. Reserve of Law.

I. INTRODUCCIÓN

Tema de estudio habitual, entre los juristas de Derecho Financiero y Tributario, son los principios constitucionales de justicia tributaria cuya doctrina es robusta². Su enseñanza en la cátedra y empleo en la elaboración de argumentos para combatir aspectos de legalidad cons-

² Es abundante la doctrina europea y latinoamericana que desde hace más de cincuenta años se ha encargado de este tópico. Vid. por todas: Berliri, A., *Principios de Derecho Tributario*, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1964, vol. I; Paladín, L., *Il Principio costituzionale D'eguaglianza*, Milano, Giuffrè, 1965; De La Garza, S.F., *Derecho Financiero Mexicano*, México, Porrúa, 1964; Yebra Matul-Ortega, P., *La Justicia Fiscal y el Impuesto sobre la Renta*, España, Secretariado de Publicaciones de la Universidad de Santiago de Compostela, 1973; Mangione, G., *Apuntes sulla nozione di tributo: del sistema tributario italiano al sistema tributario "italo-comunitario"*, Milano, Giustizia Civile, 1976; Sáinz De Bujanda, F., *Sistema de Derecho Financiero. Introducción*, Madrid, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, 1977, t. I, vol. 1; Martín Delgado, J. M., "Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución española de 1978", *Revista Hacienda Pública Española*, núm. 60, 1979; Casado Ollero, G., "El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (I y II)", *Revista Española de Derecho Financiero*, España, Civitas, núms. 32 y 34, 1981 y 1982; "Aspectos Constitucionales del Derecho Financiero: Elementos axiológicos y valorativos del Derecho Financiero actual", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, España, núm. 203, 1989; Margáin Manautou, E., *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, 8ª. ed., México, Universidad Autónoma de San Luis Potosí, 1985; Giuliani Fonrouge, C. M., *Derecho Financiero*, Buenos Aires, Depalma, 1986, vol. I; Carballo Balvanera, L., "El Principio Constitucional de Justicia Fiscal", AA.VV., *Principios Tributarios Constitucionales*, Tribunal Fiscal de la Federación (México), Universidad de Salamanca (España), y el Instituto Cultural Domecq (México), 1989; Martín Queralt, J., Lozano Serrano, C., Casado Ollero, G., y Tejerizo López, M., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, España, Tecnos, 1990; Rodríguez, Bereijo, A., "El Sistema Tributario en la Constitución (Los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional)", *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 36, 1992; Alonso González, L. M., *Jurisprudencia Constitucional Tributaria*, España, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, 1993; Neumark, F., *Principios de Imposición*, 2ª. ed., Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1994, Obras Básicas de Hacienda Pública; Miranda Pérez, A., "El principio de no confiscatoriedad en materia fiscal", *Revista Jurisprudencia Tributaria*, Pamplona España, Aranzadi, núm. 20, febrero 1998; Casado Ollero, G., "La protección de los derechos de los contribuyentes y el deber de contribuir", AA.VV., *Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa a los LXV Años de la Ley de Justicia Fiscal*, México, Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, agosto 2001, t. I; Herrera Molina, P., *Metodología del Derecho Financiero y Tributario*, México, Porrúa, 2004; AA.VV., *Manual de Derecho Tributario*, México, Porrúa, 2005; AA.VV., *Il Dovero di Solidarietà*, Obra coordinada por Barbara Pezzini y Claudio Sacchetto, Milán, Universidad de Estudios de Bérgamo, Departamento de Ciencia Jurídica, Giuffrè, 2005; García Bueno, M. C. y Ríos Granados, G., *Alcance de los principios materiales de justicia tributaria en el sistema tributario mexicano: la capacidad contributiva, la igualdad y la proporcionalidad tributaria*, Documento de Trabajo 96, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México-UNAM, 2007; Alvarado Esquivel, M. J., "El principio constitucional de proporcionalidad en el Derecho Tributario", AA.VV., *Derecho Fiscal. Homenaje a Eusebio González García*, México, Novum-Universidad Panamericana, 2014; Villalobos Ortiz, M. C., "Principios constitucionales tributarios", AA.VV., *Derecho Fiscal. Homenaje a Eusebio González García*, México, Novum-Universidad Panamericana, 2014.

titucional y ordinaria es conocido, así como la doctrina jurisprudencial que, día a día, elabora el Poder Judicial Federal y los Tribunales de Justicia Administrativa sobre los mismos tópicos; jurisprudencia de “intereses” o jurisprudencia “valorativa” en palabras de Heck, en oposición a la “jurisprudencia de conceptos”, pues es claro que la interpretación pretoriana atiende a la realidad histórica e intereses del momento en el que es interpretada la ley y también, en ocasiones, a los sucesos de la vida, acercándose más a la llamada jurisprudencia “práctica”³.

La lucha por el Derecho, la justicia, los derechos fundamentales y su observancia por medio del cumplimiento de la ley debe ser la conducta cotidiana de un letrado en un Estado social donde su actuación se rige por la legalidad y el derecho⁴. Su empleo en la academia es evidente, necesario y en la práctica, desde luego, a pesar de ello todavía se encuentra, en ocasiones, limitado al conocimiento que posea el profesionista, letrado, estudiante, secretario de acuerdos, juzgador, entre otros, para que se analice en el ámbito de la juridicidad, siempre sujeto al planteamiento en los conceptos de violación del recurso administrativo, de la demanda de amparo o del juicio contencioso administrativo y a la demasiada carga de trabajo en los órganos de impartición de justicia, que acelera, por cuestiones de estadística, la publicación de la sentencia en perjuicio de un análisis profundo del caso planteado. Además, la opinión negativa que tienen los ciudadanos, no concedores de la materia, que perciben que la captación de contribuciones se realiza en un sistema injusto⁵ por autoridades que transgreden derechos o que se exceden en sus facultades⁶, lo

³ Larenz señala: la jurisprudencia práctica se ocupa de las normas de decisión que son aplicadas por los tribunales y funcionarios estatales. Cfr. *Metodología de la Ciencia del Derecho*, Barcelona España, Ariel Derecho, 1994, pp. 86-87.

⁴ Portalis, Jean-Étienne-Marie, en su “Discurso preliminar sobre el proyecto de Código Civil”, señalaba que unas buenas leyes son el más preciado bien que los hombres pueden dar y recibir; son la fuente de las costumbres; el *palladium* de la propiedad y la garantía de toda paz pública y privada. Vid. *Discurso preliminar sobre el proyecto de Código Civil*, trad. de Adela Mora, Madrid España, Universidad Carlos III, 2014, p. 11.

⁵ En el Primer Informe de Labores de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente presentado en el año 2013, la titular expuso los problemas más graves que enfrentan los contribuyentes que confirman la percepción de que tienen de un sistema fiscal injusto: “... será difícil generar una cultura contributiva cuando existen multiplicidad de leyes fiscales, con un ISR complejo, con normas esotéricas... Mientras el fisco vea al contribuyente como un evasor sistemático, vamos a tener una imposibilidad para generar una cultura contributiva que nos permita tener una recaudación mayor al 10%, para no depender de los ingresos petroleros.” Cfr. Bernal Ladrón de Guevara, D., *Estado de los Derechos de los Contribuyentes en México, Primer Informe de Labores de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente*, México, Prodecon, 2013. Por su parte, Reyes Corona, escribe: “... los impuestos altos no son culpa del fisco: son a raíz de la ignorancia que se tiene sobre cómo aplicar la ley y conocer todos los beneficios que tienen a favor de nosotros.” Reyes Corona, O., *Remuneración Inteligente 2015*, México, Advisors ediciones, 2014, p. 165.

⁶ La Secretaría de Hacienda y Crédito Público dio a conocer el día 29 de abril del 2020, a través del Diario Oficial de la Federación, el Acuerdo por el que se delegan diversas facultades a los servidores públicos del Servicio de Administración Tributaria, entre otras, las siguientes: En el Administrador General de Recaudación, en el Administrador Central de Cobro Coactivo, en los Administradores de Cobro Coactivo “1”, “2”, “3” y “4”, así como en los administradores y subadministradores desconcentrados de recaudación: 1.- Restringir temporalmente el uso del certificado de sello digital para la expedición de CFDI. 2.- Llevar a cabo las facultades previstas en el Artículo 27, Apartado C, fracciones I, II y X del Código Fiscal de la Federación. El presente Acuerdo entrará en vigor al día

cual motiva a insistir en análisis jurídicos para difundirlos con la idea de abonar y difundir entre los interesados estos tópicos.

La política fiscal mexicana ha quedado estancada a un modelo que transfiere recursos a las entidades federativas y empresas de participación estatal y permite su dilapidación, produciendo un tratamiento inequitativo hacia los titulares de la prestación patrimonial de carácter pública, destinando los recursos hacia los que menos tienen en relación con el bienestar de las mayorías, de modo tal que grava más a los que menos tienen o que tienen menos posibilidades de defraudar, en contraposición a los que tienen mayores recursos y tratamientos preferenciales en la fiscalidad directa.

Abordamos el tema de este ensayo con relación al Derecho mexicano, concretamente su Constitución política, sin recovecos y *emplazando* directamente al ordenamiento principal: La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos⁷. Se trata de un estudio conciso y sistematizado tomado en consideración las exigencias de la lógica desde el ámbito académico, con apoyo en los *principios primeros*⁸ y en la jurisprudencia⁹ de la Suprema Corte de Justicia de la Nación¹⁰ y que pretende, si acaso, proponer algunos argumentos que contribuyan a la doctrina de los principios materiales de justicia constitucional tributaria, a la luz de los dere-

siguiente de su publicación en el Diario Oficial de la Federación.

⁷ La Constitución Política mexicana cumplió 101 años el pasado 5 de febrero de 2018, ha acumulado 706 reformas, es la segunda más extensa del mundo. El Artículo con más reformas es el 73, que establece las facultades del Congreso. Ha sido modificado 79 veces. *Vid.* Cámara de Diputados e Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, 2018.

⁸ Así se refiere Carballo Balvanera, L. al decir: "En nuestro sistema normativo de origen continental, el trabajo de descubrir lo que hemos venido denominando como principios primeros, fundamentales o torales, corresponde al científico en la tarea de sistematización en que descansa la ciencia jurídica, sin embargo en algunas ocasiones, siguiendo lineamientos de política legislativa, el legislador constitucional actúa con el fin propóposito, ya no de descubrir científicamente el principio, sino de elevar a rango de norma primera, el enunciado jurídico en que considera debe sustentarse todo un sector del sistema. Carballo Balvanera, L., "Aportaciones de Don Miguel Valdés Villareal al Sistema y al Método del Derecho de las Contribuciones", AA.VV., *Los Principios Constitucionales de las Contribuciones a la Luz de los Derechos humanos. Homenaje al Maestro Miguel Valdés Villareal*, México, Porrúa, 2017, p. 33.

⁹ La aportación de la jurisprudencia, siguiendo a Larenz, es la creación de métodos de pensamiento que aportan valores a los enunciados sobre lo que es debido y sobre el Derecho vigente. *Cfr.* Larenz, K., *Metodología de la Ciencia del Derecho*, Barcelona España, Ariel Derecho, 1994, pp. 26, 27 y 226.

La jurisprudencia es un conjunto de principios, razonamientos y criterios que emanan de las resoluciones que emiten la Suprema Corte de Justicia de la Nación, los Plenos de Circuito o los Tribunales Colegiados de Circuito al interpretar las leyes. También determina el alcance y sentido de las leyes para su aplicación al resolver un caso. Finalmente, es obligatoria para todos los tribunales y juzgados del país, la jurisprudencia emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Sobre el tema *Vid.* Miranda Pérez, A., "La Jurisprudencia del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa", AA.VV., *Especialización en Materia Procesal Fiscal*, México, Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, 2001, t. III, parte segunda.

¹⁰ Este órgano judicial tiene la naturaleza jurídica de un Tribunal Constitucional, a semejanza de los que existen en diversos países, como España, Italia, Alemania, entre otros. La jurisprudencia que emite es un conjunto de principios, razonamientos y criterios que emiten al interpretar las leyes y es de observancia obligatoria para todos los tribunales y juzgados de México en términos del Artículo 94, párrafo décimo, constitucional.

chos humanos¹¹, como parte de la regulación de las contribuciones en un sistema¹². En cuanto al enfoque metodológico empleado, optamos por un estudio sistemático y valorativo de la norma jurídica partiendo del sistema federal previsto en la Constitución y su Estado social, para luego abordar la contribución patrimonial de carácter pública en la jurisprudencia constitucional tributaria y su proyección en los principios materiales de justicia fiscal en México.

En días de recogimiento¹³, es trascendente abonar a la docencia reflexiones para los alumnos, que sirvan de apoyo para las clases y el estudio¹⁴. Espero que este ensayo sea un estímulo para la investigación y profundización del tema que aquí se aborda, así como para la búsqueda de la tan anhelada justicia¹⁵.

También se desea aportar argumentos a los litigantes del Derecho que, día a día combaten y soportan, algunas veces, las ilegales actuaciones administrativas de las autoridades hacendarias¹⁶ y las sentencias de los Tribunales¹⁷ administrativos y judiciales, así

¹¹ En México en el año de 2011 se tuvo una reforma constitucional que dio paso a un nuevo Artículo 1o. de la Constitución Política mexicana, incorporando los derechos humanos previstos en los tratados internacionales al ordenamiento nacional y posteriormente se reformó la Ley de Amparo y de manera reciente la reforma judicial entró en vigor el 12 de marzo del 2021, que introdujo el cambio más trascendente, donde se elimina el sistema de creación de jurisprudencia por reiteración para la Suprema Corte de Justicia de la Nación y sienta las bases para el tránsito al sistema de precedentes. El día primero de mayo comenzó la Undécima Época del Semanario Judicial de la Federación. Ahora las razones que sustentan los fallos aprobados por mayoría de ocho votos en el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, y de cuatro votos en las Salas, son obligatorias para todas las autoridades judiciales de México.

¹² Valdez Villareal, M., citado por Carballo Balvanera, L. nos indica que la regulación de las contribuciones en un sistema supone para el derecho: "a) Una serie de principios fundamentales, contenidos en preceptos de la Constitución, respecto a los sujetos, la materia, el fin, el modo, la forma, el tiempo y el lugar de la potestad y la sujeción tributaria, acordes a las garantías individuales, a la forma de gobierno y a la naturaleza de las cosas...". Carballo Balvanera, L., "Aportaciones de Don Miguel Valdés Villareal al Sistema y al Método del Derecho de las Contribuciones", AA.VV., *Los Principios Constitucionales de las Contribuciones a la Luz de los Derechos humanos. Homenaje al Maestro Miguel Valdés Villareal*, México, Porrúa, 2017, pp. 18-19.

¹³ Este trabajo se inicia durante los días de abril, mayo y junio de 2020, durante la contingencia sanitaria decretada por el Estado Mexicano por la propagación del virus llamado "SARS-Cov2" y se concluye muchos meses después.

¹⁴ "El encuentro entre el docente y el alumno presupone siempre un texto del que partir. Sin este contacto directo, los estudiantes tendrán dificultades para amar la filosofía o la literatura, y a su vez, los profesores perderán la oportunidad de aprovechar al máximo sus cualidades para despertar pasión y entusiasmo en los alumnos." Ordine, N., *La utilidad de lo inútil*, 16ª. ed., Barcelona España, Editorial Acontilado, 2013, p. 98.

¹⁵ Dice la cuarta bienaventuranza del Evangelio: "*Bienaventurados los que tienen hambre y sed de justicia, porque ellos serán saciados*".

¹⁶ Margáin Manautou al referirse al principio de legalidad en materia fiscal escribe: "... el tema del Principio de Legalidad que nuestras autoridades fiscales no siempre respetan al expedir, año con año, las resolución que contiene más de doscientas reglas administrativas, que la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha resuelto que son criterios de interpretación y, sin embargo, el Jefe del Servicio de Administración Tributaria se ha constituido en un legislador al estar modificando con ellos ordenamientos legislativos o reglamentarios, incorporando nuevos requisitos, obligaciones o ampliar el contenido de tales ordenamientos, así como la base imponible de los impuestos y derechos." Margáin Manautou, E., *La Base Imponible*, México, Porrúa, 2009, p. IX.

¹⁷ García Ramírez ha dicho que el juez que se halla lejos del justiciable es deplorable, por estar encerrado en su despacho, lejos de las partes y ajeno al proceso hasta el momento de firmar una sentencia y se pregunta, ¿es

como para celebrar los veintisiete años de nuestro egreso de la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional Autónoma de México.

II. FEDERALISMO

El federalismo es una forma de organización del Estado. Surge a partir de dos circunstancias de conformidad con lo que nos dice Ortega Lomelín: 1.- Unión de diversos Estados independientes y la celebración de un pacto federal, y 2.- Un Estado unido que fracciona su régimen jurídico en órdenes conexos, central y regional, reconociendo autonomía a sus provincias o regiones¹⁸. Por su parte, Reyes Heróles indica que el sistema federal mexicano se debe abordar desde dos aspectos: 1.- Los factores reales del país que lo llevaron a ese sistema y 2.- El mecanismo intelectual que incitó a este sistema¹⁹.

El federalismo en México es la solución al problema que existía entre las regiones y el centro, entre federalistas y centralistas. El 31 de enero de 1824 la nación mexicana adoptó el sistema republicano y federal, según consta en el Acta Constitutiva de la Federación. Nacieron a la vida pública diecinueve estados y cuatro territorios; el debilitamiento del centralismo, sobre todo en materia hacendaria coadyuvó a una crisis del liberalismo; en 1857 el alto grado de descentralización política y competencial impidió la adecuada atención de las responsabilidades del gobierno de la Unión, a partir de esto se desvirtuó la descentralización, aparejándose el fortalecimiento del autoritarismo porfirista. El Constituyente de 1917 retoma la causa democratizadora y con el ella el federalismo como idea política básica de libertad²⁰. Puso las bases de la organización política como Estado independiente y otorgó autonomía plena a los Estados federados que se oponían al centralismo.

El Artículo 40 de la Constitución Mexicana es el fundamento jurídico que establece la voluntad del pueblo mexicano de erigirse en una república federal, representativa y democrática, cuyos integrantes son los estados federados, quienes gozan de soberanía y están unidos a la federación por los principios constitucionales.

La distribución del poder político entre la federación, estados y municipios es la base del federalismo cuyo principio de distribución de competencias en materia fiscal es parte de los principios materiales constitucionales de justicia fiscal que analizaremos más adelante. La realidad que se da en el federalismo fiscal es compleja por el reparto de poder

de veras la justicia que solicita el pueblo? Vid. García Ramírez, S., *Elementos de Derecho Procesal Agrario*, Prólogo, México, Porrúa, 1993, p. XIII.

¹⁸ Ortega Lomelín, R., *El Nuevo Federalismo: La Descentralización*, México, Porrúa, 1988, p. 46.

¹⁹ Reyes Heróles, J., *El Liberalismo Mexicano en pocas páginas*, México, Fondo de Cultura Económica, 1985, p. 57.

²⁰ Carmagni, M., *Federalismos Latinoamericanos: México, Brasil, Argentina*, México, Fondo de Cultura Económica, 1995, pp. 16-17.

que está claramente delimitado en la Constitución Política, por medio del principio de distribución de competencias el cual abordamos su análisis más adelante. Sin embargo, las entidades federativas y municipios reclaman, año con año, más recursos del Fondo General de Participaciones para destinarlos al orden público, los servicios básicos, el combate a la pobreza, la educación y la salud, principalmente y la federación, por su parte, demanda mayor compromiso a los estados para realizar un esfuerzo recaudatorio adicional que permita elevar los ingresos.

III. ESTADO SOCIAL

La Constitución Mexicana, en su Artículo 27, párrafos primero y segundo, regula que la propiedad de las tierras y aguas del territorio son de la Nación, la cual tiene el derecho de transmitir su propiedad a los particulares, constituyendo con ello la propiedad privada, a la cual le puede imponer todas las modalidades que dicte el interés público, así como el de regular, en beneficio social el aprovechamiento de los recursos naturales; y en el Artículo 39 señala que la soberanía reside en el pueblo de quien proviene todo el poder público y éste puede alterar o modificar la forma de su gobierno en cualquier momento. Estos dos preceptos regulan la idea del Estado social.

El Estado social es un concepto abierto bajo el que cabe comprender muchas y diferentes cosas²¹; sin embargo, esta fórmula, en el sentido más amplio se entiende como el Estado orientado al bien común de la sociedad e individuo en una configuración global; al tener el Estado el carácter de sistema global²² incide en tres niveles: el político, el social y el económico; así el Estado social para desarrollarse se fundamentará y afectará a estos tres subsistemas. En consecuencia, la política social y la económica que eran desconexas e independientes, se transforman en una política socioeconómica, en un único sistema con un solo desarrollo y finalidad: el bien común de los ciudadanos. Esta idea se encuentra dentro del espíritu de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos²³.

El Estado social de Derecho, según Constantino Mortati, ha supuesto, ante todo, la extensión de la tutela de las libertades y derechos fundamentales, a quienes anteriormente

²¹ Cfr. Orozco Henríquez, J., "Estado de Derecho", *Enciclopedia Jurídica Mexicana*, México, Porrúa-Universidad Nacional Autónoma de México, 2002, p. 829. Miranda Pérez, A., "El Principio Constitucional de Igualdad en Materia Fiscal", *Revista El Foro*, México, Barra Mexicana, Colegio de Abogados, A.C., t. XII, núm. 2, 1999. pp. 109 y ss. Benda, E., "El Estado Social de Derecho", *Manual de Derecho Constitucional*, Madrid, Centro de Estudios Constitucionales y Marcial Pons, 1996, p. 524.

²² Cfr. González Navarro, Francisco, "El Estado Social y democrático de Derecho", Madrid, Civitas, 1991, p. 75.

²³ Orozco Hernández precisa que, en la medida que el Estado mexicano se ha transformado, desde 1917, poco a poco se han incorporado normas explícitas que acentúan el carácter de Estado social, tales como las materia laborales, urbanas e industriales: *op. cit.*, p. 830.

no habían podido gozarlos. En efecto, el Estado social, lejos de implicar un debilitamiento de la garantía de la libertad individual, inherente al concepto clásico del Estado de Derecho²⁴, ha significado su aplicación a las formaciones jurídicas y sociales en las que el ciudadano desarrolla su actividad y personalidad. El Estado social entraña los principios de libertad, solidaridad y justicia²⁵. Finalmente, Ferrajoli afirma que el Estado social demanda a los poderes públicos la satisfacción de derechos sociales mediante prestaciones positivas, generales, abstractas y discrecionales sustraídas a los principios de “certeza y legalidad confiadas a la burocracia”²⁶.

Las características de esta forma de organización son: a) mayor contenido material de los valores de libertad, igualdad, seguridad jurídica, justicia y propiedad individual; él Estado social recoge estos valores y pretende hacerlos más efectivos, dándoles una base y un contenido material; b) Es un Estado que se responsabiliza de que los ciudadanos cuenten con mínimos vitales a partir de los cuales puedan ejercer sus derechos. El Estado social quiere establecer las bases jurídicas, económicas y sociales para el individuo, desde unos mínimos garantizados; c) Una sus notas fundamentales es la transformación de la imagen de las relaciones entre el Estado y la Sociedad. Se acepta que la realidad es que el orden estatal se ve influido en muy variada forma por la realidad social, de forma semejante a cómo, en sentido inverso, el Estado incide en la sociedad; así se concluye que el bien común no resulta automáticamente de la libre concurrencia de fuerzas sociales y de los individuos, sino que requiere que el Estado, con su autoridad, solucione los diferentes conflictos de intereses entre la sociedad y el Estado.

²⁴ El concepto de Estado de Derecho no es complejo si lo referimos al aspecto jurídico: Corporación soberana, en un territorio, ordenada jurídicamente por una norma, denominada Constitución y que contiene el proyecto de nación, para gobernarse dentro de un grupo social sujeto de derechos y obligaciones. Por su parte, Pérez Royo señala: “El Estado de Derecho es la lucha por la limitación del poder del Estado mediante la utilización del poder de principios jurídicos nacionales”. Cfr. Pérez Royo, J., “Estado de Derecho”, *Enciclopedia Jurídica Básica*, Madrid, Civitas, 1995, vol. III, p. 2906. Hallivis Pelayo indica que una aproximación al Estado de Derecho lo encontramos en la sujeción de todos los poderes públicos al derecho, el cual los limita: Cfr. Hallivis Pelayo, M., *Interpretación de Tratados Internacionales Tributarios*, México, Porrúa, 2011, p. 12. La Constitución mexicana señala los fines del proyecto nacional en su Artículo 40: “Es voluntad del pueblo mexicano constituirse en una República representativa, democrática, laica, federal, compuesta de Estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior; pero unidos en una federación establecida según los principios de esta ley fundamental.” Y en seguida, reza el primer párrafo del Artículo 41: “El pueblo ejerce su soberanía por medio de los Poderes de la Unión, en los casos de la competencia de éstos, y por los de los Estados, en lo que toca a sus regímenes interiores, en los términos respectivamente establecidos por la presente Constitución Federal y las particulares de los Estados, las que en ningún caso podrán contravenir las estipulaciones del Pacto Federal.” Finalmente, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en su obra “El Federalismo”, define que por Estado deberá entenderse: “el ente político integrado por un conjunto jurídicamente ordenado de personas, asentado en un territorio políticamente dividido y sometido a un poder soberano depositado en tres órganos, cuyas atribuciones se fundamentan en una constitución.”: Suprema Corte de Justicia de la Nación, “El Federalismo”, México, SCJN, 2005, Serie de Grandes Temas del Constitucionalismo Mexicano, núm. 2, p. 14.

²⁵ Cfr. Morati, L., “Artículo 1o. Comentario della Costituzione”, *Costituzione Italiana*, Bologna, Editrice, t. I, pp. 45-46.

²⁶ Cfr. Ferrajoli, L., *Derechos y garantías*, 2ª. ed, Madrid, Trotta, 2001, p. 16.

El Estado social de Derecho, por principio subraya la responsabilidad y competencia del Estado y su Administración para intervenir en la configuración social; El Estado ha recibido un mandato para hacer política social, para administrar los recursos, entre ellos los financieros²⁷ y para impartir justicia de forma especial e independiente dentro de la sociedad, y lo hace a través de la función administrativa, con apoyo y fundamento de la función legislativa para no desarticular los órganos del Gobierno y la división de poderes; así nace la Justicia Administrativa de la necesidad de regular la vigencia de los principios jurídicos y políticos y del deber de consagración del Estado de Derecho, sin estar sometido a los límites del rigorismo judicial²⁸.

Desde luego en la globalización²⁹ económica de nuestros días, el poder de establecer y exigir contribuciones es correlato necesario del Estado social y de su soberanía. Es la potestad tributaria o contributiva del Estado la que permite imponer contribuciones a los ciudadanos³⁰ derivada de la soberanía prevista en la Ley Fundamental del Estado Mexicano³¹. En suma, el Estado constitucional de derecho es el que impone las prestaciones patrimoniales de carácter público para hacer frente a las necesidades sociales del país y de sus habitantes, tales como educación, salud, seguridad e ingreso, principalmente³².

²⁷ La actividad financiera del Estado tiene dos elementos integradores: ingreso y gasto. Es una actividad sustancialmente política por estar regida por criterios políticos.

²⁸ Cfr. Dromi, Roberto, *Derecho Administrativo*, 5ª. ed., Buenos Aires, Ediciones Ciudad Argentina, 1996, p. 761.

²⁹ Hallivis Pelayo habla de la influencia internacional sobre la nacional al referirse a este concepto y abunda en que está presente en todos los momentos de la vida en sociedad, en la interdependencia económica de los países, en las relaciones internacionales, en la adopción de normas internacionales en los derechos internos, en las presiones de instituciones internacionales, y finalmente en las redes internacionales de intercambio de producción y financiamiento. Cfr. Hallivis Pelayo, M., *op. cit.* pp. 54-60.

³⁰ Sobre el concepto de potestad contributiva existe una abundante doctrina, la cual esta resumida en el ensayo Carballo Balvanera, L., "La potestad tributaria. Una revisión al concepto", AA.VV., *Derecho Fiscal. Homenaje a Eusebio González García*, México, Novum-Universidad Panamericana, 2014, p. 72-102. Desde luego nos adherimos al estudio y definición de Carballo Balvanera: "Es la que deriva directamente de la soberanía del Estado, que éste ejerce sobre las personas con sujeción contributiva, a través de los diferentes entes en que se encuentra organizado por la Constitución, para que, por la acción de los poderes públicos y órganos del competentes –equilibrada, razonable y respetuosa de la forma de organización política, de las garantías individuales y de los demás elementos del Estado de derecho–, se expida la ley que establezca las contribuciones, se aplique, y se asignen éstas al gasto público, a fin de que, cuando se actualicen los hechos generadores de las contribuciones se logre su debido cumplimiento."

³¹ El Artículo 41, primer párrafo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos señala: "El pueblo ejerce su soberanía por medio de los Poderes de la Unión, en los casos de la competencia de éstos, y por los de los Estados, en lo que toca a sus regímenes interiores, en los términos respectivamente establecidos por la presente Constitución Federal y las particulares de los Estados, las que en ningún caso podrán contravenir las estipulaciones del Pacto Federal."

³² En el Presupuesto de Egresos de la Federación del año 2020 se gastará en el rubro "Educación, cultura y deporte para todos", \$805,464.7 millones de pesos; en el rubro "Salud para todos" \$226,252.2 millones de pesos y en el rubro Seguridad social y salud a derechohabientes \$1,305,708.6 millones de pesos. Vid. Presupuesto de Egresos de la Federación 2020, transparencia.presupuestaria.gob.mx

Los derechos fundamentales de libertad, libre personalidad³³, igualdad, seguridad jurídica³⁴, legalidad³⁵ y la globalización posibilitan desigualdades materiales y en muchos casos discriminatorias; el Estado social exige la disminución de esas desigualdades, lo cual solo es posible a través de la redistribución de la riqueza, tarea para la que la contribución patrimonial de carácter pública es un instrumento fundamental junto con los principios materiales de justicia constitucional tributaria para su realización.

Ejecutar los actos administrativos a su exacta observancia, legislar y juzgar son tres funciones a las cuales el Estado no puede renunciar³⁶. Por ello, un Estado que cumple con sus funciones en igualdad de circunstancias está cumpliendo con la sociedad; pero ese cumplimiento lleva implícita la idea de una distribución de competencias concretas, sin interferencias, con estricto apego a los Derechos fundamentales y que le permitan al ciudadano solucionar sus controversias, con el Estado, de forma sencilla, expedita y de conformidad con la legalidad, obteniendo con ello la tan anhelada justicia.

De manera general la actividad del Estado está constituida por el conjunto de actos materiales y jurídicos, operaciones y tareas que realiza en virtud de las atribuciones que la legislación positiva le otorga. El otorgamiento de dichas atribuciones obedece a la necesidad de crear jurídicamente los medios adecuados para alcanzar los fines estatales, entre ellos la distribución de las contribuciones.³⁷

Siguiendo a Forsthoff, decimos que la contribución es el presupuesto funcional del Estado social y democrático de Derecho. El Estado para funcionar necesita del dinero de los ciudadanos, no hay dinero público, es dinero privado, que se le entrega al Estado en su función de Estado prestacional.

³³ Nos referimos a la autonomía e identidad personal que protege la potestad del individuo para autodeterminarse; esto es, la posibilidad de adoptar, sin intromisiones no presiones de ninguna clase, un modelo de vida acodar con sus propios intereses, convicciones, inclinaciones y deseos, siempre, que se respeten los derechos ajenos y el orden constitucional. Así puede afirmarse que este derecho de opción comporta la libertad e independencia del individuo para gobernar su propia existencia y para diseñar un modelo de personalidad conforme a los dictados de su conciencia, con la única limitante que no causar perjuicio social.

³⁴ Nos referimos a la certeza que tienen los gobernados, de decir, los individuos, de que su persona, su familia, sus pertenencias y derechos estén protegidos por las diferentes leyes y sus autoridades, y en caso de que se tenga que llevar a cabo un procedimiento legal, éste sea realizado según lo establecido en el marco jurídico.

³⁵ En sentido amplio consiste, en que toda acción de cualquier órgano investido de poder estatal debe estar justificada por una ley previa, expedirse por escrito, por autoridad competente y deben estar adecuadamente fundados y motivados. Este último requisito lo que intenta evitar con esa obligación dirigida a las autoridades, es la arbitrariedad de los poderes públicos, al exigir que los actos de autoridad se emitan solamente cuando: a) cuenten con respaldo legal para hacerlo (fundamentación) y b) se haya producido algún motivo para dictarlos (motivación).

³⁶ La Secretaría de Hacienda y Crédito Público es el área administrativa de la función ejecutiva del Estado que tiene como encargo todo lo relacionado con la gestión, recaudación y cobro de las contribuciones.

³⁷ Fraga, Gabino, *Derecho Administrativo*, 23ª. ed., México, Porrúa, 1984, p. 13.

IV. DERECHOS HUMANOS

Los principios materiales del Derecho, incluidos en la Constitución como derechos también, tienen carácter informador en todo el ordenamiento jurídico. Los poderes públicos están sujetos a su normativa y a la vinculación de los derechos y libertades por mandato imperativo y por ser Ley suprema en el orden jerárquico legal. Los derechos humanos son un pilar en la recaudación de las contribuciones.

La Constitución tiene valor normativo inmediato y directo, los ciudadanos y los poderes públicos están sujetos a la Constitución y al resto de los ordenamientos jurídicos. La intensidad de la protección de los derechos humanos es notoria. La noción de derechos fundamentales alude a aquellos derechos humanos garantizados por el ordenamiento jurídico positivo, en la mayor parte de los casos en su normativa constitucional, que suelen gozar de tutela reforzada. Peces-Barba, en su estudio sobre los derechos fundamentales, ofrece una definición de los mismos. Los concibe como la facultad que la norma atribuye a la persona en la referente a su vida, a su libertad, a la igualdad, a su participación política y social, o a cualquier otro aspecto fundamental que afecte su desarrollo integral como persona, en una comunidad de hombres libres, exigiendo el respeto de los demás hombres, de los grupos sociales y del Estado, y con posibilidad de poner en marcha el aparato coactivo del Estado en caso de infracción.

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos no es solamente un catálogo de derechos relacionados con la libertad y la propiedad del ciudadano, los denominados derechos humanos de primera generación, sino que consagra también un núcleo de importantes derechos sociales, derechos de segunda y tercera generación, que deben contar con las mismas garantías y mecanismos para hacerlos efectivos. La reforma constitucional que entró en vigor el 11 de junio de 2011 que transformó el sistema jurídico en nuestro país y colocó en el centro de este a los derechos humanos, es prueba de ello, con la inclusión del principio *pro persona*, que se suma al Control de Convencionalidad de las leyes y derechos humanos y de la proyección que tienen sobre todo el ordenamiento tributario, acto administrativo en particular y en el Derecho en general³⁸.

³⁸ Ejemplo de ello lo tenemos en el Artículo 1o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que señala: *"En los Estados Unidos Mexicanos todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos en esta Constitución y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, así como de las garantías para su protección..."*

"Las normas relativas a los derechos humanos se interpretarán de conformidad con esta Constitución y con los tratados internacionales de la materia favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia"

"Todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad..."

Una de las ideas más trascendentes de la teoría del Derecho, tanto en el mundo anglosajón como en el continental, es que los ordenamientos jurídicos no están compuestos solamente por normas, entendidas como reglas, sino también de principios. Por lo anterior, se debe hacer una distinción entre reglas y principios, para con ello estar en aptitud de estudiar el tema correspondiente.

Las reglas establecen supuestos de hecho y consecuencias jurídicas:

- a) La colisión con otras reglas se resuelve, mediante la premisa de la norma posterior y la norma especial.
- b) Se establecen dentro del marco de lo fáctico y realizable.

“Queda prohibida 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 sexuales, el estado civil o cualquier otra y que tenga por objeto anular o menoscabar los derechos y libertades de las personas.”

El Poder Judicial Federal ha elaborado diversas interpretaciones sobre el principio *pro persona*, destacando la siguiente:

Época: Décima Época Registro: 2021124 Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito Tipo de Tesis: Jurisprudencia Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación Libro 72, Noviembre de 2019, Tomo III Materia(s): Constitucional, Común Tesis: XIX.1o. J/7 (10a.) Página: 2000.

PRINCIPIOS DE PREVALENCIA DE INTERPRETACIÓN Y PRO PERSONA. CONFORME A ÉSTOS, CUANDO UNA NORMA GENERA VARIAS ALTERNATIVAS DE INTERPRETACIÓN, DEBE OPTARSE POR AQUELLA QUE RECONOZCA CON MAYOR AMPLITUD LOS DERECHOS, O BIEN, QUE LOS RESTRINJA EN LA MENOR MEDIDA. Cuando una norma pueda interpretarse de diversas formas, para solucionar el dilema interpretativo, debe atenderse al artículo 1o., segundo párrafo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, reformado mediante decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 10 de junio de 2011, en virtud del cual, las normas relativas a los derechos humanos deben interpretarse de conformidad con la propia Constitución y los tratados internacionales de los que México sea Parte, lo que se traduce en la obligación de analizar el contenido y alcance de esos derechos a partir del principio pro persona; de modo que ante varias alternativas interpretativas, se opte por aquella que reconozca con mayor amplitud los derechos, o bien, que los restrinja en la menor medida. De esa manera, debe atenderse al principio de prevalencia de interpretación, conforme al cual, el intérprete no es libre de elegir, sino que debe seleccionarse la opción interpretativa que genere mayor o mejor protección a los derechos.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL DÉCIMO NOVENO CIRCUITO.

Incidente de inejecución de sentencia 4/2018. 20 de septiembre de 2018. Unanimidad de votos. Ponente: Mauricio Fernández de la Mora. Secretario: Jesús Desiderio Cavazos Elizondo.

Incidente de inejecución de sentencia 5/2018. 20 de septiembre de 2018. Unanimidad de votos. Ponente: Mauricio Fernández de la Mora. Secretario: Jesús Desiderio Cavazos Elizondo.

Incidente de inejecución de sentencia 6/2018. 20 de septiembre de 2018. Unanimidad de votos. Ponente: Mauricio Fernández de la Mora. Secretario: Jesús Desiderio Cavazos Elizondo.

Incidente de inejecución de sentencia 7/2018. 20 de septiembre de 2018. Unanimidad de votos. Ponente: Mauricio Fernández de la Mora. Secretario: Jesús Desiderio Cavazos Elizondo.

Recurso de inconformidad previsto en las fracciones I a III del artículo 201 de la Ley de Amparo 19/2018. 28 de agosto de 2019. Unanimidad de votos. Ponente: Mauricio Fernández de la Mora. Secretario: Jesús Desiderio Cavazos Elizondo.

Esta tesis se publicó el viernes 22 de noviembre de 2019 a las 10:33 horas en el Semanario Judicial de la Federación y, por ende, se considera de aplicación obligatoria a partir del lunes 25 de noviembre de 2019, para los efectos previstos en el punto séptimo del Acuerdo General Plenario 19/2013.

- c) No requiere de mayor esfuerzo argumentativo.
- d) Suelen poseer un alto grado de precisión.
- e) Las reglas se limitan a exigir un comportamiento concreto y determinado.

Los principios, desde el punto de vista doctrinal, deben cumplir con lo siguiente:

- a) Sirven de base y fundamento de todo el ordenamiento jurídico.
- b) Actúan como directrices hermenéuticas para la aplicación de las reglas jurídicas.
- c) En caso de falta de norma concreta y específica, se emplean como fuente integradora del Derecho.

En estos términos, es indiscutible que los principios cumplen con una triple función, que es, fundamento, interpretación e integración del orden jurídico.

Las normas de derechos fundamentales son el conjunto de significados prescritos de las disposiciones que los contienen, mediante las cuales se establece que algo está ordenado, prohibido o permitido. Son el resultado, también, de la interpretación constitucional que realizan los jueces y en materia fiscal se aplican estos y sus principios en el ámbito de la interpretación y aplicación de las leyes fiscales³⁹.

Las prestaciones patrimoniales de carácter público deben observar las normas de derechos fundamentales y su sistema tributario que las contiene, debe atender las finalidades básicas y genéricas a las que nos referiremos más adelante, pues es notorio que la autoridad hacendaria, local y federal, puede llegar, algunas veces, a violar los derechos de los contribuyentes y con ello violentar los principios constitucionales de justicia tributaria; por ello los abogados siempre están a la búsqueda constante del argumento jurídico, novedoso, que le dé abierta batalla a la administración y a la jurisprudencia en los casos donde se sostenga violación a los derechos del ciudadano por considerarla una norma que no responde a las exigencias constitucionales de la realidad histórica.

³⁹ Dice el párrafo segundo del Artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación: "Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal."

Por otra parte, el federalismo constitucional autoriza que las constituciones locales amplíen el nivel de protección de los derechos humanos, lo cual implica la posibilidad de que no exista coincidencia entre lo previsto en la Constitución General y las constituciones locales sobre ese aspecto, lo cierto es que las sentencias locales en materia de derechos humanos no podrían válidamente afectar el contenido esencial de las garantías individuales reconocidas en la Ley Fundamental, pues el orden jurídico local está supeditado al constitucional, lo que busca garantizarse tratándose de esos fallos a través del juicio de amparo directo.

V. LA CONTRIBUCIÓN PATRIMONIAL DE CARÁCTER PÚBLICA Y SUS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES

1. El Artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo, inspirado en los principios de equidad y progresividad. El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos. Solo pueden establecerse prestaciones patrimoniales de carácter público con arreglo a la Ley. Son los principios que soportan el deber de entregar la prestación patrimonial de carácter público fundada en la potestad del Estado.

El fundamento jurídico para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos del Estado se encuentra en el Artículo 31, fracción IV, del Capítulo II, del Título Primero, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos⁴⁰: “Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos: ... IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”.

El precepto constitucional en cita impone la obligación⁴¹ para todo gobernado, incluyendo extranjeros residentes⁴² en nuestro territorio⁴³ o extranjeros con fuente de riqueza

⁴⁰ Galindo Garfias, nos refiere que esta fracción en comento fue transcrita literalmente, por el Poder Constituyente de Querétaro en 1917, de la disposición contenida en la fracción IV del Artículo 31 de la Constitución de 1857, la cual concuerda con el Artículo 1 de la sección octava de la Constitución de los Estados Unidos de Norteamérica que reza: “El Congreso tiene facultades: I. Para establecer y recaudar contribuciones, derechos, impuestos y abscisas a fin de pagar las deudas y proveer a la defensa común y en general de los Estados Unidos; pero todos los derechos, impuestos y abscisas, serán uniformes en todos los Estados Unidos.” Galindo Garfias, I, “Comentario al Artículo 31”, *Derechos del pueblo mexicano. México a través de sus constituciones*, 4ª. ed., México, H. Cámara de Diputados LV Legislatura, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Universidad Nacional Autónoma de México, 1994, p. 752.

⁴¹ En sentido amplio, y siguiendo a Gutiérrez y González, obligación la entendemos como la necesidad jurídica de mantenerse en aptitud de cumplir voluntariamente una prestación, de carácter patrimonial, a favor de un sujeto, que en este caso es el Estado, como titular de la potestad tributaria. Cfr. Gutiérrez y González, E., *Derecho de las Obligaciones*, 8ª. ed., México, Porrúa, 1991, p. 32.

⁴² Ejemplos de vinculación del sujeto pasivo con el territorio por razón de residencia, los encontramos en los Artículos: 52-B, párrafo primero de la Ley del Impuesto sobre la Renta; 1o., párrafo primero de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; y 1o. de la Ley del Impuesto al Activo.

⁴³ La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en su Artículo 42 menciona: “El territorio nacional comprende: I. El de las partes integrantes de la Federación; II. El de las islas, incluyendo los arrecifes y cayos en los mares adyacentes; III. El de las islas de Guadalupe y las de Revillagigedo situadas en el Océano Pacífico; IV. La plataforma continental y los zócalos submarinos de las islas, cayos y arrecifes; V. Las aguas de los mares territoriales en la extensión y términos que fija el Derecho Internacional y las marítimas interiores; VI. El espacio situado sobre el territorio nacional, con la extensión y modalidades que establezca el propio Derecho Internacional.” Y en similar sentido el Código Fiscal de la Federación, reza: “Artículo 8o. Para los efectos fiscales se entenderá por México, país y territorio nacional, lo que conforme a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos integra el territorio nacional y la zona económica exclusiva situada fuera del mar territorial.”

za en México, en el sentido de contribuir al gasto público de la Federación, de la entidad federativa, Ciudad de México y del Municipio en el que reside⁴⁴, por medio del instituto jurídico que es la contribución, como prestación patrimonial de carácter pública impuesta por ley como deber atribuible a las autoridades y destinada al gasto público; además se desprenden los principios de justicia fiscal que configuran al sistema impositivo mexicano, los cuales son: legalidad, capacidad económica, proporcionalidad, equidad, generalidad y solidaridad, así como los principios que sustentan el destino del gasto público. Estos principios dan contenido a la ordenación fiscal y a su vez, delimitan el margen de actuación del legislador para crear, modificar o derogar las normas que componen cada régimen tributario particular que integre dicho sistema⁴⁵. También es un mandato dirigido al ejecutivo de proponer normas adecuadas a la realidad y practicables; al legislador para que apruebe normas que satisfagan todos los principios constitucionales de justicia fiscal y acordes a la interpretación constitucional que realiza el poder judicial; y a los jueces para que vigilen la aplicación de los derechos fundamentales en las contribuciones.

Hay tres figuras centrales en esta obligación: el contribuyente como sujeto pasivo de la obligación tributaria de pago, el retenedor como sujeto pasivo del poder tributario y el Estado como sujeto activo⁴⁶.

⁴⁴ Por reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 25 de octubre de 1993 se agrega, en la fracción IV, del Artículo 31, la obligación de contribuir para los gastos públicos “del Distrito Federal o del Estado y Municipio”.

⁴⁵ Sobre el desarrollo jurisprudencial de los principios materiales de justicia constitucional, consultar, Góngora Pimentel, G. D., *La Lucha por el Amparo Fiscal*, México, Porrúa, 2007; y *La Interpretación Constitucional de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en Materia Tributaria 1986-2000*, México, Suprema Corte de Justicia de la Nación y Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, 2001.

⁴⁶ Vid: Suprema Corte de Justicia de la Nación; Registro digital: 2017796; Instancia: Segunda Sala; Décima Época; Materias(s): Administrativa; Tesis: 2a. LXXXII/2018 (10a.); Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 58, Septiembre de 2018, Tomo I, página 1212; Tipo: Aislada.

CONTRIBUYENTE Y RETENEDOR. SUS DIFERENCIAS.

“Las principales diferencias entre el sujeto de la obligación tributaria de pago (contribuyente) y el sujeto pasivo del poder tributario (retenedor), son las siguientes: a) Conducta: el primero realiza el hecho imponible, por lo que ostenta su titularidad y, por regla general, la capacidad contributiva que el hecho imponible refleja; el segundo no, al ser un tercero que realiza un supuesto normativo interrelacionado con ese hecho, que la mayoría de las veces no es demostrativo de capacidad contributiva, aunque al realizarse se subroga en la titularidad del hecho imponible. b) Fundamento normativo: el primero tiene la obligación de pago del impuesto por haber realizado el hecho imponible previsto en la ley respectiva (disposición normativa primaria); el segundo tiene la misma obligación de pago, pero no por actualizar el hecho imponible, sino por un mandato legal diverso a éste, que es por no retener el impuesto (disposición normativa secundaria). c) Posición jurídica: el primero tiene el lugar principal en el cumplimiento de la obligación tributaria de pago; el segundo está obligado por ley al pago del impuesto en lugar de aquél, sustituyéndolo, siendo el único y verdadero sujeto obligado al pago. Por ello, se ha dicho que en la sustitución tributaria existe una desviación sustancial total o parcial del proceso normal de imputación normativa de la obligación fiscal, pues en vez del sujeto pasivo, otro sujeto queda obligado al pago del tributo. Y, d) Naturaleza: el primero es el que, por regla general y en condiciones de normalidad, satisface la obligación tributaria de pago; el segundo es un garante personal de la obligación tributaria de pago no satisfecha por aquél, que facilita y simplifica la actividad recaudatoria de

Esta fracción en cita es la que más veces se ha interpretado en la jurisprudencia constitucional⁴⁷. Llama la atención que una norma clara, técnicamente perfecta y sencilla en su estructura sea fuente de numerosas interpretaciones. La razón es el dinero, la riqueza que el Estado llama a contribuir para sostener los gastos de la Administración Pública, entre otros, y que los ciudadanos se resisten, a veces, a entregarla. Se complementa con otras disposiciones de la Carta Magna: Artículo 2o., apartado B, fracción IX, segundo párrafo; Artículo 22, párrafo segundo; Artículo 28, párrafos primero y sexto⁴⁸; Artículo 73, fracciones VII, IX; XXIX; Artículo 74, fracción IV; Artículo 107, párrafo cuarto; Artículo 115, fracción IV, párrafo tercero; Artículo 117, fracción VI; Artículo 118, fracción primera; Artículo 126; y Artículo 131, principalmente.

Desde la perspectiva del derecho tributario administrativo, la autoridad fiscal, conforme al Artículo 16, párrafos primero y décimo sexto, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos puede ejercer facultades de gestión (asistencia, control o vigilancia) y de comprobación (inspección, verificación, determinación o liquidación) de la obligación de contribuir prevista en el numeral 31, fracción IV, del mismo Ordenamiento Supremo, concretizada en la legislación fiscal a través de la obligación tributaria. Así, dentro de las facultades de gestión tributaria se encuentran, entre otras, las previstas en los numerales 22, 41, 41-A y 41-B del Código Fiscal de la Federación; en cambio, las facultades de comprobación de la autoridad fiscal se establecen en el Artículo 42 del Código citado y tienen como finalidad inspeccionar, verificar, determinar o liquidar las referidas obligaciones, facultades que encuentran en el mismo ordenamiento legal invocada una regulación y procedimiento propios que cumplir.

La abundante interpretación constitucional tributaria que hay sobre esta fracción del Artículo en cita se debe, entre otras cosas, a que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ayuda al Estado a que no haya un vacío en la recaudación, por la posible declaratoria

la autoridad fiscal, actuando a título de auxiliar y coadyuvante de ésta, por lo que se establece como un mecanismo impositivo especial."

Amparo directo en revisión 1322/2018. Maxcom Telecomunicaciones, S.A.B. de C.V. 6 de junio de 2018. Mayoría de tres votos de los Ministros Alberto Pérez Dayán, José Fernando Franco González Salas y Eduardo Medina Mora I.; votaron con salvedad José Fernando Franco González Salas y Eduardo Medina Mora I. Disidentes: Javier Laynez Potisek y Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Alberto Pérez Dayán. Secretario: Jorge Jiménez Jiménez.

Esta tesis se publicó el viernes 07 de septiembre de 2018 a las 10:16 horas en el Semanario Judicial de la Federación.

⁴⁷ Esta afirmación se apoya en lo manifestado dentro del Informe del Presidente de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Ministro José Ramón Cossío Díaz, en su informe del año 2006, México, pp.12-13.

⁴⁸ En el párrafo primero del Artículo 28 de la Constitución Política mexicana se habla de que están prohibidas "... las condonaciones de impuestos y las exenciones de impuestos...", estimamos que es mejor sustituir la palabra impuestos por contribuciones, para tener congruencia con el vocablo y término correcto empleado por el Artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

de inconstitucionalidad de las normas fiscales, por ello el estudio de ésta jurisprudencia, proyectada en los principios materiales de justicia constitucional tributaria, ayuda a mejorar su aplicación en los juicios de amparo y desde luego mejora la cultura contributiva que beneficia al país.

2. Principio de distribución de competencias fiscales

La función constitucional contributiva del Estado necesariamente debe estar ordenada y así lo exige el principio de distribución de competencias entre los poderes de la Unión; principio que regula un campo exclusivo para la Federación, Estados y Municipios en el cual, en sus respectivas competencias establecerán partidas destinadas al cumplimiento de las obligaciones en los presupuestos de egresos que aprueben.

El Artículo 73, fracción VII, de la Constitución señala que el Congreso tiene facultad para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto y en la fracción XXIX del mismo Artículo, fija materias exclusivas de la federación. Contrastadas las dos fracciones vemos que puede haber concurrencia fiscal⁴⁹ entre la Federación y los Estados, mientras que las materias de la fracción XXIX son únicamente de la Federación en este campo, que es limitado, no como el anterior, que no pueden los Estados legislar.

La fracción XXIX, tiene correspondencia respecto de la fracción VII en relación con la Federación, ya que en la mención general se pueden incluir las materias contenidas en la fracción XXIX. Conclusión, la fracción VII es un campo ilimitado y la fracción XXIX es un campo ilimitado y exclusivo de la Federación.

El Artículo 73, fracción XXIX, contempla principio de competencia exclusiva para la Federación en las materias siguientes: 1.- Comercio exterior; 2.- Aprovechamiento y explotación de los recursos naturales; 3.- Instituciones de crédito y sociedades de seguros; 4.- Servicios públicos concesionados o explotados directamente por la federación; 5.- Especiales, estas materias se eligieron de modo casuístico por el legislador: 5.1.- Energía eléctrica; 5.2.- Producción y consumo de tabacos labrados; 5.3.- Gasolina y otros productos derivados del petróleo; 5.4.- Cerillos y fósforos; 5.5.- Aguamiel y productos de su fermentación; 5.6.- Explotación forestal; y 5.7.- Producción y consumo de cerveza.

⁴⁹ La concurrencia fiscal la entendemos como el suceso que se produce entre la Federación y los Estados a un mismo tiempo interviniendo en la Hacienda Pública. Rocha Mendoza la define como la posibilidad de los dos niveles de gobierno de acudir a las mismas fuentes tributarias, aun cuando de hecho no las utilicen todas a la vez o completamente alguna el particular. Es la situación opuesta a la de separación tributaria en donde las fuentes fiscales se encuentran previamente distribuidas entre cada uno de los niveles de gobierno excluyéndose de su uso al otro nivel. Cfr. Rocha Mendoza, R., "Federalismo Fiscal e Ingresos Tributarios de los Estados de la República Mexicana", *Revista Trimestre Fiscal*, México, núm. 46, año 15, abril-junio 1994, p. 211.

Se puede ver cómo el legislador, en algunos casos, tomó el producto y en otros el concepto. En el número 2, por ejemplo, remite a los párrafos cuarto y quinto del Artículo 27 constitucional. El número 3, su finalidad es gravar el objeto directo del Banco y la Aseguradora, en los demás pueden intervenir las entidades federativas, por ejemplo: a) a la propiedad raíz, conocido como impuesto predial; b) a la transmisión de la propiedad de inmuebles; c) al ejercicio de una actividad profesional; d) a la prestación de un servicio personal subordinado; y e) a los espectáculos públicos.

La segunda parte del Artículo 73, fracción XXIX, señala que de las contribuciones del inciso 5, la Federación deberá participar a los Estados. Estas participaciones son obligatorias por parte de la Federación, es una manera de distribuir los recursos. La contribución sobre energía eléctrica, las legislaturas de los Estados deben repartirla a los Municipios. Es un mecanismo de tres fases: de la Federación al Estado y de este al Municipio.

El principio de distribución de competencias fiscales implica que la organización política y administrativa basada en el Municipio tenga sus propios recursos. Margáin Manautou expresa que los municipios no cuentan con plena potestad jurídica sobre las contribuciones debido a que los Estados, a través de sus legislaturas son los que les autorizan las contribuciones que deberán satisfacer sus presupuestos de egresos, disminuyendo, cada año, las fuentes económicas a gravar⁵⁰.

El Artículo 115 constitucional expresa que la organización interna del Estado es el municipio libre. El Estado cuenta con dos órdenes internos, el estatal y el municipal, los cuales se conceptualizan en la Constitución como el orden local. En la fracción IV del ordenamiento citado, se prevé un mecanismo de distribución de los recursos financieros que indica que los municipios deben tener recursos propios para financiarse integrado por los recursos que le entrega el Estado. Este reparto se da en las materias siguientes: propiedad inmobiliaria, la contribución que obtengan los Estados por este concepto deberán de distribuirlo en los municipios. El poder federal igualmente tiene competencia para gravar la propiedad inmobiliaria. El ejercicio de la potestad de la legislatura estatal no limita la potestad de la Federación, sin embargo, es conveniente incluir a los municipios debido a que con estos recursos se fondea el gobierno del Estado.

El Artículo 115 constitucional contiene exenciones como es el caso de la propiedad inmobiliaria de la Federación, también prohíbe que la legislación federal establezca exenciones sobre las contribuciones estatales, así se impide que se introduzca en un campo

⁵⁰ Margáin Manautou, E., *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, México, Porrúa, 1994, pp. 273-275.

ajeno. El municipio tiene facultad de elegir en qué ocupar sus recursos, función que realiza el Ayuntamiento al expedir su presupuesto de gastos con autonomía, de donde se deduce la potestad fiscal del Ayuntamiento.

Finalmente tenemos las materias prohibidas en el Artículo 117 constitucional que utiliza una técnica distinta de exclusividad a la del Artículo 73. Este precepto emplea la técnica negativa: *“Los Estados no pueden...”*; son prohibiciones sus fracciones III, IV, VII y IX. La fracción III referente a la emisión de papel moneda y acuñación de la misma y la no emisión de estampillas y papel sellado. En el año de 1980 se suprime el impuesto al papel sellado con motivo del Impuesto al Valor Agregado, el cual solo es de la Federación y los Estados tienen prohibido legislar. Las fracciones IV a VII consideran las prohibiciones a los Estados de gravar mercancías o personas que circulan dentro de su ámbito territorial⁵¹. La fracción VIII es la prohibición para que los Estados pacten empréstitos a pagar en moneda extranjera, a países extranjeros o con personas, sociedades o gobiernos extranjeros a pagar fuera del territorio nacional. Finalmente, la fracción IX, establece la prohibición de gravar la producción, acopia o venta de tabaco en rama con cuotas distintas a las que la Federación establece. Esta es otra técnica, es una prohibición negativa, una restricción a la competencia de los Estados de imponer contribuciones. No es una prohibición absoluta.

El Artículo 118 constitucional utiliza la misma técnica que la fracción IX del Artículo 117 de la Carta Magna: una restricción. En su fracción I dice: *“Tampoco pueden, sin consentimiento del Congreso de la Unión: I. Establecer derechos de tonelaje, ni otro alguno de puertos, ni imponer contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones.”*

Respecto del comercio exterior hay una oposición con los Artículos 73, fracción XIX-A, inciso 1 y el 131 constitucionales, que da esa facultad únicamente al Congreso de la Unión, esto con el fin de dar uniformidad a la política arancelaria. El Poder Legislativo no puede autorizar que el Estado grave el comercio exterior, toda vez que hay dos disposiciones contrarias y un fin de uniformidad. En cuanto al gravamen de derechos de tonelaje, hay oposición tal es el caso que se considere el paso de una mercancía de un Estado a otro, lo que está en franca oposición con el Artículo 117 constitucional.

El Artículo 131 constitucional hace referencia a la materia del comercio exterior y considera como facultad gravar y regular el comercio exterior únicamente por la Federa-

⁵¹ Esta prohibición tiene su origen en las alcabalas, que son gravámenes medievales establecidos por los Reinos con el objeto de servir como aduanas. Son los gravámenes más antiguos que llegaron a México en la época del Virreinato. En el México independiente se plantearon dos cuestionamientos: el espacio interno económico libre y el establecimiento del Gobierno Federal. Las alcabalas eran lo contrario, no permitían la unificación del territorio.

ción. Esta es una facultad impositiva y restringida. Es facultad del Congreso de la Unión gravar el comercio, pero un Decreto-Delegado puede autorizar o facultar al Presidente para legislar en caso de modificación, creación, disminución o supresión de las cuotas de las tarifas de importación, exportación y el tránsito de productos, artículos y efectos cuando sea urgente para regular el comercio exterior y favorecer la estabilidad del país.

De las competencias de la Federación, Estados y Municipios se puede producir, en ocasiones, una múltiple contribución al legislar contribuciones en el orden interno que coinciden con la misma fuente de ingreso, el mismo objeto y materia de contribuciones legisladas por la Federación y Estados o Estados y Municipios. A esto se le llama doble tributación⁵².

⁵² No es materia de este ensayo el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal y su Ley de Coordinación Fiscal, publicada el 22 de diciembre de 1978, que evita los efectos negativos de la doble tributación en México desde el punto de vista jurídico. El Sistema Nacional de Coordinación Fiscal se fundamenta en la idea de cooperación entre los Estados y la Federación, así las decisiones se toman mediante acuerdos para proteger a las partes. Tiende a compartir con Estados y municipios el rendimiento de la recaudación federal a cambio de que las entidades federativas autolimiten la potestad de establecer contribuciones locales o municipales. Con esto se ha alcanzado una homogeneidad tributaria y una nivelación de recursos. Además, pretende coordinar el ejercicio de la potestad tributaria y estructurar al país con un sistema tributario racional, esquemático y acorde a los principios constitucionales en materia fiscal. Sobre el tema consultar Carballo Balvanera, L., "La Distribución de la Potestad Normativa de las Contribuciones en México", *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, México, 3ª. Época, año VI, núm. 64, 1993, p. 72; y Suprema Corte de Justicia de la Nación, *El Federalismo*, México, 2005, Serie de Grandes Temas del Constitucionalismo Mexicano, número 2.

El Tribunal Constitucional mexicano interpreta que la Ley de Coordinación Fiscal es la manera en que el Estado mexicano ha resuelto el tema de la concurrencia y de la doble tributación. *Vid.* Época: Novena Época; Registro: 166718; Instancia: Segunda Sala; Tipo de Tesis: Jurisprudencia; Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; Tomo XXX, Agosto de 2009; Materia(s): Administrativa; Tesis: 2a./J. 92/2009, Página: 150.

COMPETENCIA RESPECTO DE CONTRIBUCIONES FEDERALES. PARA FUNDARLA LA AUTORIDAD EXACTORA LOCAL NO ESTÁ OBLIGADA A CITAR LA FECHA DE PUBLICACIÓN DEL CONVENIO DE ADHESIÓN AL SISTEMA NACIONAL DE COORDINACIÓN FISCAL.

De los artículos 10 y 13 de la Ley de Coordinación Fiscal, se advierte que la relación entre la Federación y las entidades federativas en el ámbito de la potestad tributaria, así como en el ejercicio de las facultades de recaudación, administración y fiscalización de contribuciones federales, se materializa, respectivamente, en los convenios de adhesión al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal y en los convenios de colaboración administrativa en materia fiscal, instrumentos que tienen finalidades distintas, pero complementarias, ya que los primeros se refieren a la forma en que la Federación y las entidades federativas ejercerán su potestad tributaria ante la concurrencia de facultades para poder gravar una misma fuente de riqueza, así como los ingresos que recibirán aquéllas por la suspensión temporal en el uso de su facultad impositiva, mientras que los segundos regulan el ejercicio de facultades de administración tributaria; de modo que, ante tales diferencias, la autoridad exactora local no está obligada a citar la fecha de publicación del convenio de adhesión respectivo, ya que no define en grado, territorio o materia la competencia que le fue dotada para ejercer esas tareas recaudatorias y de fiscalización.

Contradicción de tesis 169/2009. Entre las sustentadas por el Tercer Tribunal Colegiado del Vigésimo Circuito y el Tribunal Colegiado en Materias Civil y Administrativa del Décimo Cuarto Circuito. 17 de junio de 2009. Cinco votos. Ponente: José Fernando Franco González Salas. Secretario: Israel Flores Rodríguez.

Tesis de jurisprudencia 92/2009. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del primero de julio de dos mil nueve.

Para concluir este apartado y al tenor del diverso 124 constitucional, las facultades que no están comprendidas en la norma fundamental a los funcionarios federales se entienden reservadas a los Estados. Es la tesis de enumeración expresa de la competencia federal y las demás, por exclusión, a la competencia local.

3. Principio de proporcionalidad

La finalidad de la norma debe ser proporcional a los medios empleados para su cumplimiento y en algunas ocasiones, justificadas y congruentes, puede limitar o afectar derechos fundamentales⁵³. La proporcionalidad debe perseguir un fin constitucionalmente válido, racional y acorde a la causa que se busca.

La proporcionalidad lleva implícita la idea de justicia, por ello se contribuye debido a la riqueza obtenida, pero solo la riqueza que sea propicia para ser llamada a contribuir⁵⁴.

El principio de proporcionalidad radica medularmente en que el sujeto pasivo del tributo debe contribuir al gasto público de acuerdo con su aptitud efectiva para soportar la carga impositiva, esto es, conforme a su capacidad económica o contributiva⁵⁵, la cual, al

⁵³ Alvarado Esquivel, refiere que el principio de proporcionalidad se origina en el derecho natural a finales del siglo XIX en el ámbito del Derecho Administrativo y que el Tribunal Constitucional alemán, por medio de su jurisprudencia, lo dividió en tres subprincipios: Congruencia e idoneidad; Necesidad; y Proporcionalidad: Alvarado Esquivel, M. J., "El principio constitucional de proporcionalidad en el Derecho Tributario", AA.VV., *Derecho Fiscal. Homenaje a Eusebio González García*, México, Novum-Universidad Panamericana, 2014, p. 62.

⁵⁴ Al respecto es aplicable el criterio sustentado por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la Jurisprudencia P./J. 10/2003, publicada en la página 144, Tomo XVII, Mayo de 2003 del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, cuyo texto es:

PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES. El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal establece el principio de proporcionalidad de los tributos. Éste radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir el gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. Para que un gravamen sea proporcional debe existir congruencia entre el mismo y la capacidad contributiva de los causantes; entendida ésta 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, tomando en consideración que todos los supuestos de las contribuciones tienen una naturaleza económica en la forma de una situación o de un movimiento de riqueza y las consecuencias tributarias son medidas en función de esa riqueza. La capacidad contributiva se vincula con la persona que tiene que soportar la carga del tributo, o sea, aquella que finalmente, según las diversas características de cada contribución, ve disminuido su patrimonio al pagar una cantidad específica por concepto de esos gravámenes, sea en su calidad de sujeto pasivo o como destinatario de los mismos. De ahí que, para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, en la medida en que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción.

⁵⁵ Tipke ha dicho que, el principio de capacidad económica es el único principio fundamental que respeta todos los Derechos fundamentales de las constituciones del Estado social de Derecho, pues ninguna persona quiere pagar más que otra en igualdad de situaciones económicas. También ha definido este principio así: "... todos deben pagar impuesto con arreglo al importe de su renta, en la medida en que ésta exceda del mínimo existen-

referirse a ese tipo de aptitud, debe ser cierta, concreta y actual. En materia del Impuesto sobre la Renta, la jurisprudencia constitucional tributaria, ha interpretado que las deducciones personales tienen el carácter de no estructurales, son gastos diversos y contingentes y que no tienen vinculación con la obtención del ingreso y por lo tanto no les es aplicable el principio de proporcionalidad⁵⁶.

cial y no debe utilizarse para atender obligaciones particulares de carácter ineludible." Tipke, K., *Moral Tributaria del Estado y de los Contribuyentes*, trad. de P. M. Herrera Molina, Madrid, Marcial Pons, 2002, p. 35.

⁵⁶ Vid: Jurisprudencia; Décima Época; Registro: 2021588; Instancia: Segunda Sala; Tipo de Tesis: Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación; Libro 75, Febrero de 2020, Tomo I Materia(s): Común, Administrativa, Constitucional; Tesis: 2a./J. 24/2017 (10a.); Página: 673.

RENTA. SON INOPERANTES LOS ARGUMENTOS EN EL SENTIDO DE QUE EL ÚLTIMO PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 151 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2014, AL ESTABLECER UN LÍMITE PARA LAS DEDUCCIONES PERSONALES, VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.

Para respetar el principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es necesario atender a la capacidad contributiva de las personas afectas al gravamen y, en el caso de la contribución de mérito, ello se cumple cuando la base gravable se constituye por la utilidad real, a la cual se arriba restando de los ingresos brutos los gastos que se realizaron para su obtención (deducciones estructurales); de ahí que las erogaciones no vinculadas con la generación de esos ingresos (deducciones no estructurales) no tienen impacto en la utilidad o renta gravable, por lo que no pueden estimarse como aminoraciones que el legislador deba contemplar forzosamente a fin de observar el principio de justicia tributaria en comento. Ahora, las erogaciones concedidas como deducciones personales para realizarse en forma adicional a las "autorizadas en cada capítulo", en términos del artículo 151 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, tienen el carácter de no estructurales, pues se refieren a los desembolsos efectuados con motivo de consumo personal, sea por su origen, por su propósito o por su efecto, es decir, se trata de gastos diversos y contingentes, dado que no son erogaciones que habitualmente deban realizarse para la generación de la utilidad o renta neta del tributo. En consecuencia, las deducciones personales de las personas físicas, al no cumplir con el requisito de estricta vinculación con la generación del ingreso, no son del tipo de erogaciones que el legislador debe reconocer para acatar el principio de proporcionalidad tributaria, sino que constituyen gastos o beneficios fiscales, los cuales se conceden atendiendo a fines de política fiscal, social o económica. Por tanto, son inoperantes los argumentos en el sentido de que el último párrafo del artículo 151 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al establecer un límite para las deducciones personales, viola el principio de proporcionalidad tributaria.

Amparo en revisión 855/2014. José Francisco García Cáceres y otros. 5 de octubre de 2016. Cinco votos de los Ministros Eduardo Medina Mora I., Javier Laynez Potisek, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Alberto Pérez Dayán; mayoría de cuatro votos en relación con el criterio contenido en esta tesis. Disidente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: José Fernando Franco González Salas. Secretario: Joel Isaac Rangel Agüeros.

Amparo en revisión 919/2015. Manuel Enrique Romero de Terreros Escalante y otros. 5 de octubre de 2016. Cinco votos de los Ministros Eduardo Medina Mora I., Javier Laynez Potisek, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Alberto Pérez Dayán; mayoría de cuatro votos en relación con el criterio contenido en esta tesis. Disidente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: José Fernando Franco González Salas. Secretario: Joel Isaac Rangel Agüeros.

Amparo en revisión 1379/2015. Rodrigo Navarro Hernández. 5 de octubre de 2016. Cinco votos de los Ministros Eduardo Medina Mora I., Javier Laynez Potisek, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Alberto Pérez Dayán; mayoría de cuatro votos en relación con el criterio contenido en esta tesis. Disidente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: José Fernando Franco González Salas. Secretario: Joel Isaac Rangel Agüeros.

Amparo en revisión 440/2016. Ricardo Alberto Elizondo Garza y otros. 9 de noviembre de 2016. Cinco votos de los Ministros Eduardo Medina Mora I., Javier Laynez Potisek, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Alberto Pérez Dayán; mayoría de cuatro votos en relación con el criterio contenido en esta tesis. Disidente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: José Fernando Franco González Salas. Secretario: Joel Isaac Rangel Agüeros.

El principio de proporcionalidad es comprensible en sí mismo, al contemplarse en la comparación de diversos contribuyentes; se presenta como necesaria para determinar la equidad del tributo en general; es decir, para verificar la igualdad de las contribuciones, decidir quién tiene y quién no tiene capacidad económica y, en su caso, en qué medida ha de tributar frente a una carga fiscal en particular. Por lo anterior, es que nos ocupamos en seguida de la capacidad económica y de la capacidad contributiva.

A. Capacidad económica y contributiva

Es importante distinguir entre capacidad económica y capacidad contributiva, pues hay una íntima relación, sin llegar a ser lo mismo, dado que la capacidad contributiva presupone la existencia de la económica, pero no a la inversa. Así, la primera es una calificación de la segunda, por lo que toda potencialidad económica implica la aptitud de contribuir, pero solo en aquellos casos en que esa potencialidad sea real y supere ciertos parámetros, que hacen que su titular esté en posibilidad de pagar la prestación tributaria correspondiente (por ejemplo, el mínimo vital). En ese tenor, la capacidad contributiva entraña dos elementos: la existencia de manifestación económica y una evaluación de la idoneidad para contribuir al Erario Público⁵⁷.

Amparo en revisión 867/2014. José Ramiro Cárdenas Tejeda. 22 de febrero de 2017. Cinco votos de los Ministros Alberto Pérez Dayán, Javier Laynez Potisek, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Eduardo Medina Mora I.; mayoría de cuatro votos en relación con el criterio contenido en esta tesis. Disidente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: José Fernando Franco González Salas. Secretario: Joel Isaac Rangel Agüeros. Tesis de jurisprudencia 24/2017 (10a.). Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del uno de marzo de dos mil diecisiete.

Esta tesis se publicó el viernes 10 de marzo de 2017 a las 10:13 horas en el Semanario Judicial de la Federación y, por ende, se considera de aplicación obligatoria a partir del lunes 13 de marzo de 2017, para los efectos previstos en el punto séptimo del Acuerdo General Plenario 19/2013.

Nota: Por instrucciones de la Segunda Sala, la tesis que aparece publicada en el Semanario Judicial de la Federación del viernes 10 de marzo de 2017 a las 10:13 horas y en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 40, Tomo II, marzo de 2017, página 826, con número de registro digital: 2013878, se publica nuevamente con la corrección en el quinto precedente que la propia Sala ordena.

La parte conducente de la ejecutoria relativa al amparo en revisión 855/2014, aparece publicada en el Semanario Judicial de la Federación del viernes 10 de marzo de 2017 a las 10:13 horas y en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 40, Tomo II, marzo de 2017, página 671, con número de registro digital: 26998.

Esta tesis se republicó el viernes 7 de febrero de 2020 a las 10:09 horas en el Semanario Judicial de la Federación.

⁵⁷ Sobre el tema consultar: AA.VV., *Los Principios Constitucionales de las Contribuciones a la luz de los Derechos Humanos*, México, Porrúa, 2017; Herrera Molina, P., *Metodología del Derecho Financiero y Tributario*, México, Porrúa, p. 112 y ss.; Alonso González, L. M., *Jurisprudencia Constitucional Tributaria*, España, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, 1993, así como el prólogo de esa obra realizado por Casado Ollero, G; igualmente ver: Albiñana García-Quintana, C., "Las Garantías Jurídicas del Contribuyente", *Crónica Tributaria*, España, Instituto de Estudios Fiscales, número 69, 1994; y Casado Ollero, G., "El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición directa. El contenido constitucional de la capacidad económica", *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 34, abril/junio 1982.

De ello deriva que la capacidad contributiva no es toda manifestación de riqueza, sino solo aquella potencia económica que debe calificarse como idónea para concurrir al gasto público.

En resumen, cuando se habla de capacidad contributiva se debe entender la aptitud, la posibilidad real y suficiencia de una persona para enfrentar la exigencia que conlleva la obligación tributaria derivada de la obtención de una renta o incremento en el haber patrimonial del causante⁵⁸.

Esta primera aproximación a la noción de proporcionalidad, aunque un tanto provisoria en principio, ayuda a evidenciar la vinculación directa que existe entre el principio de proporcionalidad y la capacidad contributiva de los sujetos pasivos y servirá como base, por lo pronto, para precisar cuál o cuáles son las funciones concretas de dicho principio, para que posteriormente sea conceptualizado en forma más precisa.

De ese modo, se tiene que la capacidad contributiva tiene dos funciones, a saber:

- Como fundamento o causa del tributo. En virtud de la relación jurídico-tributaria que existe entre el Estado y el sujeto pasivo, éste se encuentra constreñido a efectuar una prestación de dar —generalmente dinero— a favor de aquél. La elección sobre quién le corresponde esa obligación implica el ejercicio de la potestad

⁵⁸ La Suprema Corte de Justicia de la Nación lo explica en la tesis de la Novena Época; Registro: 182549; Instancia: Primera Sala; Tipo de Tesis: Aislada; Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; Tomo XVIII, Diciembre de 2003; Materia(s): Constitucional, Administrativa; Tesis: 1a. LXXI/2003; Página: 86.

RENTA. LA PARTE FINAL DEL PRIMER PÁRRAFO DE LA FRACCIÓN XXVIII DEL ARTÍCULO 109 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, QUE ESTABLECE EL PAGO DEL TRIBUTO QUE POR EL EXCEDENTE DE LA EXENCIÓN CONTEMPLADA DEBE PAGAR EL CONTRIBUYENTE, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA.

El hecho de que en el precepto citado no se establezcan los elementos necesarios para determinar el monto del impuesto a pagar por el excedente de la exención que prevé, no transgrede el principio de legalidad tributaria consignado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Lo anterior, porque de lo dispuesto en la Ley del Impuesto sobre la Renta se advierte que el indicador de capacidad contributiva a que atendió el legislador al establecer el impuesto, es la obtención de ingresos que representen una renta o incremento en el haber patrimonial de los contribuyentes, de ahí que para la determinación de la base gravable dicho ordenamiento prevea un sistema conforme al cual deben acumularse los ingresos objeto del gravamen y restarse las deducciones legalmente procedentes, a fin de determinar la utilidad fiscal a la que habrá de aplicarse la tasa respectiva para obtener el monto del impuesto a cubrir, lo que implica que para efectos de la obtención de la base gravable, los contribuyentes deben considerar todos los cambios que se produzcan en su patrimonio. Esto es, el indicador de capacidad contributiva no lo constituye la mera obtención de ingresos, sino que es necesario que éstos produzcan una renta o incremento en el haber patrimonial de los causantes, de manera que cada uno de los elementos que la ley precisa como ingreso no pueden interpretarse aisladamente y pretender que determinan diversas bases sobre las cuales debe aplicarse la tasa impositiva, sino que cada uno de esos ingresos debe entenderse como componente de la fórmula para obtener la base gravable del tributo respectivo.

Amparo en revisión 668/2003. Enrique Calvo Nicolau. 11 de junio de 2003. Cinco votos. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Secretaria: Leticia Flores Díaz.

tributaria por parte del Estado⁵⁹ y habrá de recaer en aquella persona que, al realizar un supuesto contemplado en ley, evidencia cierta capacidad o potencialidad económica. Así, esa capacidad demostrada se acepta como razón suficiente y necesaria para justificar que se genere a cargo de una persona la obligación tributaria.

Bajo esa óptica, la razón última del porqué la ley elige un acto, hecho, situación o calidad como presupuesto de la obligación tributaria, consiste en que en ello hay un reflejo de capacidad contributiva.

En ese entendido, la aptitud económica del sujeto para soportar el pago de un tributo es la razón suficiente de que exista éste. En donde existe capacidad económica puede haber contribución, en cambio en donde no hay esa potencialidad económica tampoco debe existir tributación. La existencia de capacidad contributiva es la causa justa del impuesto.

- Como medida del tributo. Si la existencia de esa aptitud económica para participar en el gasto público es la razón de que exista el tributo, del mismo modo en su límite, es decir, esa capacidad contributiva que provoca el nacimiento de la contribución es la que la limita en cuanto a su cuantía y a quién se le atribuye. De esta suerte, el principio de capacidad contributiva constituye un límite a las elecciones del legislador, tanto cualitativamente como cuantitativamente.

Así, la prestación tributaria estará determinada en la medida de la capacidad contributiva del sujeto pasivo, pues la creación del tributo no deriva de la voluntad del legislador, sino de la aptitud de las personas para participar en el gasto público.

En otras palabras, la justificación de la imposición de tributos deriva de la existencia de manifestación de riqueza que la sustenta; de ahí que su medida deberá corresponder a la disponibilidad real de esa riqueza. A esto la doctrina lo denomina: principio del neto objetivo. Este principio tiene especial aplicación al momento de determinar la base gravable, al grado de que se considera que cuando el valor del bien se calcula por la diferencia entre activo y pasivo se obtiene una base imponible real, pero de no hacerlo así, se estaría frente a una base imponible ficticia.

⁵⁹ Esta potestad, siguiendo a Carballo Balvanera, la entendemos como: "... el poder jurídico que tiene el Estado para el establecimiento de las contribuciones; para la aplicación y cobro de las propias contribuciones en el caso concreto, así como para la asignación de estas al gasto público." Carballo Balvanera, L., *Los Sistemas de Participación en los ingresos. El caso de México*. México, 1989, p. 1.

De esa manera, el principio de capacidad contributiva funciona como una determinación negativa o límite para el legislador al momento de configurar los tributos, porque los debe establecer considerando solo presupuestos que sean reveladores de aptitud económica para contribuir al gasto público y modulando la carga tributaria de cada contribuyente, según su capacidad contributiva concreta, en función de la intensidad con que realice esos presupuestos.

El fin primordial de la política fiscal es mejorar la capacidad recaudatoria del sistema tributario, porque, por regla general, si las finanzas del Estado se encuentran en buen nivel se genera una situación económica estable y de crecimiento; empero, de ningún modo se puede considerar que el fin (mejor recaudación) pueda justificar los medios y, por ende, se deba sacrificar el patrimonio de los particulares en aras de la captación de recursos públicos. Por tanto, solo se debe obligar a los sujetos pasivos de la obligación tributaria a contribuir a los gastos de la captación de recursos públicos. Por ello, solo se debe obligar a los gobernados a contribuir a los gastos públicos de conformidad con los recursos económicos susceptibles de afectación impositiva (capacidad contributiva).

Ahora bien, la capacidad contributiva, como medida del tributo, se manifiesta en las diversas etapas de determinación de la deuda tributaria, particularmente al definir tres elementos esenciales de tributo: hecho imponible, base gravable y tarifa, en forma más destacada en los dos primeros. De ese modo, dependiendo en qué fase se exterioriza, la Teoría General de las Contribuciones ha distinguido entre capacidad contributiva absoluta y relativa⁶⁰.

La primera, la absoluta, está representada por la riqueza general —abstracta— que justifica la contribución al gasto público, por lo cual se debe tomar en cuenta al momento en que el legislador elige cuál será el hecho imponible de cada tributo. Mientras que la segunda, la relativa, se evidencia con la riqueza —concreta— que es calificada como apta para determinar el tributo por lo que se tiene que considerar cuando se establezca la forma de determinar la base gravable y la tarifa; lo que hace que la capacidad contributiva relativa varía en cada contribuyente, aunque desde el aspecto cuantitativo la manifestación de riqueza en abstracto sea muy similar entre los sujetos pasivos.

Previo a explicar con mayor detalle en qué consiste cada tipo de capacidad contributiva, así como su importancia, resulta pertinente precisar los conceptos de: hecho im-

⁶⁰ Cfr. García Bueno, M. C. y Ríos Granados, G., *Alcance de los principios materiales de justicia tributaria en el sistema tributario mexicano: la capacidad contributiva, la igualdad y la proporcionalidad tributaria*, Documento de Trabajo 96, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas-UNAM, 2007; y Ríos Granados, G., *Potestades de la administración tributaria y los derechos del contribuyente en México*, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas-UNAM, 2006.

nible, base gravable y tarifa, ya que, como se hizo notar, se encuentran interrelacionados con las nociones en comento.

B. *El hecho imponible*

Es el conjunto de presupuestos abstractos contenidos en una ley, de cuya concreta existencia derivan determinadas consecuencias jurídicas, principalmente la obligación tributaria. Dicho de otro modo, el hecho imponible es el conjunto de situaciones jurídicas o de hechos previstas por el legislador en la ley para que se causen las contribuciones⁶¹.

La creación del hecho imponible es, por excelencia, la forma por la cual se ejerce la potestad tributaria del Estado. La delimitación de su estructura queda al total arbitrio del legislador, siempre y cuando respete los principios constitucionales de justicia fiscal. Por ello, en la ley se pueda tipificar cualquier manifestación de riqueza, es decir, todo hecho, acto, situación o calidad, siempre y cuando observen, entre otros requisitos, la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, lo que implica que, por regla general, aquellos han de tener, explícita o implícitamente, la naturaleza económica.

El hecho imponible debe contener supuestos verosímiles y razonables de la realidad social que, como tales, sean en abstracto demostrativo de capacidad económica o de riqueza. Se considera, por lo general, que los supuestos que puedan ser tipificados por el legislador para establecer el hecho imponible, son los siguientes:

- A) Un acontecimiento material o fenómeno del contenido económico;
- B) Un acto o negocio jurídico;
- C) Un estado, situación o cualidad de las personas;
- D) La actividad de una persona que no se comprenda dentro de las actividades jurídicamente reconocidas;
- E) La titularidad de un derecho.

Por otro lado, se ha establecido que son tres los índices generales de riqueza: I) renta; II) patrimonio y III) consumo. Otros autores, en forma más concreta citan cinco "índices de capacidad contributiva", a saber: a) renta global; b) patrimonio neto; c) gasto global; d) incrementos patrimoniales que no impliquen renta (donaciones, sucesiones, lotería); e) incrementos al valor del patrimonio. Cada uno de los hechos mencionados en los incisos

⁶¹ Sáinz De Bujanda define el hecho imponible como "... el hecho hipotéticamente previsto en la norma, que genera al realizarse, la obligación tributaria, o bien, el conjunto de circunstancias, hipotéticamente previstas en la norma cuya realización provoca el nacimiento de una obligación tributaria concreta." Sáinz De Bujanda, F., *Lecciones de Derecho Financiero*, 10ª. ed., Madrid, Servicio de Publicaciones, Facultad de Derecho, Universidad Complutense, 1994, p.199 y ss.

que anteceden expresan una parte de la situación económica del sujeto y que en conjunto representan su situación económica global.

Cualquier acto, hecho, situación o calidad que actualice alguno de los supuestos señalados en los incisos del A) al E) y que, a su vez, recaigan sobre cualquiera de los índices precisados en los incisos del I al III y del a) al e), necesariamente representarán un grado de capacidad contributiva (absoluta) del sujeto que los realiza o actualiza⁶².

El hecho imponible, como conjunto de supuestos normativos, implica un todo que se estructura sobre varios elementos individuales que lo conforman, los cuales son:

A) *Elemento objetivo*. Es el fragmento de la realidad (acto, hecho, situación o calidad) establecido en la ley para configurar cada tributo, lo cual coincide con la riqueza o manifestación de capacidad contributiva incorporado en el hecho imponible⁶³. Este elemento

⁶² Margáin Manautou lo explica así: "El contribuyente puede ir incurriendo en el hecho generador de la obligación tributaria lo cual no significa cumplir con los requisitos y obligaciones que la ley del impuesto le impone, pero si el hecho generador y la base del impuesto no coinciden debe el contribuyente esperar hasta que se determine si existe base imponible y de no existir ésta por las disminuciones que del objeto del impuesto autoriza la ley, no se causa el impuesto y por ende no surge crédito fiscal alguno." Margáin Manautou, E., *La Base Imponible*, México, Porrúa, 2009, p. 42.

⁶³ Un ejemplo lo tenemos en la siguiente jurisprudencia emitida por los Plenos de Circuito que señala: Época: Décima Época; Registro: 2019913; Instancia: Plenos de Circuito; Tipo de Tesis: Jurisprudencia; Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación; Libro 66, Mayo de 2019, Tomo II; Materia(s): Administrativa; Tesis: PC.XXII. J/19 A (10a.); Página: 1889.

IMPUESTO SOBRE TRASLADO DE DOMINIO DE INMUEBLES. EL HECHO IMPONIBLE TRATÁNDOSE DE LA COMPRAVENTA DE UN INMUEBLE, PREVÉ DOS SUPUESTOS JUSTIFICADAMENTE DIFERENCIADOS (LEGISLACIÓN DEL ESTADO DE QUERÉTARO).

De la interpretación teleológica, sistemáticamente y funcional de los artículos 5, 9, 59, 62, fracción II, 71, fracciones I, VII y VIII, 74, 75, fracciones II y III, 76 y 79 de la Ley de Hacienda de los Municipios del Estado de Querétaro, publicada en el periódico oficial local el 2 de diciembre de 2008 (actualmente abrogada), así como de los diversos numerales 5, 9, 59, 62, fracción II, 71, fracciones I, VII y VIII, 73, 74, fracciones II y III, 75 y 77 de la misma legislación, publicada en el medio de difusión oficial el 17 de octubre de 2013 (actualmente vigente); se advierte que el criterio de adjudicación del hecho imponible del impuesto sobre traslado de dominio de inmuebles tratándose de una compraventa pueda ocurrir en dos escenarios distintos, a saber: a) cuando se ha elevado el acto a escritura pública; o bien, b) cuando se ha celebrado el acto en un contrato privado. De la lectura de dichos preceptos, se obtiene que para efectos del impuesto de trato, la adquisición de un inmueble vía compraventa puede ocurrir en cualquiera de los dos supuestos, sin que el hecho de contemplar ambas figuras resulte contradictorio, en la medida en que uno no depende del otro; ni inversamente alguno de ellos condiciona la eficacia, para efectos fiscales, del otro; ya que puede expedirse la escritura pública sin que anteceda un contrato privado y, éste no depende para su celebración de que exista aquella; inversamente, tampoco después de la escritura pública es requisito que se celebre un contrato privado. Con esta interpretación, se respetan los principios de autonomía fiscal, equidad tributaria y justicia fiscal. En el caso del primer principio, se evita que el nacimiento de la obligación fiscal dependa de la voluntad de las partes, de lo contrario, se permitiría que, por ejemplo, el gravamen se genera hasta que se formalice el acto en escritura pública, y ello implicaría dejar al arbitrio del contribuyente el hecho imponible que denota el supuesto de causación hasta que decida formalizar el acto. El segundo principio se tutela porque con los dos supuestos previstos de forma explícita por el legislador se engloban actos traslativos de dominio, en modalidad diversa dentro de la compraventa; en que sin distinción de trato tiene un impacto tributario relevante, en la medida en que permiten revelar la riqueza de las personas que es susceptible de gravarse, para la adecuada tributación al gasto público y con ello evitar que escapen actos de esa índole que visibilicen la riqueza de los contribuyentes. El principio de justicia fiscal también está protegido, pues desde el postulado

suele ser clasificado en: simple y complejo, según ese fragmento de la realidad sea único o múltiple.

B) *Elemento subjetivo*. Se refiere a la relación jurídica o de hecho, en que debe encontrarse el sujeto pasivo de la contribución con respecto al elemento objetivo del tributo. Esa relación se refiere, por regla general, a la titularidad o autoría del hecho imponible. Este elemento permite identificar al sujeto pasivo de la obligación tributaria.

C) *Elemento especial*. Es aquel que delimita el ámbito geográfico dentro del cual el hecho imponible habrá de realizarse y producir sus efectos. Este componente es importante para delimitar cuál será el sujeto activo de la obligación tributaria, porque, por lo general, el elemento territorial determina la eficacia de las normas tributarias y, por ende, la extensión territorial en que se ejercerá la potestad tributaria de cada ente estatal para imponer y/o recaudar los tributos (Federación, Entidades Federativas o Municipios).

D) *Elemento temporal*. Este elemento delimita en el tiempo la realización del hecho imponible, con lo cual se podrá determinar a partir de cuándo se considera realizado (devengo) y, por consiguiente, en qué momento se puede determinar la deuda tributaria.

Para finalizar el tema del elemento de que se trata, se estima importante distinguir desde este momento entre hecho imponible y hecho generador. El primero se refiere a los presupuestos consignados en la ley en forma abstracta. En cambio, el hecho generador consiste en el acto, hecho, situación o calidad por la cual se actualizaron esos presupuestos

del legislador que busca preservar la unidad y coherencia del sistema tributario, es posible señalar que frente a la no contradicción entre los supuestos, la intención del emisor de la norma al preverlo de forma expresa constituye el dictado de que para tener un mejor control de la hacienda pública sobre el contribuyente, no es posible preferir un supuesto por encima de otro, dado que ello no sólo iría contra la voluntad expresa del legislador, que en materia fiscal tiene libertad de configuración normativa, sino también en detrimento de la hacienda pública al excluir uno de los supuestos de causación que permitirían al obligado determinar la posibilidad de gravar la riqueza, y eso podría impactar negativamente en la obligación de contribuir al gasto público.

PLENO DEL VIGÉSIMO SEGUNDO CIRCUITO.

Contradicción de tesis 2/2018. Entre las sustentadas por el Cuarto Tribunal Colegiado, hoy Segundo Tribunal Colegiado en Materias Administrativa y Civil, y el Tribunal Colegiado en Materias Penal y Administrativa, ambos del Vigésimo Segundo Circuito. 26 de marzo de 2019. Unanimidad de cinco votos de los Magistrados Mauricio Barajas Villa, Germán Tena Campero, Ramiro Rodríguez Pérez, Carlos Hernández García y Leticia Morales García. Ponente: Ramiro Rodríguez Pérez. Secretario: Ramsés Samael Montoya Camarena.

Criterios contendientes:

El sustentado por el Cuarto Tribunal Colegiado del Vigésimo Segundo Circuito, al resolver los amparos en revisión 241/2016, antes 136/2016, y 230/2015, y el diverso sustentado por el Tribunal Colegiado en Materias Penal y Administrativa del Vigésimo Segundo Circuito, al resolver el amparo en revisión 96/2018.

Esta tesis se publicó el viernes 24 de mayo de 2019 a las 10:29 horas en el Semanario Judicial de la Federación y, por ende, se considera de aplicación obligatoria a partir del lunes 27 de mayo de 2019, para los efectos previstos en el punto séptimo del Acuerdo General Plenario 19/2013.

abstractos. El hecho imponible se encuentra en el mundo abstracto y el hecho generador opera en el mundo fáctico.

C. *La base gravable*

Es la expresión cifrada o numérica del hecho imponible. Dicho de otro modo, es la magnitud susceptible de expresión cuantitativa, fijada por la ley, que mide alguna dimensión económica del hecho imponible —por regla general el elemento objetivo—, a efecto de establecer, después de aplicar la tasa, la cuantía de la obligación tributaria.

Este elemento está encaminado a lograr la justicia tributaria, y su destino será medir la intensidad con que se realiza el hecho imponible, ello como etapa indispensable para que el monto de la contribución se adecue a la capacidad contributiva relativa del sujeto pasivo en cada gravamen.

Desde este momento es importante distinguir entre base gravable normativa y base gravable fáctica. La primera es la magnitud establecida en la ley a través de la cual se valorará en qué medida se ha concretizado al hecho imponible, la cual normalmente se configura con un conjunto de elementos a considerar para medir la intensidad en que se actualiza aquél por medio del hecho generador. Generalmente, esos elementos, que integran la base gravable, son de dos tipos: componentes positivos —lo que se incluye— y los componentes negativos —lo que no se incluye o se excluye—, como pueden ser conceptos deducibles, exclusiones de componentes activos, cómputo de partidas negativas de otros ejercicios, aplicación de coeficientes correctores o reducciones porcentuales. Estos elementos negativos no están siempre, sino ello estriba del tipo del tributo y del grado de desarrollo técnico del ordenamiento que lo establece y del respeto a la capacidad contributiva e incluso a la complejidad del objeto material del tributo⁶⁴.

⁶⁴ En ocasiones, los procedimientos para la determinación de la renta gravable no le son aplicables los principios constitucionales materiales de justicia tributaria, por ejemplo, tratándose de la renta gravable al reparto de utilidades previsto en el artículo 9 de la Ley del Impuesto sobre la Renta. *Vid:* Jurisprudencia; Décima Época; Registro: 2020098; Instancia: Primera Sala; Tipo de Tesis: Jurisprudencia; Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación; Libro 67, Junio de 2019, Tomo II; Materia(s): Constitucional, Administrativa; Tesis: 1a./J. 50/2019 (10a.); Página: 919.

RENTA. AL ARTÍCULO 9, PENÚLTIMO PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, QUE PREVÉ EL PROCEDIMIENTO PARA LA DETERMINACIÓN DE LA RENTA GRAVABLE NO LE SON APLICABLES LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA FISCAL.

El precepto legal citado precisa que la renta gravable aplicable al reparto de utilidades a que tienen derecho los trabajadores será el equivalente a la utilidad fiscal que determinen los patrones en el ejercicio, con excepción de la propia participación de los trabajadores en las utilidades pagada en el ejercicio, así como las pérdidas fiscales generadas en ejercicios anteriores y que se encuentren pendientes de disminuir. Dicha obligación patronal de participar a los trabajadores el 10% (diez por ciento) de las utilidades generadas constituye la materialización de su derecho social reconocido por el Poder Constituyente, y consagrado en el artículo 123, fracción IX, inciso e), de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. En este sentido, el artículo 9, penúltimo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no forma parte de la determinación sustantiva del pago del impuesto, pues únicamente coadyuva a mate-

La segunda, la base gravable fáctica, se refiere al resultado de esa medición y a través de la cual se podría determinar en el caso concreto la cuantía de la obligación tributaria, una vez aplicada la tasa o tarifa correspondiente.

Como se dijo, esa medición que hace la base gravable al hecho imponible se refiere, principalmente, a determinar la intensidad con que se realiza éste.

Se explica, todo hecho generado implica la realización de alguna medida del hecho imponible, pero esto no se concretiza siempre en forma uniforme, sino con intensidad variable en cada caso, dependiendo de la capacidad contributiva que evidencie el sujeto pasivo. Por ejemplo, si el hecho imponible es la obtención de rentas, el hecho generador consiste en que un sujeto pasivo en concreto haya obtenido rentas, pero el monto o cuantía de éstas evidenciaría con qué intensidad se está realizando el hecho imponible en este caso concreto y, con ello, que tanta capacidad contributiva (relativa) tiene ese sujeto para contribuir al gasto público. Dicho de otro modo, el hecho imponible es graduable en tanto es susceptible de realizarse en distinta intensidad y forma.

realizar el derecho de los trabajadores a participar en las utilidades de la empresa, es decir, su función es delimitar los elementos que deberán emplear las empresas para determinar el monto que servirá de base para la determinación de la cantidad que se debe repartir a los trabajadores. Por tanto, en atención a la naturaleza del ámbito general en el que se desenvuelven las relaciones obrero-patronales –incluso la relativa al reparto de utilidades–, se concluye que al artículo 9, penúltimo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta que prevé el procedimiento que regula la determinación de la renta gravable para los contribuyentes, no le son aplicables los principios de justicia tributaria contenidos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal.”

Amparo en revisión 894/2016. Embotelladora y Distribuidora GEPP, S.A. de C.V. 14 de junio de 2017. Cinco votos de los Ministros Arturo Zaldívar Lelo de Larrea, José Ramón Cossío Díaz, Jorge Mario Pardo Rebolledo, Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena y Norma Lucía Piña Hernández. Ponente: Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena. Secretario: Justino Barbosa Portillo.

Amparo en revisión 1300/2015. Banco Interacciones, S.A., Institución de Banca Múltiple, Grupo Financiero Interacciones y otras. 14 de junio de 2017. Cinco votos de los Ministros Arturo Zaldívar Lelo de Larrea, José Ramón Cossío Díaz, Jorge Mario Pardo Rebolledo, Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena y Norma Lucía Piña Hernández. Ponente: Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena. Secretario: Justino Barbosa Portillo.

Amparo en revisión 1448/2015. Gómez Cuétara Hermanos, S.A. de C.V. 14 de junio de 2017. Cinco votos de los Ministros Arturo Zaldívar Lelo de Larrea, José Ramón Cossío Díaz, Jorge Mario Pardo Rebolledo, Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena y Norma Lucía Piña Hernández. Ponente: Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena. Secretario: Justino Barbosa Portillo.

Amparo en revisión 833/2016. Empresas Verzatec, Sociedad de R.L. de C.V. 21 de junio de 2017. Cinco votos de los Ministros Arturo Zaldívar Lelo de Larrea, José Ramón Cossío Díaz, Jorge Mario Pardo Rebolledo, Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena y Norma Lucía Piña Hernández. Ponente: Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena. Secretario: Justino Barbosa Portillo.

Amparo en revisión 1466/2015. T Holding Servicios, S.A. de C.V. y otras. 28 de junio de 2017. Cinco votos de los Ministros Arturo Zaldívar Lelo de Larrea, José Ramón Cossío Díaz, Jorge Mario Pardo Rebolledo, Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena y Norma Lucía Piña Hernández. Ponente: Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena. Secretario: Justino Barbosa Portillo.

Tesis de jurisprudencia 50/2019 (10a.). Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada de cinco de junio de dos mil diecinueve.

Esta tesis se publicó el viernes 14 de junio de 2019 a las 10:20 horas en el Semanario Judicial de la Federación y, por ende, se considera de aplicación obligatoria a partir del lunes 17 de junio de 2019, para los efectos previstos en el punto séptimo del Acuerdo General Plenario 19/2013.

Cabe precisar que será el legislador quién habrá de elegir qué aspecto del hecho imponible será la materia de medición, pues éste como abstracción de la realidad admite diversos ángulos posibles de calcular, pero esa elección debe respetar la capacidad contributiva de los sujetos pasivos.

Por ello se dice que la realización del hecho imponible, por lo general, admite graduación o modulación, es decir, que el hecho generador no siempre se efectúa con la misma intensidad —salvo en los casos de cuota fija—, siendo la base gravable el medio técnico a través del cual se valorará o medirá esa modulación para cada caso.

Aquí es conveniente aclarar que el procedimiento para cuantificar la obligación tributaria no es igual en cada tipo de contribuciones, porque en algunos existe la llamada cuota fija (derechos y algunos impuestos a la importación), en que la cantidad a pagar estará determinada desde la ley; en cambio, hay otros casos en que esa cuota es variable (impuestos al valor agregado, al activo o sobre la renta), ya que se deben valorar varios elementos —hecho imponible, base gravable y tasa— para determinar el monto a enterar al fisco. Solo en estos últimos casos se puede hablar de modulación del hecho imponible.

Bajo esta óptica, la base gravable (fáctica) es el elemento variable que necesita concretarse y determinarse en cada relación jurídico-tributaria individualizada, por lo que mientras los problemas de la tasa son de índole político-legislativo, los de la base gravable (normativa) son técnicos-jurídicos de constante repetición en cada relación tributaria específica.

Para lograr esa individualización en la base gravable fáctica, el legislador debe establecer, al momento de definir la base gravable normativa, elementos o procedimientos que permitan valorar en cada caso concreto la capacidad contributiva manifestada en la realización del hecho imponible, lo que, normalmente, se logra a través de implementación de aminoraciones, cuya naturaleza (deducciones, exenciones, descuentos, bonificaciones, entre otras), dependerá de todas aquellas circunstancias que directamente disminuyan la capacidad contributiva del objeto pasivo.

Debe reiterarse que la medición en la intensidad o modo de realización del hecho imponible no tiene otro propósito que cuantificar la obligación tributaria conforme a la capacidad manifestada por el sujeto pasivo en cada caso concreto⁶⁵.

⁶⁵ La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la tesis de jurisprudencia siguiente, nos señala cómo debe calcularse la base gravable con independencia de la denominación que se le otorgue en los formatos fiscales: Época: Novena Época; Registro: 201721; Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito; Tipo de Tesis: Aislada; Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo IV, Agosto de 1996; Materia(s): Administrativa; Tesis: I.4o.A.129 A; Página: 679.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA, SE CALCULA SOBRE LA BASE GRAVABLE, INDEPENDIEMENTE DE LA DENOMINACIÓN QUE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO CONSIGNE EN LAS FORMAS FISCALES.

Con apoyo en lo anterior, podemos afirmar que son dos las principales funciones de la base gravable:

- a) *Cualificativa*. Una primera función consiste en valorar en el caso específico la capacidad contributiva del sujeto pasivo. Para lograr tal objetivo el legislador debe prever en la ley que la base gravable normativa contemple mecanismos que permitan que la base gravable fáctica realice esa función de medición. Dichos medios o elementos son las aminoraciones. De esa forma, la base gravable cuantifica la aptitud económica manifestada al realizar el hecho imponible. Así, mientras la función del hecho imponible es captar una muestra o evidencia de capacidad contributiva, la de la base es determinar en qué grado cada sujeto pasivo esté en aptitud de contribuir al gasto público, con lo que se responde a la innegable exigencia de personalización económica del impuesto, derivada del principio básico de justicia fiscal.

En relación con esta función, incluso hay quienes conceptualizan la base gravable como la cuantificación individual de la capacidad contributiva, más concretamente señalan que la base es la magnitud determinada de la capacidad contributiva que se somete al gravamen.

El artículo 74, de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece la obligación del pago del impuesto sobre la renta de las personas físicas residentes en México que obtengan ingresos en efectivo, en bienes, en crédito, en servicios, o en general en los casos que señale la propia ley o de cualquier otro tipo; es decir, establece una diversidad de ingresos, dependiendo si son en efectivo, en bienes, en crédito, etcétera. Por su parte la fracción I, del artículo 77, del ordenamiento legal en cita, establece la exención del pago del impuesto sobre la renta en relación con diversos ingresos, entre otros, indemnizaciones por riesgos o enfermedades, jubilaciones, pensiones, etcétera. En atención a lo expuesto, fue que el legislador previó ingresos acumulables y no acumulables; pero ello no puede llegar al absurdo de pretender que los ingresos acumulables se obtienen de restar del ingreso total las deducciones respectivas, ya que el artículo 141 de la ley citada en lo conducente preceptúa: "Artículo 141. Las personas físicas calcularán su impuesto anual sumando, después de efectuar las deducciones autorizadas por este título, todos sus ingresos, salvo aquellos por los que no se esté obligado al pago del impuesto y por los que ya se pagó impuesto definitivo...". Considerando lo dispuesto en los supuestos legales aludidos, resulta que no obstante que en la forma fiscal se establezca que los ingresos acumulables se obtienen de la resta de las deducciones al ingreso total, lo que en dicha forma se consigna como ingreso acumulable es en realidad la base gravable, y el hecho de que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público haya nominado equivocadamente tal concepto, no tiene trascendencia jurídica puesto que es evidente que a lo que se refiere es a la base gravable, lo que se corrobora con el hecho de que en ninguna otra parte de la forma fiscal se mencione como base gravable o imponible; y no obstante que en términos de lo dispuesto por el artículo 31 del Código Fiscal de la Federación, los particulares se deben ceñir obligatoriamente a las formas fiscales, considerando lo expresado anteriormente, el contribuyente deberá formular su declaración del impuesto sobre la renta sobre la base gravable.

CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 3584/95. María de los Ángeles Barbosa Vivanco. 24 de enero de 1996. Unanimidad de votos. Ponente: Jaime C. Ramos Carreón. Secretario: Luis Enrique Ramos Bustillos.

Para desarrollar esta función se debe mirar al pasado, al momento en que se realiza el hecho generador.

- b) *Cuantificativa*. Al constituirse la base gravable como instrumento cuantificador de la obligación tributaria, permite que sea exigible la prestación que deriva de aquella, al convertirla, por lo general, en una suma de dinero.

Esta función, complementaria de la anterior, consiste básicamente en medir un aspecto del hecho imponible para convertirlo en una cifra cuantificable en numerario o especie.

A fin de desplegar esta función se debe mirar al futuro, al momento de determinar la cuota tributaria conforme a la capacidad que se observó en el hecho pretérito.

Todo lo anterior, justifica por qué actualmente la base gravable constituye el elemento del tributo más complejo de la configuración del gravamen; ello, debido a que para su determinación se deben considerar, en la mayoría de las contribuciones, una diversidad amplia de elementos a fin de recoger con la mayor fidelidad la capacidad contributiva relativa de los sujetos pasivos.

Para ello, debe tener el carácter de neutral, es decir, no debe aumentar o disminuir la aptitud económica que evidenció el sujeto pasivo al realizar el hecho generador. Precisamente, a fin de respetar ese principio de neutralidad⁶⁶, la elección de las técnicas y elementos para determinarla se encuentra limitada o circunscrita a la lógica económica y tributaria.

En suma, la base gravable debe integrarse, por razones técnicas y, por ende, de respeto a la capacidad contributiva, únicamente por todos los componentes positivos y negativos (aminoraciones) estrictamente ligados a perfeccionar y lograr que se especifique y cuantifique correctamente en cada caso el grado de riqueza considerada al establecer el tributo. De lo contrario, las disposiciones que regulan ese elemento impedirán que la contribución se adapte a la capacidad de pago del sujeto pasivo. Ello, en atención a que el hecho imponible no se realiza con idéntica intensidad en todos los supuestos, por lo

⁶⁶ Este principio está relacionado con la elusión de obstáculos que impidan el libre comercio, la expansión de la actividad económica, la no interferencia de normas fiscales en los factores de la producción, en suma, una piramidación del impuesto. Su análisis es abordado por la Ciencia Económica, principalmente. Vid. García Prats, F.A., *El Establecimiento Permanente*, Madrid, Tecnos, 1996, p. 231 y ss; Newmark, F., *Principios de la Imposición*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1994, pp. 284-285; Pérez Herrero, L., "Una implicación del principio de neutralidad del IVA: el régimen especial de los bienes usados, objetos de arte y antigüedades", *Revista Española de Derecho Financiero y Tributario*, Madrid, núm. 88, octubre/noviembre 1995, p. 675; y Miranda Pérez, A., "Neutralidad Impositiva", *Enciclopedia Jurídica Mexicana*, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas-UNAM, Porrúa, 2002, pp. 217-218.

que la base gravable (fáctica) tiene el carácter de un factor específico de determinación de la cuota tributaria. Así cuanto más distante esté la base gravable de reflejar la efectiva participación del contribuyente en el hecho imponible, más lejos se estará del principio de capacidad contributiva.

Generalmente son tres los métodos que han sido aceptados para cuantificar la base gravable, a saber: a) estimación directa, b) la objetiva y c) la indirecta. La primera mide en forma más adecuada la magnitud de la base gravable, porque se sustenta en declaraciones, documentos, registros o datos objetivos del contribuyente; así existe una correspondencia entre la definición de base gravable y su medición y en el caso concreto. La segunda, generalmente es opcional o solo aplicable a determinados casos específicos en la ley, consiste en calcular la base gravable conforme índices o signos generales, de los que resulta una cantidad que vendrá a coincidir con el parámetro medio promedio, pero no real para cada caso. La tercera, se utiliza cuando los sujetos pasivos no han colaborado con el fisco para determinar la cuota, por lo que ésta fija la base recurriendo a los métodos presuntivos o indiciarios.

D. *La tasa o tarifa*

Es el porcentaje o medida aplicable a la base gravable para obtener la cuota tributaria. Junto con aquélla, conforman los llamados elementos cuantitativos del tributo.

A efecto de que la base gravable dé un resultado concreto —cuota tributaria—, es indispensable vincularla a la tasa, la que constituye el elemento último y definitivo de aplicar para llegar a la cuantificación de la obligación tributaria.

Debe señalarse que existe diferencia entre tasa y tarifa; se dice que la primera denominación se aplica en aquellos casos en que es un único tipo por aplicar a la base gravable, mientras que se habla de la segunda en los casos en que existe más de un tipo a emplear, dependiendo de la magnitud de la base.

Las tasas o tarifas se clasifican en: I) progresivas, II) proporcionales y III) regresivas. Las primeras van aumentando en la medida en que lo hace la base gravable. En cambio, las segundas permanecen fijas, aunque la magnitud de aquella vaya variando. Por último, las regresivas son aquellas que van disminuyendo debido a que la base sea mayor.

De lo expuesto hasta aquí, en cuanto a los elementos del tributo tratados, se puede advertir que en la configuración de los impuestos (de cuota variable) hay que identificar dos etapas: en la primera, al actualizarse el hecho generador, nace la obligación tributaria; y, en la segunda, al medirse ese hecho, a través de la base y la tasa, se cuantifica la presta-

ción de dar, derivada de esa obligación. Así, el hecho imponible determina el nacimiento de la obligación tributaria, mientras que la base y tarifa la cuantifican.

Una vez asentado lo anterior y siguiendo con el tema de la capacidad contributiva, se puede decir que toda capacidad contributiva que justifica la existencia de una obligación de pago a favor del fisco, entraña la distinción entre: a) riqueza general o global: que es el sustento para llamar a determinados sujetos que se encuentran bajo un mismo universo (realización del hecho generador) a contribuir con los gastos del Estado (*capacidad contributiva absoluta*); y b) aquella riqueza calificada, según las circunstancias particulares de cada sujeto pasivo, como apta y suficiente para determinar la cuota tributaria (*capacidad contributiva relativa*).

Bajo esa perspectiva, la capacidad contributiva exige no solo una correcta elección de los supuestos que conformarán el hecho imponible, es decir, que demuestren una real aptitud económica para contribuir al gasto público, sino también una adecuada cuantificación de la obligación tributaria, que acerque el gravamen a cada sujeto pasivo a una cuota real y justa de acuerdo con su aptitud económica individual. En síntesis, se puede decir que:

La capacidad contributiva absoluta. Es la aptitud abstracta para contribuir a las cargas públicas, es decir, la muestra de riqueza general que indica en abstracto la posibilidad de participar para cubrir la obligación de contribuir al gasto público.

Este tipo de capacidad se valora al momento de elegir cuál será el hecho imponible del tributo, para lo cual el legislador acude a los índices generales de riqueza, como lo son la renta, el patrimonio o el consumo, o bien, en forma más específica la renta global, el patrimonio neto, el gasto global, los incrementos patrimoniales, y los incrementos al valor del patrimonio.

La capacidad contributiva relativa. Es el criterio que ha de orientar la determinación de la carga tributaria que le corresponde a cada sujeto pasivo, pues ubicarse en una hipótesis normativa (hecho imponible) no significa necesariamente que se cuenta con la capacidad contributiva que, en abstracto, evidencia ese supuesto, en razón de que pueden existir elementos concretos o personales que la minimicen. Por ello, se respetará ese tipo de capacidad en la medida en que exista una adecuación real y directa entre el hecho generador y la cuota tributaria.

Esa adecuación —entre cuota tributaria y capacidad contributiva relativa— se logra en la medida en que la base gravable y la tasa modulan la intensidad con que se realizó el hecho imponible. Así, éstos se convierten en instrumentos que sirven a la determinación

de la concreta capacidad contributiva de un determinado sujeto pasivo y con relación también a un concreto hecho generador. Solo de esa forma la cuota tributaria refleja de manera exacta la relación existente entre la hipótesis formulada abstractamente en la norma como evidencia de potencialidad económica (hecho imponible) y la conducta realizada por el contribuyente (hecho generador), pues a una mayor participación en la realización del hecho imponible, corresponde una mayor cuota tributaria y a la inversa.

Bajo ese entendido, la intensidad con que se ha realizado el hecho imponible por un sujeto pasivo, indica su capacidad contributiva relativa, lo que significa, como ya se dijo, que el legislador no tiene un amplio margen para definir los elementos que determinan la base imponible (normativa), sino necesariamente habrá de contemplar aquellos instrumentos idóneos para valorar o medir, en cada caso, con qué intensidad o forma se realiza el hecho imponible, pues solo así respetará la capacidad contributiva⁶⁷.

Esto es así, porque si bien el hecho generador se considera como un acto, hecho o situación que generalmente es indicativa de capacidad contributiva, lo cierto es que esta es individual y única del sujeto pasivo, por lo que tal acto, hecho o situación debe ser valorada a fin de determinar la capacidad contributiva relativa, valoración que se realiza a través de la base gravable.

Se insiste en que el hecho imponible es un conjunto de presupuestos de hecho o de derecho, de cuya actualización depende el nacimiento de la obligación. Su realización evidencia cierta capacidad contributiva (absoluta), pero cada caso en concreto variará dependiendo de la intensidad con que se efectuaron esos presupuestos, por lo que será, principalmente, la base gravable el mecanismo a través del cual se podrá graduar la manifestación concreta a cada sujeto (relativa). Ello es así, porque la actualización del hecho imponible admite graduaciones en la medida en que el hecho generador se manifieste.

Cabe señalar que es relativamente fácil determinar el nivel de riqueza global de una actividad y, por ende, establecer una contribución ante esa manifestación de potencialidad económica (capacidad contributiva absoluta); sin embargo, es más complicado determinar el grado o intensidad de la capacidad contributiva relativa que ostenta cada sujeto pasivo en particular.

⁶⁷ Casado Ollero, sobre el tema dice: "El hecho de que el legislador al estructurar el tributo se decante preferentemente por unas u otras funciones, dependerá de cuáles sean los intereses en conflicto que subyacen en la situación de hecho tipificada o escogida por el legislador como presupuesto normativo, es decir como soporte material de interés en conflicto. Aunque naturalmente, las funciones que ya en su momento pre normativo pretenda el legislador conseguir con el tributo, influirán también decisivamente en la elección de unos u otros presupuestos de hecho." Casado Ollero, G., *Proyecto Docente de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Granada*, España, 1986, p. 401.

Por ello, el legislador debe prever, para determinar la base gravable de cada tributo, los mecanismos necesarios para medir la intensidad con que cada sujeto pasivo ha de realizar el hecho imponible, porque solo de esa manera habrá de respetarse la capacidad contributiva relativa de cada uno de ellos.

Finalmente debe señalarse que este tipo de capacidad se encuentra estrechamente vinculada al principio de equidad tributaria, dado que es el medio a través del cual se valora la capacidad contributiva individual de cada contribuyente, lo que servirá de parámetro para determinar si existe un idéntico trato entre aquellos que evidencian igual aptitud económica.

En resumen, la capacidad contributiva se refiere a la aptitud efectiva (real, concreta y actual) que tiene un sujeto para asistir al gasto público. Para respetar esa aptitud necesariamente se deberán gravar manifestaciones económicas reales y no ficticias, lo que exige no solo elegir hechos imposibles que consideren esos índices de riqueza reales, sino también adoptar sistemas de liquidación y recaudación que correspondan a esa capacidad.

Se puede afirmar que el hecho imponible concreta la capacidad contributiva en abstracto (absoluta), y la base gravable la individualiza y cuantifica a cada caso concreto (relativa). Así, en un primer momento el legislador acude a los índices generales de riqueza para determinar qué hecho, actos, situación o calidad habrá de considerar indicativa de capacidad contributiva absoluta y, por ende, someterse a imposición, para lo cual habrá de definir el hecho imponible del tributo de que se trata; lo cual realizará sin considerar las cualidades de los posibles sujetos pasivos. Posteriormente, en una segunda etapa, el legislador habrá de establecer, considerando las circunstancias de los contribuyentes, los criterios y elementos que se tomarán en cuenta para determinar los elementos cuantitativos: la base gravable y tasa.

En mérito de todo lo anterior, para determinar la aptitud económica que cada sujeto tiene para contribuir al gasto público se debe tomar en consideración no solo aquella potencialidad que evidenció al realizar el hecho imponible, sino necesariamente también, a efecto de respetar la capacidad contributiva (relativa), valorar los factores personales — para lo cual se pueden establecer mecanismos abstractos en la ley— con el propósito de sopesar en cada caso concreto con qué intensidad se realiza el hecho imponible y, por consiguiente, cuál es la cuantía de la obligación tributaria, porque únicamente de esa forma se podrá apreciar correctamente la verdadera capacidad contributiva en cada tributo.

Lo antes dicho refleja la relación estrecha e indisoluble que debe existir entre el hecho imponible y base gravable, elementos que no se pueden separar, aunque estén regu-

lados en preceptos diversos, porque la existencia de ésta es consecuencia lógica de la de aquél, en la medida que la función de la base es la medición y cuantificación del presupuesto de hecho, de acuerdo con la capacidad contributiva del sujeto pasivo.

El principio de proporcionalidad obliga al legislador a graduar el impuesto de forma tal que la contribución de los gobernados al gasto público se realice en función de la mayor o menor capacidad económica manifestada por ellos al llevar a cabo el hecho imponible, por lo que los elementos de cuantificación de la obligación tributaria deben hacer referencia a él, lo cual significa que la base gravable mantenga una relación directa con el hecho imponible del tributo, para que de esa forma se atienda a la real capacidad del sujeto pasivo⁶⁸.

En síntesis, se pueden establecer las siguientes premisas generales:

- I. La capacidad contributiva es la potencialidad económica o aptitud efectiva que tiene un sujeto para contribuir al gasto público;
- II. Esa capacidad se debe valorar en dos momentos diferentes; el primero, cuando se elige cuál será el hecho imponible de cada tributo (capacidad contributiva absoluta); y, el segundo, al momento de precisar los elementos que configuran la base gravable y la tasa (capacidad contributiva relativa);
- III. Se respetará la capacidad contributiva absoluta de cada sujeto pasivo en la medida en que los presupuestos contenidos en el hecho imponible evidencian un índice general de riqueza susceptible de gravarse;
- IV. Se atenderá a la capacidad contributiva relativa en la medida en que la base gravable permita reflejar en qué intensidad cada sujeto pasivo ha realizado el hecho imponible;
- V. Para medir la intensidad con que el hecho generador actualizó el hecho imponible, el legislador está obligado a prever los mecanismos que permitan esa va-

⁶⁸ Al respecto, es aplicable, el criterio sustentado por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la Jurisprudencia P./J. 109/99, publicada en la página 22, tomo X, Noviembre de 1999 del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, cuyo texto es:

CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS.

Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior significa que para que el gravamen sea proporcional se requiere que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado, refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos. Ahora bien, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos deben tener una naturaleza económica en forma de una situación o de un motivo de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esta riqueza, debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto.

loración, generalmente se trata de aminoraciones a cantidades brutas, a fin de que exista congruencia entre la capacidad contributiva relativa y la cuota tributaria⁶⁹.

Asimismo, es aplicable —en la parte en que establece que el legislador debe respetar, al definir tanto el objeto, (hecho imponible) como la base gravable, la capacidad contributiva de los sujetos pasivos—, es decir el *mínimo vital o mínimo exento o mínimo no imponible*⁷⁰, el criterio sustentado por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la Tesis XCVIII/2007⁷¹, pauta adoptada por la doctrina mexicana cuya regla gene-

⁶⁹ Al respecto es aplicable el criterio sustentado por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la Jurisprudencia P./J. 10/2003 publicada en la página 144, Tomo XVII, Mayo de 2003 del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, cuyo texto es:

PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA, DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES.

El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal establece el principio de proporcionalidad de los tributos. Éste radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. Para que un gravamen sea proporcional debe existir congruencia entre el mismo y la capacidad contributiva de los causantes; entendida ésta 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, tomando en consideración que todos los supuestos de las contribuciones tienen una naturaleza económica en la forma de una situación o de un movimiento de riqueza y las consecuencias tributarias son medidas en función de esa riqueza. La capacidad contributiva se vincula con la persona que tiene que soportar la carga del tributo, o sea, aquella que finalmente, según las diversas características de cada contribución, ve disminuido su patrimonio al pagar una cantidad específica por concepto de esos gravámenes, sea en su calidad de sujeto pasivo o como destinatario de los mismos. De ahí que, para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, en la medida en que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción.

⁷⁰ Sobre el tema consultar Arciniega Flores, quien afirma que el término correcto es “mínimo exento”: “... para determinar el mínimo exento, el legislador deberá tomar cincuenta las prestaciones sociales, el salario mínimo, los bienes inembargables, así como las condiciones económicas reales del país... dicho concepto no será estático, sino que deberá ajustarse constantemente.” Arciniega Flores, N., “El mínimo exento y la capacidad contributiva”, AA.VV., *Derecho Fiscal. Homenaje a Eusebio González García*, México, Novum-Universidad Panamericana, 2014, pp. 106 y 109.

⁷¹ *DERECHO AL MÍNIMO VITAL. CONSTITUYE UN LÍMITE FRENTE AL LEGISLADOR EN LA IMPOSICIÓN DEL TRIBUTO.* En el marco que corresponde a la materia fiscal, el derecho al mínimo vital constituye una garantía fundada en la dignidad humana y como presupuesto del Estado democrático, de tal manera que los principios especiales que rigen el sistema tributario han de ser interpretados a la luz de los principios fundamentales que informan toda la Constitución. A partir de lo anterior, la capacidad contributiva –concepto capital para juzgar en relación con la proporcionalidad del gravamen, al menos en lo que hace a impuestos directos– ha de apreciarse teniendo en cuenta el contexto real, por lo cual debe precisarse que, si bien el deber de tributar es general, el derecho al mínimo vital exige analizar si la persona que no disponga de los recursos materiales necesarios para subsistir digna y autónomamente puede ser sujeto de ciertas cargas fiscales que ineludible y manifiestamente agraven su situación de penuria, cuando ello puede coexistir con la insuficiencia de una red de protección social efectiva y accesible a los más necesitados. Así, se considera que los causantes deben concurrir al levantamiento de las cargas públicas con arreglo a su capacidad contributiva, en la medida en la que ésta exceda un umbral mínimo que únicamente así podrá considerarse idónea para realizar en el

ral consiste en que todos aquellos contribuyentes, con un nivel económico mínimo, están obligados a contribuir al sostenimiento del gasto público, mientras que las exenciones, beneficios o estímulos fiscales son la excepción.

Así las cosas, si el hecho imponible no evidencia capacidad contributiva absoluta porque alguno de sus elementos no se sitúa sobre índices generales de capacidad contributiva, o bien, la definición de la base gravable (normativa) no permite valorar correctamente en el caso concreto la capacidad contributiva relativa de cada sujeto, porque impide medir la intensidad o forma de la realización de ese hecho, el tributo en cuestión indefectiblemente viola el principio de proporcionalidad consagrado en el Artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

4. Principio de no confiscatoriedad

Primero nos referiremos previamente al significado que cabe asignarle al término confiscación o confiscatoriedad. El diccionario de la Real Academia Española define la palabra confiscación como “*privar a uno de sus bienes para aplicarlos el Fisco*”. Jurídicamente, tal y como lo ha señalado Agullo, el sentido tradicional del término confiscación es el de pena, consistente en la privación coactiva de los bienes del sujeto; es evidente que éste no puede ser el sentido del término utilizado⁷².

campo económico y social las exigencias colectivas recogidas en la Constitución. El respeto al contenido esencial de este derecho exige que no se pueda equiparar automáticamente la capacidad que deriva de la obtención de cualquier recurso con la capacidad de contribuir al gasto público, todo ello respecto de las personas que puedan carecer de lo básico para subsistir en condiciones dignas; la acepción negativa del derecho al mínimo vital se erige como un límite que el Estado no puede traspasar en materia de disposición de los recursos materiales necesarios para llevar una vida digna. Esta limitante se ha expresado tradicionalmente en la prohibición de los impuestos confiscatorios, pero también es especialmente relevante para el caso el derecho al mínimo vital, en particular el de las personas que apenas cuentan con lo indispensable para sobrevivir. Lo dicho no implica intromisión alguna en la esfera legislativa dentro de la cual se inscribe la configuración del sistema tributario, dado que la misma, por una parte, no es ilimitada –siendo que corresponde a este Alto Tribunal la verificación del apego a las exigencias constitucionales– y por el otro, no es pretensión de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que legalmente se defina con toda certeza ese mínimo de subsistencia que serviría de punto de partida en la imposición, sino que se reconozca un patrimonio protegido a efectos de atender las exigencias humanas más elementales, lo cual implica excluir las cantidades o conceptos que razonablemente no puedan integrarse a la mecánica del impuesto –ya sea a nivel del objeto o que no puedan conformar su base imponible– toda vez que dichos montos o conceptos se encuentran vinculados a la satisfacción de las necesidades básicas del titular.

En el año de 2011 la Suprema Corte de Justicia de la Nación fija su posición respecto del tema mínimo vital, indicando el Ministro González Salas: “... es un concepto que ha sido ajeno a nuestro sistema jurídico y a la interpretación constitucional hasta hace relativamente poco.” Contenido de la Versión Taquigráfica de la Sesión Pública Ordinaria del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, del día 5 de septiembre de 2011. *Vid.* https://www.scjn.gob.mx/PLENO/ver_taquigraficas/p120110905x3pdf.

⁷² Agullo, A., “Una reflexión en torno a la prohibición de confiscatoriedad del sistema tributario”, *Revista Española de Derecho Financiero*, Madrid, núm. 36, p. 557.

Para Casana Merino: “... el término confiscación en el sentido de privar a uno de sus bienes para transferirlos a la Administración, no es aplicable al ámbito tributario, pues la relación jurídica de que parte (obligacional), el

Cuando las prestaciones patrimoniales de carácter público sobrepasan un cierto límite, no determinado constitucionalmente y que varía de conformidad con las circunstancias económicas, sociales y políticas de cada país y llega a lesionar el mínimo de subsistencia del contribuyente, entonces podremos decir que hay confiscación. La no confiscatoriedad constituye un acotamiento al sistema tributario, específicamente a la progresividad del mismo, que puede generar conflictos con otras instituciones amparadas por la Constitución, entre ellas la propiedad privada, comportando así un límite al ejercicio del poder tributario. Comporta un lindero perteneciente al sistema tributario, pues importa un tope de la imposición y de la progresividad y no una garantía externa situada en el ámbito de otra institución.

La no confiscatoriedad implica no agotar la riqueza obtenida mediante la realización del hecho imponible por parte del sujeto pasivo de la obligación tributaria. Es una limitante del poder tributario y tiene estrecha relación con proporcionalidad tributaria⁷³. La

fundamento (la capacidad económica) y la finalidad (redistribución de rentas), son específicos del tributo, e inaplicables a los demás procedimientos ablativos de la Administración." Casana Merino, F., "El Principio constitucional de interdicción de la confiscatoriedad en el ámbito tributario", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 216/1991, p. 1097.

⁷³ *Época: Novena Época; Registro: 161233; Instancia: Primera Sala; Tipo de Tesis: Jurisprudencia; Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; Tomo XXXIV, Agosto de 2011; Materia(s): Constitucional; Administrativa; Tesis: 1a./J. 77/2011; Página: 118.*

PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. EL LEGISLADOR CUENTA CON UN MARGEN AMPLIO DE CONFIGURACIÓN, AL DEFINIR LAS TASAS Y TARIFAS.

La jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha reconocido que los gobernados deben concurrir al sostenimiento de las cargas públicas en función de sus respectivas capacidades, de lo cual se sigue que quienes más aptitud o capacidad reportan, deben contribuir de forma diferenciada y, específicamente, en mayor medida. No obstante, los principios constitucionales de la materia tributaria no permiten asumir que exista un sistema de tasas o tarifas justas per se. Lo anterior, porque la determinación de la justicia en la tributación debe considerar los siguientes elementos: a) que la determinación de la tasa máxima forma parte del ámbito amplio de configuración política que el Tribunal Constitucional debe reconocer al legislador tributario; b) que dicha determinación puede ser tomada considerando al sistema tributario en lo general, de tal manera que la tasa o tarifa máxima del impuesto sobre la renta puede obedecer a la definición de la tasa aplicable en otros gravámenes; c) que el fenómeno financiero público no se agota en la propia recaudación, sino que su análisis puede abarcar también el aspecto relativo a la forma en que se distribuye el gasto público; y, finalmente, d) que el "sacrificio" que la tributación puede significar en cada caso es un elemento eminentemente subjetivo, con base en el cual podrían llegar a desprenderse postulados generales, mas no estructuras técnicas ni parámetros de medición que pretendan ser objetivos y aplicables en la práctica. En tal virtud, se concluye que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos no otorga elementos definitivos que permitan a este Alto Tribunal emitir un pronunciamiento definitivo sobre la suficiencia o corrección del tipo tributario al que deba ajustarse el gravamen. Por ello, el juicio relativo a la proporcionalidad del gravamen debe limitarse a verificar si la tributación se ajusta a la capacidad contributiva de los gobernados, conforme a una banda -cuya apreciación y medida corresponde al propio legislador-, en la que el parámetro más bajo, en el cual no debe penetrar la tributación, es el mínimo existencial o mínimo vital que permite la subsistencia del causante como agente titular de derechos y obligaciones en un Estado social y democrático de Derecho; mientras que el parámetro máximo lo constituye la no confiscatoriedad del gravamen, de tal suerte que no se agote el patrimonio del causante o la fuente de la que deriva la obligación tributaria. Esta deferencia al legislador para la delimitación de los elementos integrantes de la tabla que contiene la tarifa, obedece a la intención de otorgar plena vigencia al principio democrá-

prohibición de confiscatoriedad es un límite que afecta tanto al sistema tributario como a otros impuestos en particular, mediante la imposición de un máximo a la progresividad⁷⁴, entre ellos el impuesto sobre la renta, el patrimonio, donaciones y los impuestos especiales.

La confiscatoriedad puede producirse tanto por la acción de un único tributo, como por la aplicación conjunta de varios de ellos. En este caso cada uno de los mismos, individualmente considerado, no transgrede la prohibición; sin embargo, el efecto que produce la acumulación de las diversas exacciones sobre una misma capacidad económica es confiscatorio, es decir, que importa un menoscabo del contenido esencial del derecho o libertad de que se trate, que no se encuentra determinado constitucionalmente, y que es variable según las circunstancias históricas y sociales⁷⁵.

Por otra parte, la jurisprudencia constitucional tributaria ha reiterado que la determinación presuntiva de contribuciones no es una medida confiscatoria, pues lo que busca el legislador es el cumplimiento de la obligación y desmotivar su incumplimiento, además de que la presunción no se apropia de ningún bien privado, por lo que no se considera confiscatoria⁷⁶.

tico, dado que las circunstancias que se han descrito reflejan la dificultad para lograr consensos en torno a quiénes deben recibir el mismo trato frente a la ley, y quiénes son lo suficientemente distintos para pagar mayores impuestos o recibir más beneficios. A juicio de este

Alto Tribunal, son los procesos democráticos los competentes para establecer tales distinciones.

Amparo en revisión 554/2007. Saúl González Jaime y otros. 10 de octubre de 2007. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Sergio A. Valls Hernández. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Juan Carlos Roa Jacobo.

Amparo en revisión 9/2008. María Raquel Sánchez Villarreal y otra. 6 de febrero de 2008. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretaria: Carmen Vergara López.

Amparo en revisión 26/2011. Global Bussiness Management, S.A. de C.V. 16 de febrero de 2011. Unanimidad de cuatro votos. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Secretario: Ricardo Manuel Martínez Estrada.

Amparo en revisión 17/2011. Conafimex, S.A. de C.V. 23 de marzo de 2011. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: José Ramón Cossío Díaz. Ponente: Arturo Zaldívar Lelo de Larrea. Secretario: Carlos Enrique Mendoza Ponce.

Amparo en revisión 63/2011. Épilson & Gamma, S.A. de C.V. y otras. 30 de marzo de 2011. Cinco votos. Ponente: Arturo Zaldívar Lelo de Larrea. Secretario: Carlos Enrique Mendoza Ponce.

Tesis de jurisprudencia 77/2011. Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada de veintinueve de junio de dos mil once.

⁷⁴ El principio de progresividad es aquel por el cual, el deber de contribuir se distribuye proporcionalmente atendiendo al nivel de capacidad económica de cada contribuyente.

⁷⁵ Sobre el tema consultar: Miranda Pérez, A., "El principio constitucional de no confiscatoriedad en materia fiscal", *Jurisprudencia Tributaria*, Pamplona España, Aranzadi, núm. 20, febrero 1998.

⁷⁶ *Vid. Época: Décima Época; Registro: 2006240; Instancia: Primera Sala; Tipo de Tesis: Aislada Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación; Libro 5, Abril de 2014, Tomo I; Materia(s): Constitucional, Administrativa; Tesis: 1a. CLXX/2014 (10a.); Página: 803.*

DETERMINACIÓN PRESUNTIVA DE CONTRIBUCIONES PREVISTA EN EL ARTÍCULO 41, FRACCIÓN II, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. NO CONSTITUYE UNA MEDIDA CONFISCATORIA DEL PATRIMONIO DE LOS CONTRIBUYENTES.

El citado precepto prevé que, tratándose de la omisión en la presentación de una declaración periódica para el pago de contribuciones, las autoridades fiscales podrán hacer efectiva al contribuyente o al responsable solidario que haya incurrido en la omisión, una cantidad igual al monto mayor que hubiera determinado a su cargo en cualquiera de las seis últimas declaraciones de la contribución de que se trate. Ahora bien, esta determinación presuntiva de contribuciones no constituye una medida confiscatoria del patrimonio de los contribuyentes, toda vez que la confis-

Finalmente, tomar en consideración que el Código Fiscal de la Federación, en su Artículo 157, establece que quedan exceptuados de embargo, en la vía administrativa, determinados bienes que no pueden afectarse al deudor de la prestación patrimonial de carácter público⁷⁷.

5. Principio de equidad

Equidad evoca la idea de justicia. Todo sistema fiscal debe ser equitativo, neutral y por consiguiente no discriminatorio. Se parte de la base de un trato equitativo como una manifestación de la igualdad constitucional.

Por otra parte, como ya se mencionó, el referido precepto constitucional también establece que es obligación de los mexicanos, contribuir al gasto público de manera equitativa, es decir que todos deben recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho.

Al respecto, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que el principio de equidad tributaria radica en que la ley trate igual a los sujetos que se encuentran en la misma situación jurídica y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en situaciones diversas. La equidad significa que los sujetos pasivos de la

cación implica la apropiación violenta, por la autoridad, de la totalidad de los bienes de una persona o de una parte significativa de éstos, sin título legítimo y sin contraprestación, lo que no se encuentra permitido en esa norma tributaria, ya que la presunción relativa determinada al contribuyente en los términos del artículo 41, fracción II, del Código Fiscal de la Federación, no busca sacrificar la capacidad contributiva del sujeto pasivo en aras del sostenimiento del gasto público, sino que delimita ambos bienes de forma que se obtenga una eficacia óptima en el reparto de las cargas públicas, desmotivando el incumplimiento del particular y obligándolo a tributar mediante una determinación presuntiva, sin la cual no aportaría contribución alguna, por lo que el parámetro adoptado por el Congreso de la Unión en el citado precepto legal, no torna ruinoso o confiscatoria la cantidad determinada, al permitir la prueba en contrario.

Amparo directo en revisión 4514/2013. Comercializadora Promojol, S.A. de C.V. 12 de marzo de 2014. Cinco votos de los Ministros Arturo Zaldívar Lelo de Larrea, José Ramón Cossío Díaz, Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena, Olga Sánchez Cordero de García Villegas y Jorge Mario Pardo Rebolledo. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Secretario: Ricardo Manuel Martínez Estrada.

Esta tesis se publicó el viernes 25 de abril de 2014 a las 09:32 horas en el Semanario Judicial de la Federación.

⁷⁷ "Artículo 157. Quedan exceptuados de embargo: I. El lecho cotidiano y los vestidos del deudor y de sus familiares. II. Los muebles de uso indispensable del deudor y de sus familiares, no siendo de lujo a juicio del ejecutor. En ningún caso se considerarán como de lujo los bienes a que se refieren las demás fracciones de este artículo, cuando se utilicen por las personas que, en su caso, las propias fracciones establecen. III. Los libros, instrumentos, útiles y mobiliario indispensable para el ejercicio de la profesión, arte u oficio a que se dedique el deudor. IV. La maquinaria, enseres y semovientes de las negociaciones, en cuanto fueren necesarios para su actividad ordinaria a juicio del ejecutor, pero podrán ser objeto de embargo con la negociación en su totalidad si a ella están destinados. V. Las armas, vehículos y caballos que los militares en servicio deban usar conforme a las leyes. VI. Los granos, mientras éstos no hayan sido cosechados, pero no los derechos sobre las siembras. VII. El derecho de usufructo, pero no los derechos de éste. VIII. Los derechos de uso o de habitación. IX. El patrimonio de familia en los términos que establezcan las leyes, desde su inscripción en el Registro Público de la Propiedad. X. Los sueldos y salarios. XI. Las pensiones de cualquier tipo. XII. Los ejidos."

obligación tributaria de una misma prestación patrimonial de carácter público deben guardar una situación de similitud, de igualdad frente a la norma que lo regula.

Así, el principio de equidad obliga a que no exista distinción entre situaciones tributarias que puedan considerarse iguales, sin una justificación objetiva y razonable, por lo que su finalidad consiste en evitar que existan normas que, destinadas a proyectarse sobre situaciones de igualdad de hecho, produzcan desigualdad como efecto de su aplicación, al generar un trato distinto en situaciones análogas o al propiciar efectos iguales sobre sujetos que se ubican en situaciones dispares.

Además, para cumplir con el citado principio, el legislador no solo está facultado, sino que tiene la obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, es decir, que se sustenten en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, a razones de política fiscal o incluso extrafiscales.

Dan sustento a lo anterior, las Jurisprudencias 41/97 y 197, sustentadas por el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada la primera en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo V, junio de mil novecientos noventa y siete, página cuarenta y tres; y la segunda en el Apéndice 2000, Tomo I, Constitucional, Jurisprudencia SCJN, página doscientos treinta y nueve⁷⁸.

⁷⁸ *EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS. El principio de equidad tributaria no implica la necesidad de que los sujetos se encuentren, en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad, sino que, sin perjuicio del deber de los Poderes públicos de procurar la igualdad real, dicho principio se refiere a la igualdad jurídica, es decir, al 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. De lo anterior derivan los siguientes elementos objetivos, que permiten delimitar al principio de equidad tributaria: a) no toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino que dicha violación se configura únicamente si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable; 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; y 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.*

EQUIDAD TRIBUTARIA. IMPLICA QUE LAS NORMAS NO DEN UN TRATO DIVERSO A SITUACIONES ANÁLOGAS O UNO IGUAL A PERSONAS QUE ESTÁN EN SITUACIONES DISPARES. El texto constitucional establece que todos los hombres son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social; en relación con la materia tributaria, consigna expresamente el principio de equidad para que, con carácter general, los poderes públicos tengan en cuenta que los particulares que se encuentren en la misma situación deben ser tratados igualmente, sin privilegio ni favor. Conforme a estas bases, el principio de equidad se configura como uno de los valores superiores del ordenamiento jurídico, lo que significa que ha de servir de criterio básico de la producción normativa y de su posterior interpretación y aplicación. La conservación de este principio, sin embargo, no supone que todos los hombres sean iguales con un patrimonio

En ese orden de ideas, los criterios generales que se deben sopesar para determinar si una norma produce un trato inequitativo, acorde con el criterio sostenido por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación son:

- I. Que exista una diferencia de trato entre individuos o grupos que se encuentren en una situación comparable (no necesariamente idéntica, sino solamente análoga);
- II. Que, de existir esa situación comparable, la distinción legislativa obedezca a una finalidad legítima (objetiva y constitucionalmente válida);
- III. Que, de reunirse ambos requisitos, la distinción constituya un medio apto y adecuado para conducir al fin u objetivo que el legislador quiere alcanzar, es decir, que exista una relación enlazada entre la medida clasificatoria y el fin pretendido; y,
- IV. Que, de cumplirse esas tres condiciones, la distinción sea necesaria para lograr el objetivo perseguido por el legislador, lo que se cumple ante la inexistencia de medidas alternativas menos gravosas a esos efectos, de tal forma que la configuración legal de la norma no debe dar lugar a una afectación desproporcionada o desmedida de los bienes y derechos constitucionalmente protegidos.

Como se puede apreciar los criterios expuestos no son otra cosa que los pasos o etapas del juicio de ponderación. En la inteligencia de que el incumplimiento de cualquiera de tales condiciones será suficiente para estimar que existe una violación a dicha garantía constitucional, haciendo innecesario el estudio de las demás.

Es aplicable, la tesis de jurisprudencia 2a./J. 31/2007, visible en la página 334 del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XXV, Marzo de 2007, la cual analiza la naturaleza jurídica de los principios de proporcionalidad y equidad estableciendo las condiciones elementales para el análisis de futuros asuntos⁷⁹⁻⁸⁰.

y necesidades semejantes, ya que la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos acepta y protege a la propiedad privada, la libertad económica, el derecho a la herencia y otros derechos patrimoniales, de donde se reconoce implícitamente la existencia de desigualdades materiales y económica. El valor superior que persigue este principio consiste, entonces, en evitar que existan normas que, llamadas a proyectarse sobre situaciones de igualdad de hecho, produzcan como efecto de su aplicación la ruptura de esa igualdad al generar un trato discriminatorio entre situaciones análogas, o bien, propiciar efectos semejantes sobre personas que se encuentran en situaciones dispares, lo que se traduce en desigualdad jurídica.

⁷⁹ Sobre el tema ver: Góngora Pimentel, G.D., "La Lucha por el Amparo Fiscal", México, Porrúa, 2007, p. 253.

⁸⁰ **EQUIDAD TRIBUTARIA. CRITERIOS PARA DETERMINAR SI EL LEGISLADOR RESPETA DICHO PRINCIPIO CONSTITUCIONAL.** Los criterios generales para determinar si el legislador respeta el principio de equidad tributaria previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consisten en que: 1) exista una diferencia de trato entre individuos o grupos que se encuentren en una situación comparable (no necesariamente idéntica, sino solamente análoga); 2) de existir esa situación comparable, la precisión legislativa obedezca a una finalidad legítima (objetiva y constitucionalmente válida); 3) de reunirse ambos requisitos, la distinción constituya un medio apto y

Así las cosas, hemos visto como la equidad tiene que ver con la igualdad en la ley y con la igualdad en la aplicación de la ley. La igualdad *ante* o *en* la ley supone ante todo el reconocimiento constitucional de la igualdad jurídica como *límite al legislador*. Sin embargo, esta afirmación, hoy comúnmente aceptada en el constitucionalismo contemporáneo, contrasta con el constitucionalismo liberal decimonónico, que identificaba (y, por tanto, reducía) la igualdad jurídica con la generalidad de la ley. Ha puesto de relieve Jiménez Campo, la igualdad:

... implicaba... la abolición del privilegio y, con ello, el establecimiento de una igual *eficacia* de la ley para todos... en un sistema... en que se desconocía el control de constitucionalidad de la ley, la garantía de que no ya la fuerza, sino el contenido mismo de las normas se atuviese al principio de igualdad quedaba afirmada por el valor de *ley* hasta casi confundirse con él: la proyección de la igualdad sobre los llamados a aplicar las normas era asunto del principio de legalidad y el respeto por el legislador mismo a las exigencias de la igualdad quedaría asegurado... tanto por la racionalidad inmanente a este tipo de fuente — evidenciada en su abstracción y generalidad— como por la relativamente débil necesidad de introducir diferenciaciones normativas en un sistema jurídico que se pretendía ausente del ámbito *autónomo* del mercado⁸¹.

La garantía de equidad tributaria se advierte que se refiere al trato igualitario de “los contribuyentes” que se encuentren en la misma situación legal, mas no en relación con la autoridad exactora. En efecto, en la tesis publicada en el Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Volúmenes 199-204, Primera Parte, página 144, de rubro: “*IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS.*”, se sostuvo que “los contribuyentes” de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula. Posteriormente, en la tesis P./J. 41/97, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo V, junio de 1997, página 43, de rubro: “*EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS.*”, se expresó que la citada garantía se refiere al de-

adecuado 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; y, 4) de actualizarse esas tres condiciones, se requiere, además, que la configuración legal de la norma no dé lugar a una afectación desproporcionada o desmedida de los bienes y derechos constitucionalmente protegidos. Por ende, el examen de constitucionalidad de una ley bajo el principio de equidad tributaria precisa de la valoración de determinadas condiciones, de manera escalonada generando que el incumplimiento de cualquiera de éstas sea suficiente para estimar que existe una violación al indicado principio constitucional, haciendo innecesario el estudio de las demás.”

⁸¹ Jiménez Campo, J., “La igualdad jurídica como límite frente al legislador”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 9/1983, p. 75.

recho de “todos los gobernados” de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho, esto es, que no toda desigualdad de trato equivale a una violación a la garantía de equidad tributaria, sino que dicha violación se configura solo si la desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias iguales, sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable.

6. Principio de igualdad

Las normas responden a exigencias lógicas, algunas otras responden a cuestiones históricas y otras a razones sociales. La igualdad de tratamiento es el principio fundamental del Derecho que se encuentra unido al axioma de justicia. Radbruch apunta que la esencia de la justicia es la igualdad⁸². La igualdad, en tanto principio, no es una descripción abstracta de la realidad, es una directiva genérica concerniente al tratamiento de la identidad entre sí de la realidad humana. Su sentido y función se determinan en un carácter meta-normativo.

La igualdad es un principio fundamental del Derecho y presupuesto jurídico para obtener la eficacia general en todos los derechos reconocidos en la Constitución.

El principio de igualdad *stricto sensu* se configura como una norma secundaria material básica⁸³. El contenido y alcance de este principio como lo entiende la jurisprudencia constitucional mexicana se sintetiza en lo siguiente⁸⁴: igualdad jurídica o igualdad ante la

⁸² Radbruch, G., *Introducción a la Filosofía del Derecho*, México, Fondo de Cultura Económica, 1985, Breviario 42, p. 33.

⁸³ Bobbio, N., “Norma”, *Enciclopedia Einaudi*, Turín, 1980, t. IX, p. 876 y ss.

⁸⁴ Cfr. Jurisprudencia de la Décima Época; Registro: 2011887; Instancia: Segunda Sala; Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación; Libro 31, Junio de 2016, Tomo II; Materia(s): Constitucional; Tesis: 2a./J. 64/2016 (10a.); Página: 791.

PRINCIPIO GENERAL DE IGUALDAD. SU CONTENIDO Y ALCANCE.

El principio de igualdad tiene un carácter complejo al subyacer a toda la estructura constitucional y se encuentra positividad en múltiples preceptos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que constituyen sus aplicaciones concretas, tales como los artículos 1o., primer y último párrafos, 2o., apartado B, 4o., 13, 14, 17, 31, fracción IV, y 123, apartado A, fracción VII. Esto es, los artículos referidos son normas particulares de igualdad que imponen obligaciones o deberes específicos a los poderes públicos en relación con el principio indicado; sin embargo, estos poderes, en particular el legislativo, están vinculados al principio general de igualdad establecido, entre otros, en el artículo 16 constitucional, en tanto que éste prohíbe actuar con exceso de poder o arbitrariamente. Ahora bien, este principio, como límite a la actividad del legislador, no postula la paridad entre todos los individuos, ni implica necesariamente una igualdad material o económica real, sino que exige razonabilidad en la diferencia de trato, como criterio básico para la producción normativa. Así, del referido principio derivan dos normas que vinculan específicamente al legislador ordinario: por un lado, un mandamiento de trato igual en supuestos de hecho equivalentes, salvo que exista un fundamento objetivo y razonable que permita darles uno desigual y, por otro, un mandato de tratamiento desigual, que obliga al legislador a prever diferencias entre supuestos de hecho distintos cuando la propia Constitución las imponga. De esta forma, para que las diferencias normativas puedan considerarse apegadas al principio de igualdad es indispensable que exista una justificación objetiva y razonable, de acuerdo con estándares y juicios de valor generalmente aceptados, cuya pertinencia debe apreciarse en relación con la finalidad y efectos de la medida considerada, debiendo concurrir una relación de proporcionalidad entre los medios empleados y la finalidad perseguida.

Amparo directo en revisión 4836/2014. Andrés Hiram Huerta Alatorre. 15 de abril de 2015. Cinco votos de los Mi-

ley, significa que a los supuestos de hechos iguales deben serles aplicados unas consecuencias jurídicas que sean iguales también y que para exigir una suficiente justificación de tal diferencia, que parezca al mismo tiempo como fundada y razonable, de acuerdo con criterios de valor generalmente aceptados, un mismo órgano no puede modificar arbitrariamente el sentido de sus decisiones en casos sustancialmente iguales y que cuando el órgano en cuestión considera que debe apartarse de sus precedentes, tiene que ofrecer para ello una fundamentación suficiente y razonable.

En el ámbito tributario nacional, la igualdad, valor constitucional instrumental y principio de acción, actúa estructuralmente como principio y criterio de distribución, al ser el financiero y tributario un derecho redistributivo o, más sinceramente, distribuidor de cargas y beneficios. En cualquier caso, en los sistemas constitucionales que se pretendan autónomos y, todavía, inmunes a los dictados del mercado, ni los parámetros o criterios de diferenciación ni los círculos que forman las diferenciaciones normativas, fiscalmente prohibidas, obligatorias y permitidas, coinciden con los que conciertan los Estados cuando actúan en la esfera internacional o cuando el Estado actúa en su propio ámbito, principalmente en el caso de la Justicia Administrativa.

El principio de igualdad ha de entenderse en función de las circunstancias en que concurren en cada caso en relación con el que se invoca; puede decirse, pues, que el prin-

nistros Eduardo Medina Mora I., Juan N. Silva Meza, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Alberto Pérez Dayán; votaron con reservas José Fernando Franco González Salas y con salvedades Juan N. Silva Meza. Ponente: Eduardo Medina Mora I. Secretario: Miguel Ángel Burguete García.

Amparo directo en revisión 5819/2014. Cía. Gymsa Estudios de Planeación Regional, S.A. de C.V. 15 de abril de 2015. Cinco votos de los Ministros Eduardo Medina Mora I., Juan N. Silva Meza, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Alberto Pérez Dayán. Ponente: Eduardo Medina Mora I. Secretaria: Paola Yaber Coronado.

Amparo en revisión 568/2015. Aerovías de México, S.A. de C.V. 23 de septiembre de 2015. Mayoría de cuatro votos de los Ministros Eduardo Medina Mora I., Juan N. Silva Meza, José Fernando Franco González Salas y Alberto Pérez Dayán. Disidente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Alberto Pérez Dayán. Secretaria: Georgina Laso de la Vega Romero.

Amparo en revisión 757/2015. Emisora de Durango, S.A. 2 de diciembre de 2015. Cuatro votos de los Ministros Eduardo Medina Mora I., José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Alberto Pérez Dayán; votó contra consideraciones Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Alberto Pérez Dayán. Secretaria: Georgina Laso de la Vega Romero.

Amparo en revisión 1242/2015. César Cruz Benítez y otros. 11 de mayo de 2016. Cinco votos de los Ministros Eduardo Medina Mora I., Javier Laynez Potisek, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Alberto Pérez Dayán; votaron contra consideraciones Margarita Beatriz Luna Ramos y José Fernando Franco González Salas. Ponente: Eduardo Medina Mora I. Secretario: Eduardo Romero Tagle.

Tesis de jurisprudencia 64/2016 (10a.). Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del uno de junio de dos mil dieciséis. Esta tesis se publicó el viernes 17 de junio de 2016 a las 10:17 horas en el Semanario Judicial de la Federación y, por ende, se considera de aplicación obligatoria a partir del lunes 20 de junio de 2016, para los efectos previstos en el punto séptimo del Acuerdo General Plenario 19/2013.

cipio de igualdad encierra una prohibición de discriminación, de tal manera que ante situaciones iguales deben darse tratamientos iguales.

La igualdad tiene dos aspectos, uno formal y otro sustancial, donde el primero conlleva a que las normas garanticen la igualdad y a la posibilidad de revisar aquellas que se consideren discriminatorias; y el segundo es un principio que implica un mandato a los poderes públicos para ser realizado conforme a sus posibilidades. Así, toda norma jurídica debe dar un trato igual a quienes se encuentren en la misma hipótesis legal, debido a que existen personas o condiciones en situación diversa que merecen ser tratados de acuerdo con las circunstancias reales de su contexto.

Si la administración de justicia y la administración pública deben tener en cuenta a los administrados o justiciables que se hallan en una idéntica circunstancia como iguales, sin posibilidad de favor o reconocimiento de privilegios. Los administrados, tanto profesionalmente, como sujetos y centros de imputación de derechos y deberes, como en materia tributaria, como simples administradores, se sitúan en una misma posición respecto de los demás ciudadanos, pues la medida de actuación de todos debe ser la igualdad por mandato constitucional.

Pero ¿qué sucede cuando los jueces y tribunales, ante casos iguales, interpretan las normas provocando un trato diferenciado que lleve a la vulneración del principio de igualdad, o, en otras palabras, nos conduce a una discriminación? Este no excluye el tratamiento desigual y las situaciones o los supuestos de hecho iguales y es el Tribunal quien realiza la diferenciación o trato diferenciado. La simple desigualdad de los fallos de diferentes casos, aparentemente iguales, no da derecho a entender vulnerado el principio de igualdad en la aplicación de la ley, pues tales diferencias pueden tener su justa razón de ser en la no identidad de los hechos probados o bien en un margen de apreciación del juzgador.

La igualdad en la ley lo único que exige es que el legislador dispense el mismo trato normativo a situaciones iguales: a igual situación igual tratamiento, salvo que exista alguna justificación objetiva y razonable por el tratamiento diferente.

¿Cuál es el parámetro para medir la igualdad en materia fiscal? La capacidad económica es el primer criterio para medir la igualdad⁸⁵.

⁸⁵ La medida de la igualdad se busca en la capacidad económica, que es la manera en que se concreta. Sería discriminatoria una diferencia que no estuviera motivada en la capacidad económica. La capacidad económica es un criterio indispensable para determinar la igualdad. Cfr. Palao Taboada, C., "Los principios de capacidad económica e igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español", *Revista española de Derecho Financiero*, Madrid, Civitas, núm. 88, 1995, pp. 630-631.

Los titulares de la prestación patrimonial de carácter público deben ser tratados atendiendo a su capacidad económica. La igualdad en la ley significaría así que a igual capacidad económica igual carga fiscal, salvo que existe una razón objetiva y razonable. Nuestro Tribunal Constitucional, siguiendo la doctrina alemana, española e italiana, ha establecido un triple *test* de proporcionalidad de las leyes fiscales para establecer el control constitucional de la igualdad⁸⁶. Primero, determinar si existe o no tratamiento desigual,

⁸⁶ Época: Décima Época; Registro: 2016133; Instancia: Segunda Sala; Tipo de Tesis: Jurisprudencia; Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación; Libro 51, Febrero de 2018, Tomo I; Materia(s): Constitucional, Administrativa; Tesis: 2a./J. 11/2018 (10a.); Página: 510.

TEST DE PROPORCIONALIDAD DE LAS LEYES FISCALES. LA INTENSIDAD DE SU CONTROL CONSTITUCIONAL Y SU APLICACIÓN, REQUIEREN DE UN MÍNIMO DE JUSTIFICACIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE LO CONFORMAN.

El test de proporcionalidad es un procedimiento interpretativo para resolver conflictos de normas fundamentales, apoyado en los principios de igualdad e interdicción de la arbitrariedad o exceso, previstos en los artículos 1o., 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y que requiere llevar a cabo, en primer lugar, un juicio de igualdad mediante la equiparación de supuestos de hecho que permitan verificar si existe o no un trato injustificado; en segundo lugar, el principio de proporcionalidad se conforma de tres criterios relativos a que la distinción legislativa: a) persiga una finalidad objetiva y constitucionalmente válida; b) resulte adecuada o racional, de manera que constituya un medio apto para conducir al fin u objetivo perseguido, existiendo una relación de instrumentalidad medio-fín; y, c) sea proporcional. Ahora, en materia tributaria la intensidad del escrutinio constitucional es flexible o laxo, en razón de que el legislador cuenta con libertad configurativa del sistema tributario sustantivo y adjetivo, de modo que para no vulnerar su libertad política, en campos como el mencionado, las posibilidades de injerencia del Juez constitucional son menores y, por ende, la intensidad de su control se limita a verificar que la intervención legislativa persiga una finalidad objetiva y constitucionalmente válida; la elección del medio para cumplir esa finalidad no conlleva exigir al legislador que dentro de los medios disponibles justifique cuál de todos ellos cumple en todos los grados (cuantitativo, cualitativo y de probabilidad) o niveles de intensidad (eficacia, rapidez, plenitud y seguridad), sino únicamente determinar si el medio elegido es idóneo, exigiéndose un mínimo de idoneidad y que exista correspondencia proporcional mínima entre el medio elegido y el fin buscado que justifique la intervención legislativa diferenciada entre los sujetos comparables.

Amparo en revisión 441/2015. Smart & Final del Noroeste, S.A. de C.V. y otra. 5 de octubre de 2016. Cinco votos de los Ministros Eduardo Medina Mora I., Javier Laynez Potisek, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Alberto Pérez Dayán; votó en contra de consideraciones Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Javier Laynez Potisek. Secretario: Jorge Jiménez Jiménez.

Amparo en revisión 845/2015. Tiendas Aurrerá, S. de R.L. de C.V. 5 de octubre de 2016. Cinco votos de los Ministros Eduardo Medina Mora I., Javier Laynez Potisek, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Alberto Pérez Dayán; votó en contra de consideraciones Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Javier Laynez Potisek. Secretario: Jorge Jiménez Jiménez.

Amparo en revisión 876/2015. Desarrollo Comercial Abarrotero, S.A. de C.V. y otras. 25 de enero de 2017. Cinco votos de los Ministros Alberto Pérez Dayán, Javier Laynez Potisek, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Eduardo Medina Mora I.; votó en contra de consideraciones Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Javier Laynez Potisek. Secretario: Jorge Jiménez Jiménez.

Amparo en revisión 631/2017. José Armando del Toro Larios. 15 de noviembre de 2017. Mayoría de cuatro votos de los Ministros Javier Laynez Potisek, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Eduardo Medina Mora I.; unanimidad de votos en relación con el criterio contenido en esta tesis; votó en contra de consideraciones Margarita Beatriz Luna Ramos. Disidente: Alberto Pérez Dayán. Ponente: José Fernando Franco González Salas. Secretario: Joel Isaac Rangel Agüeros.

Amparo en revisión 514/2017. Peñafiel Bebidas, S.A. de C.V. y otra. 29 de noviembre de 2017. Mayoría de cuatro votos de los Ministros Alberto Pérez Dayán, Javier Laynez Potisek, José Fernando Franco González Salas y Eduardo Medina Mora I. Disidente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: José Fernando Franco González Salas. Secretario: Joel

identidad sustancial de la igualdad; para que exista desigualdad de sujeto debe aportar, como carga procesal, un elemento de comparación; segundo, relevancia o irrelevancia constitucional del caso. No todo tratamiento desigual es constitucionalmente relevante; y tercero, los tratamientos desiguales constitucionalmente relevantes deben responder a alguna justificación objetiva y suficiente motivada y fundada en un objetivo constitucionalmente relevante.

La no discriminación

La no discriminación es una consecuencia del principio de igualdad, tal y como se refleja en la Constitución⁸⁷. Además, todas las referencias constitucionales a la igualdad amparan en diversos grados, la no discriminación y estos dos conceptos igualdad y no discriminación se aplican en todos los actos jurídicos realizados por la autoridad, incluso los tributarios.

La no discriminación es un enunciado semánticamente negativo y discriminación proviene de latín *discriminare*, que significa separar, diferencias una cosa de otra y que se emplea para identificar un trato de inferioridad a una persona o colectividad por diversos motivos. Discriminación es una distinción injusta y arbitraria por la que se da un trato diferente.

La no discriminación podemos definirla como la prohibición de la aplicación desigual de la ley y ante la ley, en una situación donde una persona física o jurídica se encuentra en idénticas condiciones que otra y es tratada de manera diferente, esto es, con

Isaac Rangel Agüeros.

Tesis de jurisprudencia 11/2018 (10a.). Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del veinticuatro de enero de dos mil dieciocho.

Esta tesis se publicó el viernes 02 de febrero de 2018 a las 10:04 horas en el Semanario Judicial de la Federación y, por ende, se considera de aplicación obligatoria a partir del martes 06 de febrero de 2018, para los efectos previstos en el punto séptimo del Acuerdo General Plenario 19/2013.

⁸⁷ Dice el Artículo 1o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos: “En los Estados Unidos Mexicanos todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos en esta Constitución y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, así como de las garantías para su protección, cuyo ejercicio no podrá restringirse ni suspenderse, salvo en los casos y bajo las condiciones que esta Constitución establece.

Las normas relativas a los derechos humanos se interpretarán de conformidad con esta Constitución y con los tratados internacionales favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia.

Todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar 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.

Está prohibida la esclavitud en los Estados Unidos Mexicanos. Los esclavos del extranjero que entren al territorio nacional alcanzarán, por este solo hecho, su libertad y la protección de las leyes.

Queda prohibida 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 sexuales, el estado civil o cualquier otra que atente contra la dignidad humana y tenga por objeto anular o menoscabar los derechos y libertades de las personas.”

distinto criterio jurídico. Se trata, pues, de una situación amparada por la ley y que deja a las personas o grupos de ellas, incluso países, sin la posibilidad de ejercer los derechos que se reconocen al resto de las personas, grupos o Estados⁸⁸.

En el ámbito tributario, estimamos, la no discriminación es aplicable por mandato constitucional en el Artículo 1o.: “... *Queda prohibida toda discriminación... o cualquier otra que atente contra la dignidad humana y tenga por objeto anular o menoscabar los derechos y libertades de las personas.*”

Lo citado, estimamos, prohíbe, también, la discriminación fiscal, regulándose en consecuencia la no discriminación fiscal, la cual entendemos como la prohibición de la aplicación desigual de la ley y ante la ley, en una situación donde el sujeto pasivo de la obligación tributaria se encuentra en idénticas condiciones que otro y es tratado de manera diferente, esto es, con distinto criterio jurídico⁸⁹.

⁸⁸ Sobre el tema consultar Miranda Pérez, A., *La No Discriminación Fiscal en los ámbitos Internacional y Comunitario*, México, México Universitario y J.M. Bosch Editor, 2005.

⁸⁹ El Poder Judicial de la Federación ha establecido la tesis siguiente con relación a la no discriminación y al principio de igualdad al analizar un beneficio fiscal en la Ley de Ingresos del Estado de Querétaro
Época: Décima Época; Registro: 2014985; Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito; Tipo de Tesis: Aislada; Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación; Libro 45, Agosto de 2017, Tomo IV; Materia(s): Constitucional; Tesis: XXII.2o.A.C.2 A (10a.); Página: 2761.

BENEFICIO FISCAL CONTENIDO EN EL ARTÍCULO DÉCIMO TRANSITORIO DE LA LEY DE INGRESOS DEL MUNICIPIO DE QUERÉTARO, QUERÉTARO, PARA EL EJERCICIO FISCAL 2016. EL ARTÍCULO 49, FRACCIÓN I, PUNTO 21, DEL PROPIO ORDENAMIENTO, AL EXCLUIR LA POSIBILIDAD DE SER ACREEDOR DE AQUÉL, A QUIEN HAYA PROMOVIDO ALGÚN MEDIO DE DEFENSA ANTE AUTORIDADES JURISDICCIONALES O TRIBUNALES ADMINISTRATIVOS, VIOLA EL PRINCIPIO DE IGUALDAD Y EL DERECHO A LA NO DISCRIMINACIÓN.

El artículo 49, fracción I, punto 21, de la Ley de Ingresos del Municipio de Querétaro, Querétaro, para el ejercicio fiscal 2016, al establecer una excepción al beneficio fiscal contenido en el diverso décimo transitorio del propio ordenamiento, viola el principio de igualdad y el derecho a la no discriminación, previstos en el artículo 1o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues excluye de la posibilidad de ser acreedor de dicho beneficio, relativo a los límites en la tarifa del impuesto predial, a quien haya promovido algún medio de defensa ante autoridades jurisdiccionales o tribunales administrativos; distinción que no se encuentra justificada, dado que no descansa en una base objetiva y razonable, lo que resulta contrario al principio y derecho mencionados, al tener como objetivo fomentar que los gobernados no impugnen las leyes que consideran transgresoras de sus derechos, lo cual resulta inaceptable en la medida en que no cabría justificar la constitucionalidad de medidas que pretendan restringir los derechos de defensa y de acceso a la justicia, previstos en los numerales 14 y 17 constitucionales, respectivamente.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIAS ADMINISTRATIVA Y CIVIL DEL VIGÉSIMO SEGUNDO CIRCUITO.

Amparo en revisión 450/2016. Manuel Felipe Arreguin Martínez. 25 de agosto de 2016. Unanimidad de votos. Ponente: Carlos Hernández García. Secretario: Armando Antonio Badillo García.

Amparo en revisión 531/2016. Juan Arturo Castellanos Malo y otros. 13 de octubre de 2016. Unanimidad de votos. Ponente: Carlos Hernández García. Secretario: Rodrigo Núñez Hernández.

Amparo en revisión 554/2016. 17 de noviembre de 2016. Unanimidad de votos. Ponente: José Luis Mendoza Pérez. Secretario: Antonio Rodríguez Flores.

Esta tesis se publicó el viernes 25 de agosto de 2017 a las 10:33 horas en el Semanario Judicial de la Federación.

Con relación al comercio internacional, relacionado con las cuotas compensatorias ha establecido la prohibición de discriminación en la jurisprudencia siguiente:

Época: Novena Época, Registro: 174111 Instancia: Segunda Sala, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXIV, Octubre de 2006, Materia(s): Administrativa, Tesis: 2a./J. 154/2006, Página: 333.

El carácter discriminatorio de un impuesto se deduce del examen de la alteración de la neutralidad de la competencia que debe existir entre productos nacionales e importados. También se deduce de la alteración del principio de igualdad de tratamiento entre personas que exigen que las situaciones de ambos sean comparables a paridad o disparidad de capacidad económica.

Se prohíben de forma general las discriminaciones por razón de nacionalidad o cualquier otra forma de discriminación encubierta, que aplicando criterios diferentes conduzca al mismo resultado desigual. Por razón de residencia, entre productos o mercancías; sexo; están vetadas las discriminaciones en base a la remuneración económica.

Las discriminaciones manifiestas o directas y las encubiertas o indirectas, igualmente, prohibidas. La discriminación de las importaciones puede ser manifiesta (en caso de sujeción a un impuesto diferente al aplicable a la producción interior, o a tipos de gravamen más elevados), o encubierta (por ejemplo, cuando se aplica el mismo impuesto a productos que son, de hechos, idénticos, pero reciben diferente calificación; o cuando se provocan modificaciones con base en la contribución, o se utilizan métodos de cálculo diferentes. Por ello, nos indica Casado Ollero, la existencia de una discriminación no puede apreciarse *in abstracto*, sino que es preciso analizar en cada caso concreto la prestación patrimonial de

CUOTAS COMPENSATORIAS DETERMINADAS POR LAS AUTORIDADES ADUANERAS AL LIQUIDAR IMPUESTOS AL COMERCIO EXTERIOR. SU IMPUGNACIÓN SE RIGE POR LA LEY ADUANERA QUE ESTABLECE COMO OPTATIVO EL AGOTAMIENTO DEL RECURSO DE REVOCACIÓN PREVIAMENTE A LA PROMOCIÓN DEL JUICIO DE NULIDAD ANTE EL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA.

La Ley de Comercio Exterior faculta al Ejecutivo Federal, a través de la Secretaría de Economía (antes de Comercio y Fomento Industrial), para establecer medidas que regulen o restrinjan la entrada, circulación o tránsito de mercancías extranjeras por el territorio nacional, cuando resulte positiva la investigación efectuada sobre el posible perjuicio económico, productivo, de distribución, comercio o consumo que pueden generar por las prácticas desleales de comercio internacional, básicamente por discriminación de precios o de subvención en su país de origen; asimismo, la faculta para establecer cuotas compensatorias que permitan un equilibrio entre los precios de los productos generados en el país y los importados a menor precio, con lo cual se tiende a evitar el perjuicio o daño a la economía nacional y al consumidor. Al respecto, cuando las autoridades aduaneras, conforme a la Ley Aduanera, al comprobar, determinar y liquidar impuestos al comercio exterior y sus accesorios, también cobren las cuotas compensatorias, no son aplicables los artículos 94 y 95 de la Ley de Comercio Exterior que establecen como forzoso el agotamiento del recurso de revocación para impugnarlas, sino que constituyendo ya un crédito fiscal por omisión o diferencias en el pago de cuotas compensatorias y sus accesorios, el medio de impugnación procedente es el recurso de revocación previsto en el artículo 203 de la Ley Aduanera, que remite a los artículos 117, fracción I, inciso c), 120 y 125 del Código Fiscal de la Federación, cuyo agotamiento es optativo previamente a la promoción del juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, con lo cual se cumple con el derecho fundamental de acceso efectivo a la justicia consagrado en el artículo 17 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Contradicción de tesis 118/2006-SS. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Décimo y Octavo, ambos en Materia Administrativa del Primer Circuito. 22 de septiembre de 2006. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Juan Díaz Romero. Ponente: Juan Díaz Romero; en su ausencia hizo suyo el asunto Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretaria: Silvia Elizabeth Morales Quezada.

Tesis de jurisprudencia 154/2006. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del seis de octubre de dos mil seis.

carácter pública, su aplicación y sus modalidades de percepción, ya que el carácter discriminatorio puede ocultarse en cualquiera de sus fases y solo podrá verificarse comparándolo con el gravamen que recae sobre el producto nacional similar⁹⁰.

7. Principio de extrafiscalidad

Una vez asentadas las premisas normativas, es decir, en qué consisten los principios de proporcionalidad y equidad tributaria, lo siguiente es decir: toda contribución contiene seis elementos esenciales: sujeto activo, sujeto pasivo, hecho imponible, base gravable, tasa o tarifa y época de pago. Entre ellos, se diferencian aquellos que conforman la parte cualitativa del impuesto, es decir, que conforman la relación jurídica tributaria (sujeto activo, sujeto pasivo, hecho imponible) y los que determinan su cuantificación y pago de la obligación que deriva de esa relación (base gravable y tasa o tarifa).

Se llega a la anterior conclusión en antelación a las consideraciones siguientes:

Generalmente se ha reconocido la existencia de tres tipos de impuestos, a saber: a) recaudatorios, que tiene como objeto y fin recaudar ingresos a favor del Estado; b) recaudatorios con efectos extrafiscales que, si bien su fin principal es recaudar, también en forma conjunta buscan otro tipo de objetivos que son calificados por el Estado como benéficos; y c) los extrafiscales, que su propósito no es recaudar, sino desactivar la realización de determinadas conductas.

Así se entiende, como extrafiscalidad la forma de ser de la contribución que no persigue estrictamente fines fiscales. En términos generales, la extrafiscalidad denota un sentido diferente de lo que tradicionalmente se ha entendido por finalidad fiscal del tributo, esto es, la función recaudatoria de la contribución, ya que el término “extrafiscal” se refiere a funciones de ordenación, alteración o dirección que inciden sobre los aspectos de índole económico, social, cultural y político⁹¹.

La teoría general de las contribuciones justifica el nacimiento de ese concepto a que en los últimos años los impuestos se han usado como instrumentos para que el Estado lleve a cabo funciones diferentes a las financieras. Así se introdujo en la estructura jurídica de los gravámenes puramente recaudatorios, normas que poseen una finalidad que nada tiene que ver con la función recaudatoria, sino que pretenden conseguir objetivos constituciona-

⁹⁰ Casado Ollero, G., “Fundamento jurídico y límites de la armonización fiscal en el Tratado de la CEE”, *Revista Española de Derecho Financiero*, España, núm. 38, abril-junio 1983, p. 216.

⁹¹ Rodríguez Lobato nos dice que a los tributos con fines extrafiscales no les interesa la recaudación, toda vez que la ley no quiere el efecto de recaudar. Rodríguez Lobato, R, *Derecho Fiscal*, 2ª. ed., México, Harla, 1998, p. 106.

les diferentes; lo que, es más, en algunas legislaciones, sobre todo europeas, se ha admitido la creación de impuestos cuyos fines no son recaudatorios, sino de orden extrafiscal⁹².

La idea del Estado es tener recursos para los fines sociales que tiene que atender. La utilización del instrumento fiscal con diversa finalidad a la contributiva no le quita eficacia para atender necesidades de política económica cuya naturaleza es extrafiscal. La contribución es el medio para cumplir los fines del Estado.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido criterio en cuanto a que los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos, sirven como un instrumento eficaz de la política financiera, económica y social que el Estado tenga interés en impulsar, lo que evidencia su finalidad extrafiscal. Igualmente señala que los fines extrafiscales deben cumplir los objetivos constitucionales, usando como fundamento, entre otras, las prescripciones de los Artículos 4o., 25 y 28 de la Constitución Federal, que requieren la intervención del Estado en la política económica y en la realización de ciertos objetivos, como la satisfacción de necesidades públicas, la atención a determinados sectores sociales, disuadir cierto consumo o actividad o el impulso del desarrollo económico⁹³. Un ejemplo lo tenemos en la Ley

⁹² Casado Ollero expresa que en algunos casos la función del tributo es no contributiva, sino impeditiva, retributiva, reparadora o remuneratoria y da como ejemplo las tasas y contribuciones especiales. Casado Ollero, G., "Los Fines No Fiscales de los Tributos", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, España, XLI/213, mayo/junio 1991. La doctrina es unánime en ese sentido, ver por todas: Alonso González, L. M., *Jurisprudencia Constitucional Tributaria*, España, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, 1993; Virto Aguilar, A. D., "Los fines extrafiscales en las contribuciones", AA.VV., *Derecho Fiscal. Homenaje a Eusebio González García*, México, Novum-Universidad Panamericana, 2014, pp. 143-156.

⁹³ *Época: Novena Época; Registro: 161079; Instancia: Primera Sala; Tipo de Tesis: Jurisprudencia Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; Tomo XXXIV, Septiembre de 2011 Materia(s): Constitucional, Administrativa; Tesis: 1a./J. 107/2011; Página: 506.*

FINES FISCALES Y EXTRAFISCALES.

En la teoría constitucional de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha existido una constante en cuanto a la noción de que las contribuciones siempre tienen un fin fiscal -la recaudación- y que adicionalmente pueden tener otros de índole extrafiscal -que deben cumplir con los principios constitucionales aplicables, debiendo fundamentarse, entre otras, en las prescripciones del artículo 25 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos-. Sin embargo, esta Primera Sala estima necesario efectuar una precisión conceptual, a efecto de acotar los ámbitos en que puede contemplarse la vinculación de ambos tipos de fines, para lo cual es necesario distinguir los medios utilizados por el Estado para allegarse de recursos, sin que estas herramientas se confundan con el producto de dicha actividad recaudatoria y financiera, esto es, los recursos en sí. Lo anterior en atención a que mientras los medios tributarios utilizados por el Estado para obtener recursos -las contribuciones- deben tener un fin necesariamente fiscal -al cual, conforme a criterios jurisprudenciales, pueden adicionarse otros fines de índole extrafiscal-, los montos que generen las contribuciones y todos los demás ingresos del Estado apuntarán siempre hacia objetivos extrafiscales. Así, puede afirmarse que en materia de propósitos constitucionales, el ámbito fiscal corresponde exclusivamente a algunos de los medios utilizados por el Estado para allegarse de recursos -a los tributarios, en los cuales también pueden concurrir finalidades extrafiscales-, mientras que los ingresos que emanen de éstos -y de los demás que ingresan al erario, aun los financieros o no tributarios-, se encuentran indisolublemente destinados a fines delimitados en la política económica estatal, cuya naturaleza será siempre extrafiscal. Ello, tomando en cuenta que la recaudación en sí no constituye un fin, sino que es un medio para obtener ingresos encaminados a satisfacer las necesidades sociales, dentro del trazo establecido en el texto constitucional, tal como se desprende del artículo 31,

del Impuesto Especial de Producción y Servicios que año con año actualiza el impuesto a los cigarros, bebidas azucaradas y gasolina y en la Ley Federal de Derechos, Artículo 194-O, que establece el pago de un derecho para la obtención de una licencia ambiental para la preservación y control de la contaminación de la atmósfera, en el Artículo 238-C del mismo ordenamiento que regula el pago de un derecho por el aprovechamiento no extractivo de tortugas terrestres cuyo ingreso se destinará a programas de conservación, mantenimiento y operación de centros tortugeros o el pago por las descargas de aguas residuales que realizan las empresas.

De igual manera, ha puntualizado que al legislador le corresponde ineludiblemente establecer expresamente en la exposición de motivos, dictámenes o en la ley, la existencia de los fines extrafiscales que persiguen las contribuciones con su imposición. En congruencia con tal prevención se ha establecido que un fin extrafiscal no puede convertirse en un elemento aislado que justifique la violación a los principios de legalidad, proporcionalidad, equidad y destino al gasto público consagrados por el Artículo 31, fracción IV de la Ley Fundamental⁹⁴.

fracción IV, de la Constitución Federal, que conmina a contribuir a los gastos públicos, y no a la acumulación de recursos fiscales.

Amparo en revisión 814/2010. Altiora Semper, S.A. de C.V. y otras. 1o. de diciembre de 2010. Unanimidad de cuatro votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Juan Carlos Roa Jacobo.

Amparo en revisión 133/2011. Elfus de México, S.A. de C.V. 13 de abril de 2011. Cinco votos. Ponente: Jorge Mario Pardo Rebolledo. Secretario: Hugo Alberto Macías Beraud. Amparo en revisión 135/2011. Ibídem Consultores de Negocios, S.A. de C.V. 13 de abril de 2011. Cinco votos. Ponente: Jorge Mario Pardo Rebolledo. Secretario: Hugo Alberto Macías Beraud.

Amparo en revisión 181/2011. Corporativo Yuttzao, S.A. de C.V. 13 de abril de 2011. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Juan Carlos Roa Jacobo.

Amparo en revisión 180/2011. MRCI Corporativo Integral, S.A. de C.V. 27 de abril de 2011. Cinco votos. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Secretario: Jorge Luis Revilla de la Torre.

Tesis de jurisprudencia 107/2011. Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada de veinticuatro de agosto de dos mil once.

⁹⁴ Los asertos que anteceden se apoyan en la tesis 96 del Tomo I, Parte SCJN del Apéndice de 1995 al Semanario Judicial de la Federación, visible en la página 107, que establece:

CONTRIBUCIONES. FINES EXTRAFISCALES. Además del propósito recaudatorio que para sufragar el gasto público de la Federación, Estados y Municipios tienen las contribuciones, éstas pueden servir accesoriamente como instrumentos eficaces de la política financiera, económica y social que el Estado tenga interés en impulsar, orientando, encauzando, alentando o desalentando ciertas actividades o usos sociales, según sean considerados útiles o no, para el desarrollo armónico del país, mientras no se violen los principios constitucionales rectores de los tributos."

También en la tesis P. CIV/99, del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en la página 15, Tomo X, Diciembre de 1999, Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, del tenor siguiente:

CONTRIBUCIONES. LOS FINES EXTRAFISCALES NO PUEDEN JUSTIFICAR LA VIOLACIÓN AL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. La existencia de un fin extrafiscal, entendido éste como un objetivo distinto al recaudatorio que se pretende alcanzar con el establecimiento de una determinada contribución no puede convertirse en un elemento aislado que justifique la violación a los principios de legalidad, proporcionalidad, equidad y destino al gasto público consagrados por el artículo 31, fracción IV, de la

Finalmente la Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha encargado de fijar el origen de los impuestos ecológicos o costo eficiente, en sentido estricto, en los cuales no se requiere de datos tan abundantes ni precisos, sino solo de los montos del reconocimiento o internalización (razonable o eficiente) dentro de los procesos productivos del agente contaminador, de los costos de reparar o paliar el efecto negativo de contaminar, los que, a su vez, equivalen al monto del impuesto ambiental o ecológico, con la intención de constituir un incentivo para que tales procesos contaminen menos, ya que con ello evidentemente se reducirán tanto el tributo como los costos de producción⁹⁵.

Ley Fundamental. Los fines extrafiscales son exclusivamente otros elementos que debe analizar el órgano de control para determinar la constitucionalidad o no de un determinado precepto.

Así como en el criterio sustentado por la Primera Sala del Alto Tribunal de la República, en la jurisprudencia 1a./J. 46/2005, visible en la página 157, Tomo XXI, Mayo de 2005, Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su gaceta, que informa:

FINES EXTRAFISCALES. CORRESPONDE AL ÓRGANO LEGISLATIVO JUSTIFICARLOS EXPRESAMENTE EN EL PROCESO DE CREACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES. Una nueva reflexión sobre el tema de los fines extrafiscales conduce a la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación a considerar que si bien es cierto que el propósito fundamental de las contribuciones es el recaudatorio para sufragar el gasto público de la Federación, Estados y Municipios, también lo es que puede agregarse otro de similar naturaleza, relativo a que aquéllas pueden servir como instrumentos eficaces de política financiera, económica y social que el Estado tenga interés en impulsar (fines extrafiscales), por lo que ineludiblemente será el órgano legislativo el que justifique expresamente, en la exposición de motivos o en los dictámenes o en la misma ley, los mencionados fines extrafiscales que persiguen las contribuciones con su imposición. En efecto, el Estado al establecer las contribuciones respectivas, a fin de lograr una mejor captación de los recursos para la satisfacción de sus fines fiscales, puede prever una serie de mecanismos que responden a fines extrafiscales, pero tendrá que ser el legislador quien en este supuesto refleje su voluntad en el proceso de creación de la contribución, en virtud de que un problema de constitucionalidad de leyes debe atenderse sustancialmente a las justificaciones expresadas por los órganos encargados de crear la ley y no a las posibles ideas que haya tenido o a las posibles finalidades u objetivos que se haya propuesto alcanzar. Lo anterior adquiere relevancia si se toma en cuenta que al corresponder al legislador señalar expresamente los fines extrafiscales de la contribución, el órgano de control contará con otros elementos cuyo análisis le permitirá llegar a la convicción y determinar la constitucionalidad o inconstitucionalidad del precepto o preceptos reclamados. Independientemente de lo anterior, podrán existir casos excepcionales en que el órgano de control advierta que la contribución está encaminada a proteger o ayudar a clases marginales, en cuyo caso el fin extrafiscal es evidente, es decir, se trata de un fin especial de auxilio y, por tanto, no será necesario que en la iniciativa, en los indicadores o en la propia ley el legislador exponga o revele los fines extrafiscales, al resultar un hecho notorio la finalidad que persigue la contribución respectiva.

⁹⁵ “Los hechos que analizó la Suprema Corte de Justicia de la Nación consistieron en que unas empresas promovieron juicio de amparo indirecto contra, entre otros, los Artículos 8 a 34 de la Ley de Hacienda del Estado de Zacatecas con motivo de su entrada en vigor al considerar, entre otras cuestiones, que transgreden los principios de justicia fiscal contenidos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución General, ya que no constituyen impuestos propiamente dichos ni resultan ser proporcionales y equitativos; también por no cumplir con el principio de legalidad, ni los recursos que se recauden por ellos se destinan al gasto público; que los aludidos preceptos violan la esfera competencial de la Federación y faltan al proceso legislativo. La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación determinó el origen de los impuestos ecológicos o costo eficientes, en estricto sentido, al desarrollarse las teorías sobre los factores de la producción no se tomó en consideración el valor de la naturaleza y de sus bienes, razón por la cual sólo se estimó al trabajo y al capital como integrantes de esos factores. Sin embargo, con el enorme crecimiento que tuvo lugar con posterioridad a la Segunda Guerra Mundial, los bienes y servicios ambientales adquirieron un valor económico dada su creciente escasez y la necesidad constante que de ellos se tiene. Así, desde una perspectiva económica, el medio ambiente o los

8. Principio de legalidad

Referido en un primer momento en el Artículo 16, párrafos primero y décimo sexto, de la Constitución mexicana abarcando todos los aspectos de acción de los órganos públicos. Son varios derechos los implicados dentro de la legalidad: competencia, fundamentación, motivación, seguridad jurídica, entre otros. Esta legalidad es la llamada legalidad administrativa⁹⁶. Su desarrollo jurisprudencial por el Poder Judicial Federal es abundante y la doctrina unánime en su interpretación y aplicación⁹⁷, la cual se puede sintetizar así: el precepto

bienes ambientales tienen la característica de constituir bienes públicos, por lo que la utilización de éstos por parte de un individuo no reduce, en principio, la posibilidad de su uso para los demás. Ahora, corresponde al Estado velar por la adecuada provisión de los bienes ambientales, es decir, vigilar que su uso o consumo por determinados agentes o individuos, no impida injustificadamente la posibilidad de acceder a ellos para otros usuarios potenciales o para los demás integrantes de la sociedad. En ese orden de ideas, puede caracterizarse la degradación de los bienes ambientales como una falla de mercado, en la cual la actividad realizada por un agente económico reduce las posibilidades de consumo por parte de otros sujetos o individuos, sin reconocimiento ni compensación para las demás personas de la sociedad, a lo que se le denomina como un efecto o "externalidad negativa". De tal forma, la contaminación es un efecto externo negativo o no deseado de mercado, pues los costos de su reparación se trasladan injustificadamente a la colectividad, que se ve forzada a soportar sus consecuencias, no sólo consistentes en la degradación de los bienes ambientales, sino también en la incidencia económica de esos "costos ambientales", dado que el productor no incorpora a sus erogaciones tales costos (pero sí recibe los beneficios o utilidades de sus procesos productivos) siendo la sociedad, a través del gasto público, quien se ve obligada a solventar los costos de reparación. Como una propuesta de mecanismo de corrección del fallo de mercado surgieron los denominados impuestos pigouvianos, que requerían de una gran cantidad de información, con un alto grado de precisión, lo cual generaba grandes dificultades de implementación, al intentar determinar un "óptimo social de emisiones contaminantes". Por ello, se prefirió un esquema conocido como de impuestos "costo eficientes", en los cuales no se requiere de datos tan abundantes ni precisos, sino sólo de los montos del reconocimiento o internalización (razonable o eficiente) dentro de los procesos productivos del agente contaminador, de los costos de reparar o paliar el efecto negativo de contaminar, los que, a su vez, equivalen al monto del impuesto ambiental o ecológico, con la intención de constituir un incentivo para que tales procesos contaminen menos, ya que con ello evidentemente se reducirán tanto el tributo como los costos de producción." Registro digital: 2022289; Instancia: Segunda Sala; Décima Época; Materias(s): Constitucional, Administrativa; Tesis: 2a./J. 51/2020 (10a.); Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 79, Octubre de 2020, Tomo I, página 476; Tipo: Jurisprudencia; IMPUESTOS ECOLÓGICOS O COSTO EFICIENTES. SU ORIGEN.

⁹⁶ Dice el Artículo 16, párrafo primero, constitucional: "Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento." Continúa con el párrafo décimo sexto: "La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos, a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos."

⁹⁷ Vid por todas: *FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN, GARANTÍA DE LA AUTORIDAD AL EMITIR EL ACTO DEBE CITAR EL NUMERAL EN QUE FUNDAMENTE SU ACTUACIÓN Y PRECISAR LAS FRACCIONES DE TAL NUMERAL. El artículo 16 de la Constitución Federal, al disponer que nadie puede ser molestado en su persona, posesiones o documentos, sino a virtud de mandamiento escrito de autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento, exige a las autoridades no simplemente que citen los preceptos de la ley aplicables, sino que también precisen con claridad y detalle la fracción o fracciones en que apoyan sus determinaciones. Lo contrario implicaría dejar al gobernado en notorio estado de indefensión, pues se le obligaría, a fin de concretar su defensa, a combatir globalmente los preceptos en que funda la autoridad el acto de molestia, analizando cada una de sus fracciones, menguando*

citado, contiene diversos párrafos y cada uno se refiere a hipótesis diversas y solo, en concreto el párrafo primero, contiene el derecho fundamental de legalidad, el cual consiste en que se debe citar de forma específica el fundamento legal de la actuación de la autoridad y las razones, motivos o circunstancias para molestar al particular.

La Ley como fuente del Derecho siempre ha tenido una trascendencia decisiva en la configuración de las instituciones tributarias. La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos señala que es producto de la actividad legislativa la norma fiscal⁹⁸. La legalidad tributaria es un mandato dirigido al poder ejecutivo, legislativo y judicial de actuar conforme a la ley. Son 565 veces el llamado que hace la Constitución Federal a la Ley⁹⁹, y es que el Derecho Constitucional del ciudadano a ser gravado con arreglo a la ley y de acuerdo con su capacidad económica, o lo que es igual, el derecho a no soportar detracciones patrimoniales que resulten impuestas o exigidas conforme al orden constitucional es un derecho fundamental¹⁰⁰ que debe respetarse de forma estricta¹⁰¹, por ello el legislador menciona

con ello su capacidad de defensa. Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, visible en el Apéndice de 1995, Séptima Época, Tomo VI, Parte TCC, página 542.

MOTIVACIÓN. SOLO SU OMISIÓN TOTAL O LA QUE SEA TAN IMPRECISA QUE NO DÉ ELEMENTOS PARA DEFENDERSE DEL ACTO, DA LUGAR A LA CONCESIÓN DEL AMPARO. Cuando el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece la obligación para las autoridades de fundar y motivar sus actos, dicha obligación se satisface, desde el punto de vista formal, cuando se expresan los numerales legales aplicables y los hechos que hacen que el caso encaje en las hipótesis normativas. Pero para ello simplemente basta que queda claro el razonamiento sustancial al respecto, sin que pueda exigirse formalmente mayor amplitud o abundancia que la expresión de lo estrictamente necesario para que de manera sustancial se comprenda el argumento expresado. Sólo la omisión total de motivación, o la que sea tan imprecisa que no dé elementos al afectado para defender sus derechos o impugnar el razonamiento aducido por las autoridades, podrá conducir a la concesión del amparo por falta formal de motivación y fundamentación, lo que no acontece cuando la autoridad responsable señala con precisión las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que tenga en consideración para resolver de lo reclamado.” Jurisprudencia con número de registro 186,910, Materia común, de la Novena Época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Fuente, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XV, Mayo de 2002, Tesis I.1o.T. J/40, página 1051.

⁹⁸ El Artículo 72-H de la CPEUM señala: “La formación de la leyes o decretos puede comenzar indistintamente en cualquiera de las dos Cámaras, con excepción de los proyectos que versen sobre empréstitos, contribuciones o impuestos, o sobre reclutamiento de tropas, todos los cuales deberán discutirse primero en la Cámara de Diputados.”

⁹⁹ Son diversas formas que utiliza la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos para llamar a la ley, por ejemplo: “de acuerdo a la ley”; “lo que la ley señale”; “la ley establecerá”; “lo que disponga la ley”; “que ordene la ley”; “la ley determinará”; “que fije la ley”; “por la ley”, entre otras. Es de llamar la atención que dentro de un cuerpo normativo compuesto de 136 artículos 565 veces cita a la ley.

¹⁰⁰ Cfr. Casado Ollero, G., “La protección de los derechos de los contribuyentes y el deber de contribuir”, AA.VV., *Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa a los LXV Años de la Ley de Justicia Fiscal*, México, Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, agosto 2001, t. I, p. 230.

¹⁰¹ Son diversas las ocasiones en que la autoridad vulnera la legalidad, prueba de ello son la cantidad, tan abultada, de juicios contenciosos administrativos que se llevan ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa. En el periodo 2019, se concluyeron 169,140 juicios, de los cuales 119,331 fueron a través de la emisión de sentencia simple de fondo, incluyendo las sentencias definitivas que sobresean los juicios y 49,809 por medio de acuerdos de desechamiento, incompetencias, entre otras bajas. Del total de expedientes concluidos en el presente periodo, 110,653 corresponden a las Salas Regionales con sede distinta a la Ciudad de México; 42,606 a las Salas Regionales

tanto a la ley, exige que se respete su cumplimiento. La legalidad exige que en todo acto de autoridad se señalen con exactitud y precisión el o los dispositivos que facultan a quien lo emita y definan el carácter con que éste actúa, por ello es obligación de todos los mexicanos contribuir para los gastos públicos, de la manera que lo dispongan las leyes, lo cual incluye cumplir con las disposiciones de carácter fiscal establecidas en la ley, a fin de que la autoridad pueda comprobar que el pago del tributo se realizó correctamente¹⁰². La jurisprudencia constitucional en materia de legalidad tributaria resume todo lo manifestado en el criterio que se cita¹⁰³.

les Metropolitanas; 317 a Salas Auxiliares, 14,686 a Salas Especializadas y 878 a las Salas Auxiliares en Materia de Pensiones Civiles. Cfr. *Memoria Anual 2019*, México, Tribunal Federal de Justicia Administrativa, 2019.

¹⁰² Algunos autores han hablado del “principio de certidumbre”, conforme al cual todo impuesto debe poseer fijeza en sus elementos para evitar actos arbitrarios por parte de la administración, que no es otra cosa que contribuir conforme a la ley y de acuerdo a ley. Vid. Margáin Manautou, E., *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, 8ª. ed., México, Universidad Autónoma de San Luis Potosí, 1985, p. 44.

¹⁰³ La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la jurisprudencia número 2a./J.170/2004, visible en el Semanario Judicial de la Federación, tomo XX, Novena Época, Diciembre de 2004, entiende por legalidad:

RENTA. EL ARTÍCULO 48, PRIMER PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE EN 2002, AL UTILIZAR LA EXPRESIÓN “ENTRE OTRAS” PARA EJEMPLIFICAR LO QUE DEBE ENTENDERSE POR DEUDAS, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA. La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido el criterio de que el acatamiento al principio de legalidad tributaria previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, exige que se establezcan en un acto material y formalmente legislativo todos los elementos que sirven de base para realizar el cálculo de una contribución, fijándolos con precisión, para evitar el comportamiento arbitrario de las autoridades que participen en su recaudación y generar al gobernado certidumbre sobre qué hecho se encuentra gravado, cómo se calculará la base del tributo, qué tasa o tarifa debe aplicarse, cómo, cuándo y dónde se realizará el entero respectivo y, en fin, todo aquello que le permita conocer qué cargas tributarias le corresponden en virtud de la situación jurídica en que se encuentra o pretenda ubicarse. Ahora bien, el artículo 48, primer párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del 1o. de enero de 2002, que señala que para los efectos del artículo 46 de dicha ley “se considerará deuda, cualquier obligación en numerario pendiente de cumplimiento, entre otras: las derivadas de contratos de arrendamiento financiero, de operaciones financieras derivadas a que se refiere la fracción IX del artículo 22 de la misma, las aportaciones para futuros aumentos de capital y las contribuciones causadas desde el último día del periodo al que correspondan y hasta el día en el que deban pagarse”, no transgrede el citado principio constitucional al utilizar la expresión “entre otras” para ejemplificar lo que debe entenderse por deudas, toda vez que establece en forma general su definición legal al disponer que “se considerará deuda, cualquier obligación en numerario pendiente de cumplimiento”, y la enumeración que hace de diversos supuestos es meramente ilustrativa, ya que en el mencionado artículo 48, primer párrafo, se indica un listado de conceptos, haciendo una remisión implícita que el legislador otorga al uso que jurídicamente se da al concepto de deudas; de manera que cualquier contribuyente puede saber en forma clara qué debe entenderse por deudas en los términos de la propia ley, y además está en posibilidad de conocer algunas que puedan considerarse como tales, sin que el legislador esté obligado a definir o establecer todos los presupuestos que eventualmente puedan ajustarse al concepto de deuda, pues las palabras que eligió para definir esta noción general tienen en la misma ley un uso que revela que son de clara comprensión.

Amparo en revisión 38/2004. Diamond Hotels Nuevo Vallarta, S.A. de C.V. 2 de abril de 2004. Cinco votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: César de Jesús Molina Suárez.

Amparo en revisión 274/2004. Productos Industrializados del Noroeste, S.A. de C.V. y otra. 14 de mayo de 2004. Cinco votos. Ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Secretario: Gustavo Eduardo López Espinoza.

El principio de legalidad es un principio de seguridad jurídica, es el acta de nacimiento del Derecho Tributario, como lo dijo Jarach.

La legalidad tributaria no puede ser satisfecha cuando el legislador no define los elementos esenciales del tributo: sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, ello equivaldría a alterar la integridad de la Constitución y el orden establecido por ella, siendo el juicio de amparo el medio jurídico para devolverle esa integridad junto con la restitución de la garantía individual al titular del Derecho público subjetivo. Satisfacer la legalidad implica respeto a la legalidad constitucional y a la legalidad ordinaria, la cual, ésta última, en ocasiones, choca con la legalidad constitucional.

La aplicación de la ley debe ser conforme al principio de aplicación estricta de determinadas disposiciones de carácter tributaria previsto por el Artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación, consiste en aplicar las normas jurídico tributarias, atendiendo fundamentalmente al sentido gramatical y conceptual de las palabras empleadas por el legislador, sin introducir ninguna hipótesis o situación que no se encuentre prevista de manera expresa en el texto de la propia ley, también lo es que ello no impide acudir a los diversos métodos de interpretación reconocidos por la ciencia jurídica a fin de lograr su mejor entendimiento y otorgar certeza y seguridad jurídica en su aplicación, tal como lo establece la tesis sustentada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación¹⁰⁴.

Amparo en revisión 648/2004. Promociones Turísticas Azteca, S.A. de C.V. y otras. 13 de agosto de 2004. Cinco votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretaria: Blanca Lobo Domínguez.

Amparo en revisión 874/2004. Supermercados Internacionales HEB, S.A. de C.V. y otras. 18 de agosto de 2004. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Genaro David Góngora Pimentel. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel; en su ausencia hizo suyo el asunto Juan Díaz Romero. Secretario: Javier Arnaud Viñas.

Amparo en revisión 965/2004. Hotel Punta Sábalo, S.A. de C.V. 18 de agosto de 2004. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Genaro David Góngora Pimentel. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Marco Antonio Cepeda Anaya." Tesis de jurisprudencia 170/2004. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del doce de noviembre de dos mil cuatro.

¹⁰⁴ Suprema Corte de Justicia de la Nación; Registro digital: 192803; Instancia: Segunda Sala; Novena Época; Materias(s): Administrativa; Tesis: 2a. CXLII/99; Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo X, Diciembre de 1999, página 406; Tipo: Aislada.

LEYES TRIBUTARIAS. SU INTERPRETACIÓN AL TENOR DE LO DISPUESTO EN EL ARTÍCULO 5o. DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

Conforme a lo establecido en el citado numeral, para desentrañar el alcance de lo dispuesto en las normas que establecen el sujeto, objeto, base, tasa o tarifa de una contribución y las excepciones a ésta, las respectivas disposiciones deben aplicarse en forma estricta, mientras que la interpretación del resto de las disposiciones tributarias podrá realizarse aplicando cualquier otro método de interpretación jurídica. Ante tal disposición, la Suprema Corte de Justicia considera que la circunstancia de que sean de aplicación estricta determinadas disposiciones de carácter tributario, no impide al intérprete acudir a los diversos métodos que permiten conocer la verdadera intención del creador de las normas, cuando de su análisis literal en virtud de las palabras utilizadas, sean técnicas o de uso común, se genere incertidumbre sobre su significado, ya que el efecto de la disposición en comento es constreñir a

El Artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, legalidad ordinaria, indica la manera en que las facultades de comprobación y gestión puede ejercerse por las autoridades administrativas, siempre con apego estricto a la Constitución y sus principios¹⁰⁵. Esto implica que la autoridad hacendaria deberá respetar los principios constitucionales de justicia fiscal en estos procedimientos de comprobación y gestión y cualquier violación o falta de observancia, necesariamente conlleva a la nulidad de todo el acto administrativo que pueden ser la visita domiciliaria y la revisión de escritorio o gabinete. Particularmente, este precepto citado, se ataca mucho en los juicios contenciosos y de amparo por violar, en ocasiones, la jurisprudencia constitucional tributaria y los derechos fundamentales en general.

Estas facultades de comprobación y gestión exclusivas de la autoridad fiscal se podrán ejercer discrecionalmente de manera conjunta, indistinta o separadamente tal y como lo indican los numerales 42 y 46, último párrafo, del Código Fiscal de la Federación. Los particulares no podrán impugnar estas actuaciones hasta el final del ejercicio de las facultades de la autoridad fiscal, es decir, se comienza con la orden de visita domiciliaria y culmina con el Acta Final de dicha visita y la notificación de la determinación de un crédito fiscal, en su caso. Hasta este momento, antes no, el contribuyente podrá acudir a los medios ordinarios legales para impugnar la actuación de la autoridad fiscal en su conjunto durante el ejercicio de las facultades de comprobación¹⁰⁶.

aqué a realizar la aplicación de la respectiva hipótesis jurídica única y exclusivamente a las situaciones de hecho que coincidan con lo previsto en ella, una vez desentrañado su alcance.

Contradicción de tesis 15/99. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Segundo en Materia Civil del Sexto Circuito, antes Segundo del propio circuito y el Segundo en Materia Administrativa del Tercer Circuito, por una parte, y el Tercero en Materias Administrativa y de Trabajo del Cuarto Circuito, anteriormente Tercero del propio circuito, por la otra. 15 de octubre de 1999. Unanimidad de cuatro votos. Ausentes: Mariano Azuela Güitrón y José Vicente Aguinaco Alemán, quien fue suplido por Juventino V. Castro y Castro. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Rafael Coello Cetina.

Nota: Esta tesis no constituye jurisprudencia pues no trata el tema de la contradicción que se resolvió.

¹⁰⁵ En México es el órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Servicio de Administración Tributaria, por sus siglas SAT, el encargado de realizar las facultades de comprobación. Dicho órgano tiene autonomía de gestión y presupuestal para realizar su objeto y cuenta con autonomía técnica para emitir sus resoluciones.

¹⁰⁶ La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis de jurisprudencia de la Décima Época; Registro: 2021743; Instancia: Segunda Sala; Tipo de Tesis: Jurisprudencia; Fuente: Semanario Judicial de la Federación; Publicación: viernes 06 de marzo de 2020 10:09 h Materia(s): (Administrativa); Tesis: 2a./J. 22/2020 (10a.), explica los aspectos de la comprobación y gestión:

FACULTADES DE COMPROBACIÓN Y DE GESTIÓN DE LAS AUTORIDADES FISCALES. ASPECTOS QUE LAS DISTINGUEN Desde la perspectiva del derecho tributario administrativo, la autoridad fiscal, conforme al artículo 16, párrafos primero y décimo sexto, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos puede ejercer facultades de gestión (asistencia, control o vigilancia) y de comprobación (inspección, verificación, determinación o liquidación) de la obligación de contribuir prevista en el numeral 31, fracción IV, del mismo Ordenamiento Supremo, concreti-

El agotar el medio ordinario de defensa es la aplicación del principio de definitividad en materia del juicio de amparo, aun cuando nuestro Tribunal Constitucional ha interpretado que podrá acudir directamente al juicio de amparo contra la orden de visita domiciliaria directamente por afectar derechos fundamentales, con independencia de que posteriormente se vuelva al juicio de amparo para impugnar el resultado final de la facultad de comprobación¹⁰⁷. La recomendación es que siempre se agote el medio or-

zada en la legislación fiscal a través de la obligación tributaria. Así, dentro de las facultades de gestión tributaria se encuentran, entre otras, las previstas en los numerales 22, 41, 41-A y 41-B (este último vigente hasta el 31 de diciembre de 2019) del Código Fiscal de la Federación; en cambio, las facultades de comprobación de la autoridad fiscal se establecen en el artículo 42 del código citado y tienen como finalidad inspeccionar, verificar, determinar o liquidar las referidas obligaciones, facultades que encuentran en el mismo ordenamiento legal invocado una regulación y procedimiento propios que cumplir.

SEGUNDA SALA

Amparo en revisión 302/2016. IQ Electronics International, S.A. de C.V. y otra. 13 de julio de 2016. Cinco votos de los Ministros Eduardo Medina Mora I., Javier Laynez Potisek, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Alberto Pérez Dayán; votó con salvedad Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Javier Laynez Potisek. Secretario: Jorge Jiménez Jiménez.

Amparo en revisión 333/2016. Financiera San Ysidro, S.A. de C.V., SOFOM, E.N.R. 31 de agosto de 2016. Unanimidad de cuatro votos de los Ministros Eduardo Medina Mora I., Javier Laynez Potisek, José Fernando Franco González Salas y Alberto Pérez Dayán. Ausente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Javier Laynez Potisek. Secretario: Jorge Jiménez Jiménez.

Contradicción de tesis 222/2017. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Cuarto del Tercer Circuito y Séptimo del Primer Circuito, ambos en Materia Administrativa. 30 de agosto de 2017. Cinco votos de los Ministros Alberto Pérez Dayán, Javier Laynez Potisek, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Eduardo Medina Mora I. Ponente: Javier Laynez Potisek. Secretaria: Jazmín Bonilla García.

Amparo directo en revisión 3550/2018. Tractopartes El Surtidor, S.A. de C.V. 19 de junio de 2019. Mayoría de cuatro votos de los Ministros Eduardo Medina Mora I., José Fernando Franco González Salas, Yasmín Esquivel Mossa y Javier Laynez Potisek; votó con reservas Eduardo Medina Mora I. Disidente: Alberto Pérez Dayán. Ponente: Javier Laynez Potisek. Secretario: José Omar Hernández Salgado.

Amparo en revisión 595/2019. Servicios Convaluisset, S.A. de C.V. 4 de diciembre de 2019. Cuatro votos de los Ministros Alberto Pérez Dayán, José Fernando Franco González Salas, Yasmín Esquivel Mossa y Javier Laynez Potisek; votaron con reservas José Fernando Franco González Salas y Javier Laynez Potisek, quien manifestó que formularía voto concurrente. Ponente: Yasmín Esquivel Mossa. Secretario: Luis Enrique García de la Mora.

Tesis de jurisprudencia 22/2020 (10a.). Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del diecinueve de febrero de dos mil veinte.

Nota: La parte conducente de la ejecutoria relativa a la contradicción de tesis 222/2017, está publicada en el Semanario Judicial de la Federación del viernes 27 de octubre de 2017 a las 10:37 horas y en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 47, Tomo II, octubre de 2017, página 896, con número de registro digital: 27411.

Esta tesis se publicó el viernes 06 de marzo de 2020 a las 10:09 horas en el Semanario Judicial de la Federación y, por ende, se considera de aplicación obligatoria a partir del martes 10 de marzo de 2020, para los efectos previstos en el punto séptimo del Acuerdo General Plenario 16/2019.

¹⁰⁷ Época: Décima Época; Registro: 2000611; Instancia: Pleno; Tipo de Tesis: Jurisprudencia; Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; Libro VII, Abril de 2012, Tomo 1; Materia(s): Común, Administrativa; Tesis: P./J. 2/2012 (10a.); Página: 61.

ORDEN DE VISITA DOMICILIARIA. PUEDE SER IMPUGNADA EN AMPARO CON MOTIVO DE SU DICTADO O, POSTERIORMENTE, EN VIRTUD DE QUE SUS EFECTOS NO SE CONSUMAN IRREPARABLEMENTE AL PROLONGARSE DURAN-

dinario de defensa o el juicio contencioso administrativo, pues a nada práctico conduciría obtener una sentencia de amparo favorable, para efectos en su caso, pues ello solo paraliza de momento la facultad de comprobación, pudiendo la autoridad fiscal iniciar otra. Lo adecuado es esperar a que finalice toda la actuación de la autoridad hacendaria, y una vez que se conozca el resultado de ella, se proceda, en su caso, a interponer el recurso ordinario o el Juicio Contencioso Administrativo ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa y se hagan valer todas y cada una de las violaciones de fondo y forma cometidas por la autoridad fiscal durante el desarrollo de la visita domiciliaria y se apoye en la aplicación e interpretación de la jurisprudencia constitucional tributaria y sus principios.

Por otra parte, no omitimos decir que la Ley Federal de Derechos de Contribuyente¹⁰⁸, como expresión material de este principio de legalidad, es un buen comienzo para que los derechos públicos subjetivos se apliquen y respeten para los titulares de la obligación tributaria, sin embargo, no es suficiente y habrá que mejorarla¹⁰⁹.

TE EL DESARROLLO DE LA DILIGENCIA RESPECTIVA AL TRASCENDER A LA RESOLUCIÓN QUE DERIVE DEL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN.

Conforme al principio de seguridad jurídica previsto en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la orden de visita domiciliaria expedida en ejercicio de la facultad del Estado para verificar el cumplimiento de obligaciones fiscales a cargo de los contribuyentes debe: a) constar en mandamiento escrito; b) ser emitida por autoridad competente; c) contener el objeto de la diligencia; y, d) satisfacer los demás requisitos que fijan las leyes de la materia. Ahora bien, en virtud de dicho mandamiento, la autoridad tributaria puede ingresar al domicilio de las personas y exigirles la exhibición de libros, papeles o cualquier mecanismo de almacenamiento de información, indispensables para comprobar, a través de diversos concatenados entre sí, que han acatado las disposiciones fiscales, lo que implica la invasión a su privacidad e intimidad. En esa medida, al ser la orden de visita domiciliaria un acto de autoridad cuyo inicio y desarrollo puede infringir continuamente derechos fundamentales del visitado durante su práctica, ya sea que se verifique exclusivamente en una diligencia o a través de distintos actos vinculados entre sí, debe reconocerse la procedencia del juicio de amparo para constatar su apego a lo previsto en la Constitución General de la República y en las leyes secundarias, con el objeto de que el particular sea restituido, antes de la consumación irreparable de aquellos actos, en el goce pleno de los derechos transgredidos por la autoridad administrativa. Por ende, la orden de visita se puede impugnar de inmediato a través del juicio de amparo indirecto, conforme al artículo 114, fracción II, párrafo primero, de la Ley de Amparo, dentro del plazo legal establecido para ese efecto en el propio ordenamiento y hasta que cese la violación al derecho fundamental de inviolabilidad del domicilio, lo cual no implica la imposibilidad de plantear posteriormente en el juicio de amparo, promovido contra la liquidación respectiva o la resolución que ponga fin a los medios ordinarios de defensa procedentes en su contra, al tenor de los párrafos tercero y cuarto de la fracción XII del artículo 73 de la Ley referida, los vicios constitucionales o legales que pudiese tener la señalada orden cuando no haya sido motivo de pronunciamiento en diverso juicio de amparo.

Contradicción de tesis 1/2008-PL. Entre las sustentadas por la Primera y la Segunda Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. 6 de octubre de 2011. Unanimidad de once votos. Ponente: Arturo Zaldívar Lelo de Larrea. Secretario: Gustavo Naranjo Espinosa.

El Tribunal Pleno en sesión de veintisiete de febrero en curso, aprobó, con el número 2/2012 (10a.), la tesis jurisprudencial que antecede. México, a veintisiete de febrero de dos mil doce.

¹⁰⁸ El Artículo Primero Transitorio de la ley, entró en vigor un mes después de su publicación en el Diario Oficial de la Federación, la cual fue el 23 de junio del 2005.

¹⁰⁹ Sobre el tema consultar Rios Granados, G., "Potestades de la administración tributaria y los derechos del contribuyente", AA.VV., *Temas Selectos de Derecho Tributario*, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas-UNAM, 2007.

Principio de reserva de Ley

Si el Derecho Financiero estudia el aspecto jurídico de la actividad financiera del Estado y en sentido amplio comprende, entre otras cosas, la elaboración normativa de las contribuciones es preciso hablar de la ley: *nullum tributum sine lege*, pero de la llamada reserva de ley que comprende, la realización de la ley. Toda contribución debe estar en ley y establecida conforme a la ley, es decir, los elementos de la prestación patrimonial de carácter público necesariamente los regulará la ley¹¹⁰.

El Estado tiene el derecho para constituirse propietario de las aportaciones que hacen los particulares, no en forma voluntaria sino en forma obligatoria, derivado del imperativo legal de la Constitución y hecha efectiva por medio del cobro coactivo que realiza. Así se materializa el principio de legalidad¹¹¹, o dicho de otra forma, el Estado tiene derecho a las contribuciones con arreglo a la ley y de conformidad con la misma.

La reserva de ley actúa como límite del poder ejecutivo y del poder legislativo, pues todas las contribuciones deben estar establecidas en ley y únicamente se han de cumplir aquellas autorizadas por el Congreso de la Unión. Solo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público, dice la parte final del primer párrafo del Artículo 1o. del Código Fiscal de la Federación. Lo anterior pone de manifiesto lo trascendente de contribuir conforme a la ley, pues, de conformidad con Fonrouge, es la principal fuente de la Actividad Financiera del Estado¹¹².

En palabras de Casado Ollero solo con arreglo a la ley podrán establecerse prestaciones patrimoniales de carácter público y se está reconociendo, como reverso del deber de

¹¹⁰ Señala el Código Fiscal de la Federación en su párrafo primero: "Artículo 5o. Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa."

¹¹¹ Comienza el Código Fiscal de la Federación en su Artículo 1o.: "Las personas físicas y las morales, están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas. Las disposiciones de este Código se aplicarán en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de los que México sea parte. Sólo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico. La Federación queda obligada a pagar contribuciones únicamente cuando las leyes lo señalen expresamente. Los estados extranjeros, en casos de reciprocidad, no están obligados a pagar impuestos. No quedan comprendidas en esta exención las entidades o agencias pertenecientes a dichos estados. Las personas que de conformidad con las leyes fiscales no estén obligadas a pagar contribuciones, únicamente tendrán las otras obligaciones que establezcan en forma expresa las propias leyes."

¹¹² "Sin ley no habría actividad financiera..." Fonrouge, G., *Derecho Financiero*, 3ª. ed., Buenos Aires, Depalma, 1986, p. 58. Sobre el tema consultar: Martín Queralt, J., Lozano Serrano, C., Tejerizo López, J.M., y Casado Ollero, G., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 23ª. ed., Madrid, Tecnos, 2012, pp. 120-128; y Torruco Salcedo, S., "Principio de Reserva de Ley tributaria en la jurisprudencia mexicana", AA.VV., *Derecho Fiscal. Homenaje a Eusebio González García*, México, Novum-Universidad Panamericana, 2014, pp. 175-183.

contribuir, el derecho constitucional del ciudadano a un tributo legal y a no ser gravado sin ley o con normas que desborden el marco legal¹¹³. La reserva de ley significa que todos los elementos esenciales de la relación jurídica tributaria deben estar establecidos por una ley.

Ahora bien, este principio podría desbordarse con relación al Artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, que establece que las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información otras autoridades fiscales, tienen facultades para efectuar una revisión de gabinete, para lo cual pueden requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que exhiban en su domicilio, establecimiento, en las oficinas de las propias autoridades o dentro del buzón tributario, dependiendo de la forma en que se efectuó el requerimiento, los datos, documentos o informes que se les requieran para llevar a cabo su revisión.

En caso de que la autoridad fiscal, en uso de sus facultades de comprobación, detecte que una persona física o jurídica no acreditó la efectiva prestación del servicio o adquisición de los bienes o no corrigió su situación fiscal, determinará el o los créditos fiscales que correspondan, y las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales se considerarán como actos o contratos simulados.

El ejercicio de las facultades de fiscalización no se limita a detectar incumplimientos que deriven en la determinación de un crédito fiscal al contribuyente omiso, sino que lleva implícita la posibilidad de que la autoridad verifique si efectivamente lo manifestado por el contribuyente corresponde a la realidad, es decir, si se han realizado las situaciones jurídicas o de hechos previstas en las disposiciones legales y si el sujeto pasivo de la obligación tributaria les ha dado los efectos fiscales correctos; de ahí que, la autoridad para estar en posibilidad de determinar que no se realizaron las operaciones declaradas por el contribuyente, no se encuentra obligada a aplicar el procedimiento contenido en el Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha interpretado con relación a las facultades de comprobación y de valoración de pruebas de la autoridad administrativa, que la presunción tributaria prevista en los Artículos 63, primer párrafo y 69-B del Código Fiscal de

¹¹³ Casado Ollero, G., *op. cit.*, pp. 248-250.

la Federación¹¹⁴ con relación a los comprobantes fiscales y al requerimiento, por segunda vez, de más documentos al contribuyente para acreditar la legalidad de sus comprobantes fiscales cumple con la reserva de ley¹¹⁵. En el mismo sentido se ha pronunciado el Tribunal

¹¹⁴ Artículo 63. Primer párrafo: “Los hechos que se conozcan con motivo de las facultades de comprobación previstas en este Código, o en las leyes fiscales, o bien que consten en los expedientes o documentos que lleven o tengan en su poder las autoridades fiscales, así como aquéllos proporcionados por otras autoridades fiscales podrán servir para motivar las resoluciones de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y cualquier otra autoridad u organismo descentralizado competente en materia de contribuciones federales.”

Por su parte dice el Artículo 69-B. “Cuando la autoridad fiscal detecte que un contribuyente ha estado emitiendo comprobantes sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes, o bien, que dichos contribuyentes se encuentren no localizados, se presumirá la inexistencia de las operaciones amparadas en tales comprobantes. En este supuesto, procederá a notificar a los contribuyentes que se encuentren en dicha situación a través de su buzón tributario, de la página de internet del Servicio de Administración Tributaria, así como mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación, con el objeto de que aquellos contribuyentes puedan manifestar ante la autoridad fiscal lo que a su derecho convenga y aportar la documentación e información que consideren pertinentes para desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad a notificarlos. Para ello, los contribuyentes interesados contarán con un plazo de quince días contados a partir de la última de las notificaciones que se hayan efectuado. Transcurrido dicho plazo, la autoridad, en un plazo que no excederá de cinco días, valorará las pruebas y defensas que se hayan hecho valer; notificará su resolución a los contribuyentes respectivos a través del buzón tributario y publicará un listado en el Diario Oficial de la Federación y en la página de internet del Servicio de Administración Tributaria, únicamente de los contribuyentes que no hayan desvirtuado los hechos que se les imputan y, por tanto, se encuentran definitivamente en la situación a que se refiere el primer párrafo de este artículo. En ningún caso se publicará este listado antes de los treinta días posteriores a la notificación de la resolución.

Los efectos de la publicación de este listado serán considerar, con efectos generales, que las operaciones contenidas en los comprobantes fiscales expedidos por el contribuyente en cuestión no producen ni produjeron efecto fiscal alguno.

Las personas físicas o morales que hayan dado cualquier efecto fiscal a los comprobantes fiscales expedidos por un contribuyente incluido en el listado a que se refiere el párrafo tercero de este artículo, contarán con treinta días siguientes al de la citada publicación para acreditar ante la propia autoridad, que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan los citados comprobantes fiscales, o bien procederán en el mismo plazo a corregir su situación fiscal, mediante la declaración o declaraciones complementarias que correspondan, mismas que deberán presentar en términos de este Código.

En caso de que la autoridad fiscal, en uso de sus facultades de comprobación, detecte que una persona física o moral no acreditó la efectiva prestación del servicio o adquisición de los bienes, o no corrigió su situación fiscal, en los términos que prevé el párrafo anterior, determinará el o los créditos fiscales que correspondan. Asimismo, las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales antes señalados se considerarán como actos o contratos simulados para efecto de los delitos previstos en este Código.”

¹¹⁵ Época: Décima Época; Registro: 2020638; Instancia: Segunda Sala; Tipo de Tesis: Jurisprudencia Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación; Libro 70, Septiembre de 2019, Tomo I Materia(s): Constitucional, Administrativa; Tesis: 2a./J. 120/2019 (10a.); Página: 366.

PROCEDIMIENTO DE DETERMINACIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES. EL ARTÍCULO 70 DEL REGLAMENTO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE PREVÉ UN REQUERIMIENTO DE INFORMACIÓN ADICIONAL, NO CONTRAVIENE LOS PRINCIPIOS DE RESERVA DE LEY Y DE SUBORDINACIÓN JERÁRQUICA.

La principal finalidad del procedimiento previsto en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación es establecer un marco de condiciones que –mediante una presunción iuris tantum– se orienta a descubrir la verdadera naturaleza de los documentos con los que los contribuyentes que expiden y los que reciben comprobantes pretenden amparar un acto o actividad determinada. Si dentro de las facultades que el legislador otorga a la autoridad ad-

Federal de Justicia Administrativa en relación con la posibilidad de que la autoridad fiscalizadora pueda determinar la inexistencia de las operaciones aún sin previamente haber desarrollado el procedimiento del Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación¹¹⁶.

La reserva de ley es un freno a la autoridad para que no vaya más allá de lo que dispone la norma tributaria, sin embargo, podría haber conflicto en el caso del Artículo 5o.-A del Código Fiscal de la Federación¹¹⁷ que regula que la autoridad podrá indicar cuál es el acto jurídico que debió haber realizado el contribuyente para obtener el beneficio económico deseado, es decir, hace una reclasificación sobre las operaciones de los contribuyentes. La autoridad desea que cumplas como ella quiere y como ella piensa y ello viola el principio de reserva de ley, toda vez que esta conducta prevista en el Artículo citado desborda la ley al pretender la autoridad calificar, con criterios subjetivos, cuando hay una “razón de negocios” y cuando no la hay, lo que transgrede al contribuyente al no tener certeza de lo que realizará o interpretará la autoridad hacendaria. Recordemos que, conforme al Código de Comercio, la validez del acto de comercio no depende de formalidades especiales y que cada persona es libre para obligarse en los términos que quiso obligarse, disposición que data en nuestro país desde el

ministrativa se encuentran el valorar las pruebas pertinentes y concluir su idoneidad para liberar al contribuyente de una presunción en su contra, un segundo requerimiento de información no altera el contenido del mencionado artículo 69-B. Más bien, este requerimiento adicional –que es acorde con las facultades de valoración de la autoridad administrativa– funge como complemento a la ley al optimizar la consecución de los fines deseados. Así, no se trata de un aspecto de la materia fiscal que tenga que ser desarrollado, necesariamente, mediante una norma legal y, por tanto, el artículo 70 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación no es exorbitante o contrario a la disposición pertinente del código tributario, por lo que no contraviene los principios de reserva de ley y de subordinación jerárquica.”

Contradicción de tesis 252/2019. Entre las sustentadas por el Séptimo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito y el Octavo Tribunal Colegiado de Circuito del Centro Auxiliar de la Primera Región, con residencia en Naucalpan de Juárez, Estado de México. 7 de agosto de 2019. Cinco votos de los Ministros Alberto Pérez Dayán, Eduardo Medina Mora I., José Fernando Franco González Salas, Yasmín Esquivel Mossa y Javier Laynez Potisek. Ponente: Eduardo Medina Mora I. Secretario: Juan Jaime González Varas.

Tesis de jurisprudencia 120/2019 (10a.). Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del veintiuno de agosto de dos mil diecinueve.

Esta tesis se publicó el viernes 20 de septiembre de 2019 a las 10:29 horas en el Semanario Judicial de la Federación y, por ende, se considera de aplicación obligatoria a partir del lunes 23 de septiembre de 2019, para los efectos previstos en el punto séptimo del Acuerdo General Plenario 19/2013.

¹¹⁶ Vid. 2a./J.78/2019 (10a.) y VII-J-1aS-87.

¹¹⁷ Dice en la parte que interesa el Artículo 5o.-A: “Los actos jurídicos que carezcan de una razón de negocios y que generen un beneficio fiscal directo o indirecto, tendrán los efectos fiscales que correspondan a los que se habrían realizado para la obtención del beneficio económico razonablemente esperado por el contribuyente... La autoridad fiscal podrá presumir, salvo prueba en contrario, que no existe una razón de negocios, cuando el beneficio económico cuantificable razonablemente esperado, sea menor al beneficio fiscal. Adicionalmente, la autoridad fiscal podrá presumir, salvo prueba en contrario, que una serie de actos jurídicos carece de razón de negocios, cuando el beneficio económico razonablemente esperado pudiera alcanzarse a través de la realización de un menor número de actos jurídicos y el efecto fiscal de estos hubiera sido más gravoso...”

año de 1887 y sigue vigente¹¹⁸. En similares términos se pronuncia el Código Civil en la Ciudad de México en su Artículo 1832¹¹⁹.

9. Principio de generalidad

La ley es una disposición que obliga a todos, porque trata de un interés común, por ello es general. Nuestro Artículo 31, fracción IV constitucional no es la excepción.

El principio de generalidad obliga a todos los poderes, ejecutivo, legislativo y judicial, de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos efectuando una aplicación correcta de las normas tributarias¹²⁰ y obliga, igualmente, a los extranjeros¹²¹.

Al poder legislativo lo obliga a proponer una norma jurídica practicable, objetiva, real y respetuosa de la Constitución y que se adapte a la realidad económica nacional e internacional; al poder ejecutivo le demanda que la aplique correctamente, conforme a la ley y de acuerdo con la ley, y al poder judicial que la interprete conforme a la Carta Magna y a los tratados internacionales suscritos por México.

El principio de generalidad en el campo de la tributación, como en el orden jurídico general, es el fundamento de los principios generales del Derecho. Está consagrado en todos los sistemas constitucionales, ya sea de modo directo o indirecto. Es el fundamento de los demás principios propios de la tributación, como la proporcionalidad, equidad, capacidad económica, entre otros y es el medio por el cual el Derecho logra uno de sus fines como la justicia.

La generalidad está en función de la legitimidad del orden jurídico tributario, aspecto novedoso en la preceptiva constitucional contemporánea.

¹¹⁸ Dice el Artículo 78 del Código de Comercio: "En las convenciones mercantiles cada uno se obliga en la manera y términos que aparezca que quiso obligarse, sin que la validez del acto comercial dependa de la observancia de formalidades o requisitos determinados."

¹¹⁹ Artículo 1832 del Código Civil para la Ciudad de México: "En los contratos civiles cada uno se obliga en la manera y términos que aparezca que quiso obligarse, sin que para la validez del contrato se requieran formalidades determinadas, fuera de los casos expresamente designados por la ley."

¹²⁰ El principio de generalidad o de universalidad como antes se conocía, no se remonta más allá del año 1789, época de la Revolución Francesa. Al comienzo combate las arbitrariedades que existían entre los individuos, los que menos tienen pagan menos y a veces nada. El pago del impuesto era una manera de reafirmar la victoria de los pueblos sobre los vencidos y al paso del tiempo se convirtió en una contribución. Ya en la época de la Constituciones sociales se estableció como principio de generalidad. Cfr. Yebra Matul-Ortega, P., *La Justicia Fiscal y el Impuesto sobre la Renta*, España, Secretariado de Publicaciones de la Universidad de Santiago de Compostela, 1973, p. 51; Martín Queralt, J., Lozano Serrano, C., Casado Ollero, G., y Tejerizo López, M., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 6ª. ed., España, Tecnos, 1995, p. 124.

¹²¹ El Artículo 1o., párrafo primero, del Código Fiscal de la Federación reza: "Las personas físicas y morales, están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas. Las disposiciones de este Código se aplicarán en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de los que México sea parte. Sólo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico".

Este principio se ha definido por diversos tratadistas¹²², sin embargo, la definición de Neumark nos parece la más completa:

El principio de generalidad de la imposición exige que, por una parte, se someta a gravamen fiscal a todas las personas (físicas y jurídicas) en tanto tengan capacidad de pago y queden tipificadas por una de las razones legales que dan nacimiento a la obligación tributaria, sin que se tengan en cuenta para ello criterios extraeconómicos, tales como nacionalidad (jurídica), estado civil, clase social, religión, etc., y que, por otra parte, en el marco de un impuesto particular, no se admitan otras excepciones a la obligación tributaria subjetiva y objetiva que las que parezcan inexcusables por razones de política económica, social, cultura y sanitaria o por imperativos técnico-tributarios¹²³. Lo anterior se sintetiza: a) todos tenemos la obligación de cubrir el importe de los gravámenes fiscales; b) el gravamen queda sujeto a la capacidad económica; c) toda obligación tributaria debe estar regulada por ley; d) la generalidad no admite excepciones de sujetos y de pago, y e) solo razones señaladas podrán exigir su cumplimiento.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación interpreta que la generalidad tributaria es un tema de confianza legítima, tutelada por la exigencia de obtención de recursos para todos, para atender necesidades sociales cuya solidaridad nos demanda¹²⁴.

¹²² Vid. Por todas: Sáinz De Bujanda lo define: "... significa que todos los ciudadanos han de concurrir al levantamiento de las cargas públicas...". *Lecciones de Derecho Financiero, op. cit.*, p.104; Rodríguez Bereijo, A. establece que la generalidad del impuesto es la primera condición para realizar la igualdad de la imposición, toda vez que solo un sistema podrá ser justo y equitativo si todos contribuyen de acuerdo a su capacidad de pago: "El Sistema Tributario en la Constitución (Los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional)", *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 36, 1992, pp. 40-41. Fonrouge, habla de una derivación del principio de igualdad, que implica que se abarque de forma integral con el cobro de los impuestos a las personas o bienes previstos en la ley: *Derecho Financiero*, 3ª. ed., Buenos Aires, Depalma, 1986, vol. I, p. 306.

¹²³ Cfr. Neumark, F., "*Principios de Imposición*", 2ª. ed., Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1994, Obras Básicas de Hacienda Pública, p. 27.

¹²⁴ Consultar la Tesis de Jurisprudencia de la Décima Época, con Registro: 2021455, publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación; Libro 74, Enero de 2020, Tomo I; Materia(s): Constitucional, Administrativa; Tesis: 2a./J. 4/2020 (10a.); Página: 869.

CONFIANZA LEGÍTIMA. SU APLICACIÓN EN EL ORDEN JURÍDICO MEXICANO RESPECTO DE ACTOS LEGISLATIVOS.

La figura de mérito, en relación con el tipo de actos referidos, debe invocarse bajo la perspectiva de irretroactividad de las normas consagrada en el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, porque pretender tutelar meras expectativas de derecho contra los actos legislativos equivaldría a la congelación del derecho, a su inmovilización total o parcial y el consecuente cierre definitivo a los cambios sociales, políticos o económicos, lo cual sería contrario al Estado de derecho democrático y a la facultad que, en éste, tiene el legislador de ajustar la norma a las cambiantes necesidades de la sociedad y de la realidad. Además, específicamente en el ámbito tributario, su diseño por vía de leyes es facultad del Congreso de la Unión y, por ende, conlleva un margen amplio de libertad de configuración, de modo que no existe un derecho constitucionalmente tutelado para que el sistema tributario permanezca inmodificable y estático, sino por el contrario resulta indispensable para el poder público adaptar la normativa fiscal al contexto económico, tanto nacional e internacional, así como a las necesidades pú-

Principio de autodeterminación

En nuestro sistema tributario rige el principio de autodeterminación, derivado a nuestro entender, del principio de generalidad, lo que significa que, salvo disposición expresa en contrario, corresponde a los contribuyentes determinar el monto de las prestaciones patrimoniales de carácter públicas a su cargo, razón por la cual, debe otorgarles la oportunidad de alegar y probar lo que a su derecho convenga para desvirtuar los hechos u omisiones que pudieran entrañar el incumplimiento de sus obligaciones fiscales; de ahí que la autoridad fiscal podrá determinar el monto de las contribuciones omitidas en ejercicio de sus facultades de comprobación si, y solo si, se trata de pagos y declaraciones definitivas y el contribuyente no ejerce su derecho de prueba en el procedimiento de fiscalización respectivo o, habiéndolo ejercido, no logra desvirtuar las irregularidades advertidas.

blicas. Aunado a ello, la modificación de las normas tributarias tiene, por regla general, un fin de interés público que es preponderante al interés particular de cada contribuyente, pues con base en el principio de generalidad tributaria se tutela el interés del Estado en la percepción de ingresos, que es un interés público encaminado a atender necesidades sociales relevantes con amplio respaldo o tutela constitucional, así como la necesidad de basar la contribución de los ciudadanos para sostener los gastos públicos en criterios de solidaridad. Por tanto, la confianza legítima no tiene el alcance de oponer al legislador meras expectativas de derecho para cuestionar la regularidad constitucional de los actos en los que se determina el establecimiento, modificación o supresión de regulaciones en materia de contribuciones, debido a la imposibilidad del contribuyente de contar con la esperanza de que una tasa, tarifa e incluso un régimen de tributación permanezcan inmodificables hacia el futuro.

Amparo en revisión 894/2015. Aguilares, S. de P.R. de R.L. y otra. 5 de octubre de 2016. Cinco votos de los Ministros Eduardo Medina Mora I., Javier Laynez Potisek, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Alberto Pérez Dayán; votó con salvedad Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: José Fernando Franco González Salas. Secretario: Joel Isaac Rangel Agüeros.

Amparo en revisión 670/2015. Bachoco, S.A. de C.V. 8 de febrero de 2017. Cinco votos de los Ministros Alberto Pérez Dayán, Javier Laynez Potisek, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Eduardo Medina Mora I.; votó con salvedad Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: José Fernando Franco González Salas. Secretario: Joel Isaac Rangel Agüeros.

Amparo en revisión 914/2015. Granjas Ojai, S.A. de C.V. y otra. 8 de febrero de 2017. Cinco votos de los Ministros Alberto Pérez Dayán, Javier Laynez Potisek, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Eduardo Medina Mora I.; votó con salvedad Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: José Fernando Franco González Salas. Secretario: Joel Isaac Rangel Agüeros.

Amparo en revisión 545/2019. Grupo Peli, S.A. de C.V. y otras. 13 de noviembre de 2019. Cuatro votos de los Ministros Alberto Pérez Dayán, José Fernando Franco González Salas, Yasmín Esquivel Mossa y Javier Laynez Potisek; votó en contra de algunas consideraciones José Fernando Franco González Salas y Javier Laynez Potisek manifestó que formularía voto concurrente. Ponente: Yasmín Esquivel Mossa. Secretario: Luis Enrique García de la Mora.

Amparo en revisión 557/2019. Soluciones Humanas Silver, S.A. de C.V. 21 de noviembre de 2019. Cuatro votos de los Ministros Alberto Pérez Dayán, José Fernando Franco González Salas, Yasmín Esquivel Mossa y Javier Laynez Potisek; votó con reserva de criterio José Fernando Franco González Salas y Javier Laynez Potisek manifestó que formularía voto concurrente. Ponente: Yasmín Esquivel Mossa. Secretario: Luis Enrique García de la Mora.

Tesis de jurisprudencia 4/2020 (10a.). Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del quince de enero de dos mil veinte.

Esta tesis se publicó el viernes 24 de enero de 2020 a las 10:25 horas en el Semanario Judicial de la Federación y, por ende, se considera de aplicación obligatoria a partir del lunes 27 de enero de 2020, para los efectos previstos en el punto séptimo del Acuerdo General Plenario 16/2019.

Conforme al Artículo 6o., párrafo tercero del Código Fiscal de la Federación¹²⁵ el contribuyente debe determinar las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario, es decir, es en el causante en quien recae la obligación de determinar, en cantidad líquida, las contribuciones a enterar, mediante operaciones matemáticas encaminadas a fijar su importe exacto a través de la aplicación de las tasas tributarias establecidas en la ley. Así, la autodeterminación de las contribuciones parte de un principio de buena fe, el cual permite al contribuyente declarar voluntariamente el monto de sus obligaciones tributarias e identificar, por consiguiente, su capacidad para contribuir a los gastos públicos.

10. Principio de destino del gasto público

Para ubicar el principio de destino del gasto público, es necesario diferenciar el tratamiento técnico que da sustento al Derecho Financiero y Tributario, como al Derecho Presupuestario¹²⁶, dado que el destino del gasto público y, en general, el concepto gasto público, es una noción de estricto contenido jurídico, cuyo tratamiento y estudio parte de la constitucionalidad que lo vertebra.

La Constitución establece en su Artículo 73, fracción VII, que el Congreso tiene facultad para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto y el Artículo 126 que no podrá hacerse pago alguno que no esté comprendido en el Presupuesto o determinado por una ley posterior.

La naturaleza jurídica del principio de destino del gasto público, se repite, es de naturaleza jurídica constitucional, porque la norma constitucional es la estructura fundamental del Estado; así como la asignación de competencias a los órganos legislativos, administrativos y jurisdiccionales, además de la enumeración de las garantías y libertades públicas¹²⁷; si bien la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos puede leerse como un texto positivo, su naturaleza intrínseca es política.

En consecuencia, el elemento político es un elemento que podrá ser de relevancia paralela a los principios que deben regir al gasto público, pero para el fin que interesa solo se formula el enunciado en su término más amplio.

¹²⁵ "... Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario. Si las autoridades fiscales deben hacer la determinación, los contribuyentes les proporcionarán la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de su causación."

¹²⁶ "... entendido como ordenación jurídica de la actividad financiera del Estado y demás entes públicos dirigida a la obtención de los ingresos y a la erogación de los gastos necesarios para atender al funcionamiento de los servicios públicos y a la satisfacción de las demás necesidades colectivas..." Rodríguez Bereijo, A. citado por Martínez Lago, M. A., *Manual de Derecho Presupuestario*, España, Colex, 1992, p. 29.

¹²⁷ Sáinz De Bujanda, F., *Sistema de Derecho Financiero. Introducción*, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, 1985, vol. segundo, pp. 402, 403 y ss.

El Derecho del gasto público es el conjunto de principios y de normas de naturaleza jurídica que disciplinan la gestión y erogación de los fondos públicos por parte de las diferentes Haciendas¹²⁸; es la sistematización para crear y/o acrecentar la hacienda pública, es decir el método relativo para la obtención o acrecentamiento de esa riqueza o hacienda pública.

Este principio deriva de la naturaleza jurídica constitucional de las normas que lo regulan, ya que se refiere a reglas totalmente diferenciadas de las reglas económicas o contables. El gasto público y su sistema jurídico parten y se sustenta en un orden constitucional del cual toman los principios que lo rigen, por ello, el primer principio se refiere a la consideración estricta de los preceptos constitucionales aplicables, como la igualdad, proporcionalidad y equidad que disponen los Artículos 1o. y 31, fracción IV de nuestra Constitución.

Con esta premisa y siguiendo a Sáinz de Bujanda, el Derecho Tributario elabora conceptos propios y por ello goza de autonomía dogmática, a efecto de proyectar sus normas sobre la actividad financiera del Estado.

No puede dejar de reiterarse que las normas que regulan el ciclo ingreso-gasto, considerando el fin que persiguen tienen elementos que se sujetan a los principios constitucionales que se obedecen para disciplinar y tutelar su regulación. En cuanto a las normas o legislación sobre presupuesto y contabilidad, por tener un carácter técnico, tendrán un tratamiento específico en leyes secundarias, que podrán abordarlas conforme a los sistemas que los legisladores y especialistas doctrinarios juzguen oportunas; por ello debe quedar expresado que el Derecho del gasto público, tiene un carácter eminentemente jurídico, y que las reglas jurídicas sobre presupuesto y contabilidad pública son, en esencia de orden técnico. El Derecho Presupuestario y la contabilidad pública no podrían ser encuadrados ni en el Derecho político, ni en el administrativo¹²⁹. Tiene su fuente, igualmente, en las normas constitucionales y el sistema político democrático que contiene, instituido para el beneficio de todos los mexicanos; en primer término, la garantía de igualdad que garantiza un trato igual para la paridad de circunstancias; esta garantía está en estrecha relación con los principios del Artículo 31, fracción IV, que dispone la proporcionalidad y equidad tributarias, ya que una fuente para sustentar el gasto público, es desde luego un sistema tributario sujeto a esos principios, que determinen y distribuyan las cargas fiscales en igualdad de cir-

¹²⁸ Cfr. Miranda Pérez, A., "Nociones de Derecho Constitucional Presupuestario", AA.VV., *Derecho Presupuestario (Temas Selectos)*, México, Porrúa, 2006, p. 106.

¹²⁹ Sáinz De Bujanda, F., *op. cit.* p. 396.

cunstancias. Otros elementos constitucionales se refieren a las actividades económicas del Estado, mediante las cuales, planea, conduce, coordina y orienta esas actividades, con una base subyacente que es la obtención de riqueza, así como su destino ya como gasto público con vocación social, dado que esa actividad económica tiene como fin primordial hacer viable sus políticas económicas y financieras. En este rubro de naturaleza económica están las disposiciones constitucionales contenidas en los Artículos 25 que establece la rectoría del desarrollo nacional a favor del Estado con un pormenorizado listado de actividades y acciones para esos fines; en el Artículo 26 se fundamenta el sistema de planeación para el desarrollo nacional; este dispositivo se conjunta con el contenido del Artículo 25 citado. El Artículo 27 constitucional, como uno de los pilares fundamentales del Estado mexicano, sienta las bases para la regulación de los bienes y recursos de la Nación, por lo cual está relacionado con el destino del gasto público y la obtención de una parte sustancial de la renta nacional; establece el marco legal de la zona económica exclusiva y, para este fin debe relacionarse con el Artículo 134 que ordena la administración eficaz de los recursos públicos. El contenido económico del Artículo 28 establece principios y funciones del Estado en áreas estratégicas; regulación de precios, emisión de billetes y, subsidios que se podrán otorgar para actividades prioritarias, entre otros.

Con el mismo sentido se citan los Artículos 73, fracción VIII, que dispone bases para que el ejecutivo pueda celebrar empréstitos; los principios que se establecen al efecto son ejecución de obras que directamente produzcan un incremento en los ingresos públicos, salvo los que se realicen con propósitos de regulación monetaria, operaciones de conversión y los que se contraten durante alguna emergencia declarada por el Ejecutivo Federal en términos del Artículo 29.

En esas circunstancias, se pone de manifiesto que las disposiciones de orden económico que establece la Constitución se encuentran relacionadas directamente con los principios del gasto público, dado que el gasto público debe ser con vocación social, coherente y hacerse en exclusiva para obtener el mayor beneficio nacional.

A. Principio de control y fiscalización del gasto público

El control y fiscalización del presupuesto debe garantizar su empleo benéfico y honrado y propiciar la responsabilidad ciudadana, en especial la de los servidores públicos, en su manejo y destino. En efecto, debe haber una ordenación jurídica única de ingresos y gastos públicos, por cada ente público (principio de unidad) prevista en el presupuesto (principio de universalidad).

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha interpretado el Artículo 31, fracción IV, con relación al gasto de la siguiente manera en la jurisprudencia citada al pie¹³⁰. Igualmente, en una jurisprudencia histórica, nuestro máximo tribunal al hablar de la naturaleza constitucional del gasto público explicaba lo antes apuntado¹³¹.

¹³⁰ Registro: 179,575; Tesis aislada; Materia(s): Administrativa; Novena Época; Instancia: Segunda Sala; Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; XXI, Enero de 2005; Tesis: 2a. IX/2005; Página: 605.

GASTO PÚBLICO.

Del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que establece la obligación de los mexicanos de “contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”; en relación con los artículos 25 y 28 de la propia Constitución, así como de las opiniones doctrinarias, se infiere que el concepto de “gasto público”, tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo, por cuanto el importe de las contribuciones recaudadas se destina a la satisfacción de las necesidades colectivas o sociales, o a los servicios públicos; así, el concepto material de “gasto público” estriba en el destino de la recaudación que el Estado debe garantizar en beneficio de la colectividad.

Amparo en revisión 1305/2004. Jorge Ernesto Calderón Durán. 19 de noviembre de 2004. Cinco votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: César de Jesús Molina Suárez.

¹³¹ Jurisprudencia con Registro: 900,228; Materia(s): Constitucional; Séptima Época; Instancia: Sala Auxiliar; Fuente: Apéndice 2000; Tomo I, Const., Jurisprudencia SCJN; Tesis: 228; Página: 272; Genealogía: Informe 1969, pág. 25.; Apéndice '95: Tesis 367 PG. 339.

GASTO PÚBLICO, NATURALEZA CONSTITUCIONAL DEL.- La circunstancia, o el hecho de que un impuesto tenga un fin específico determinado en la ley que lo instituye y regula, no le quita, ni puede cambiar, la naturaleza de estar destinado el mismo impuesto al gasto público, pues basta consultar el Presupuesto de Egresos de la Federación, para percatarse de cómo todos y cada uno de los renglones del Presupuesto de la Nación tiene fines específicos, como lo son, comúnmente, la construcción de obras hidráulicas, de caminos nacionales o vecinales, de puentes, calles, banquetas, pago de sueldos, etc. El “gasto público”, doctrinaria y constitucionalmente, tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo; y es y será siempre “gasto público”, que el importe de lo recaudado por la Federación, al través de los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos, se destine a la satisfacción de las atribuciones del Estado relacionadas con las necesidades colectivas o sociales, o los servicios públicos. Sostener otro criterio, o apartarse, en otros términos, de este concepto constitucional, es incidir en el unilateral punto de vista de que el Estado no está capacitado ni tiene competencia para realizar sus atribuciones públicas y atender a las necesidades sociales y colectivas de sus habitantes, en ejercicio y satisfacción del verdadero sentido que debe darse a la expresión constitucional “gastos públicos de la Federación”. El anterior concepto material de gasto público será comprendido en su cabal integridad, si se le aprecia también al través de su concepto formal. La fracción II del artículo 65 de la Constitución General de la República estatuye que el Congreso de la Unión se reunirá el 1o. de septiembre de cada año, para examinar, discutir y aprobar el presupuesto del año fiscal siguiente y decretar los impuestos necesarios para cubrirlo. En concordancia con esta norma constitucional, la fracción VII del artículo 73 de la misma Carta Fundamental de la Nación prescribe que el Congreso de la Unión tiene facultad para imponer las contribuciones a cubrir el presupuesto; y el texto 126 de la citada Ley Suprema dispone que no podrá hacerse pago alguno que no esté comprendido en el presupuesto o determinado por ley posterior. Estas prescripciones constitucionales fijan el concepto de gastos públicos, y conforme a su propio sentido, tiene esta calidad de determinado en el Presupuesto de Egresos de la Federación, en observancia de lo mandado por las mismas normas constitucionales. Cuando el importe de la recaudación de un impuesto, está destinado a la construcción, conservación y mejoramiento de caminos vecinales, se le dedica a satisfacer una función pública, por ser una actividad que constituye una atribución del Estado apoyada en un interés colectivo. El concepto material del gasto público estriba en el destino de un impuesto para la realización de una función pública específica o general, al través de la erogación que realice la Federación directamente o por conducto del organismo descentralizado encargado al respecto. Formalmente, este concepto de gasto público se da, cuando en el Presupuesto de Egresos de la Nación, está prescrita la partida, cosa que sucede, en la especie, como se comprueba de la consulta, ya que existe el renglón relativo a la construcción, mejoramiento y conservación de caminos vecinales, a cuya satisfacción está destinado el impuesto aprobado por el Congreso de

B. Principio de estabilidad presupuestaria o financiera

Dentro del control del presupuesto encontramos el principio de estabilidad presupuestaria o financiera, el cual se refiere a la regla fiscal de acotación del déficit público de carácter estructural y limitar la emisión de la deuda pública, para así garantizar el sostenimiento de los gastos públicos. A la estabilidad presupuestaria deben concurrir con responsabilidad todos los sectores del país.

La cuenta pública, cuya revisión le corresponde a la Cámara de Diputados, es el documento que contiene los resultados de la gestión financiera de la Administración Pública y que envía el titular del ejecutivo para su comprobación, fiscalización y control. Su fundamento lo encontramos en el Artículo 74, fracción VI, de la Constitución.

La función de fiscalización es realizada por la entidad de Fiscalización Superior de la Federación, de la Cámara de Diputados, cuyos principios de posterioridad, anualidad, legalidad, definitividad, imparcialidad y confiabilidad serán ejercidos por mandato del Artículo 79 constitucional. Dentro de sus atribuciones podrá fiscalizar en forma posterior los ingresos y egresos; entregar el informe del resultado de la revisión de la Cuenta Pública a la Cámara de Diputados a más tardar el día veinte de febrero del año siguiente al de su presentación; investigar los actos u omisiones que impliquen alguna irregularidad o conducta ilícita en el ingreso, egreso, manejo, custodia, y aplicación de fondos y recursos federales; determinar los daños y perjuicios que afecten, en su caso, a la Hacienda Pública Federal o al patrimonio de los entes públicos federales y fincar responsabilidades, en su caso.

la Unión en los términos prescritos por la fracción VII del artículo 73 de la Carta General de la República.

Séptima Época:

Amparo en revisión 529/62.-Transportes de Carga Modelo, S.A.-28 de marzo de 1969.-Cinco votos.-Ponente Luis Felipe Canudas Orezza.-Secretario: Delfino Solano Yáñez.

Amparo en revisión 5136/58.-Mariano López Vargas.-10 de abril de 1969.-Unanimidad de cuatro votos.-Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza.-Secretario: José Chanes Nieto.

Amparo en revisión 325/60.-Autotransportes "La Piedad de Cabadas", S.C.L.-10 de abril de 1969.-Unanimidad de cuatro votos Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza.-Secretario: Delfino Solano Yáñez.

Amparo en revisión 1668/61.-Enrique Contreras Valladares y coags.-10 de abril de 1969.-Cinco votos.-Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza.-Secretario: Delfino Solano Yáñez.

Amparo en revisión 8720/61.-Ramón Bascos Olivella.-10 de abril de 1969.-Cinco votos.-Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza.-Secretario: Delfino Solano Yáñez.

Apéndice 1917-1995, Tomo I, Segunda Parte, página 339, Sala Auxiliar, tesis 367.

Nota: Si bien el artículo 65 de la Carta Magna fue reformado, mediante decreto publicado el 6 de diciembre de 1977, tal modificación no afecta la vigencia del criterio contenido en esta tesis, máxime que lo dispuesto anteriormente en ese numeral se trasladó al diverso 74, fracción IV constitucional.

11. Principio de solidaridad

La solidaridad habla del respeto y lealtad que debe existir entre los distintos niveles de gobierno, Municipal, Estatal y Federal, y las personas que habitan en ellos. De manera que en el ejercicio de las facultades que les otorga la Constitución Política no cabe invadir o afectar la esfera administrativa del otro; además la solidaridad ha de realizarse entre todos los mexicanos, tal y como lo dice el Artículo que nos ocupa: “*Son obligaciones de los mexicanos...*”. Igualmente, los extranjeros están obligados por este principio también, tal y como lo dice la siguiente jurisprudencia con registro 171759, de la Segunda Sala, con número de tesis 2a. CVI/2007, de la Novena Época¹³².

El principio de solidaridad previsto de forma implícita en los Artículos 31, fracción IV; 73, fracción XIX; 117, 118, 120, y 124 constitucionales, principalmente, es un instrumento que dispone el Estado para el cumplimiento de sus funciones cuyo contenido obliga a los miembros del pacto federal a no hacer o permitir actos que vulneren o restrinjan las facultades de los Estados federados, cuyo contenido tributario se proyecta en el reparto de las contribuciones para el gasto público, de manera proporcional y equitativa, es decir debe existir una igual capacidad económica entre los entes de gobierno¹³³.

La solidaridad busca la uniformidad financiera estatal y se apoya en las transferencias presupuestales verticales u horizontales¹³⁴ que ayudan a coordinar el gasto regional con recursos públicos que promueven actividades de bienestar social. La solidaridad

¹³² *EXTRANJEROS. GOZAN DE LOS DERECHOS PREVISTOS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL, AL QUEDAR SUJETOS A LA POTESTAD TRIBUTARIA DEL ESTADO MEXICANO. De los antecedentes constitucionales de la citada disposición suprema se advierte que la referencia que se hace solamente a los mexicanos, tratándose de la obligación de contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, obedece a que se incluyeron en el mismo precepto otros deberes patrios o de solidaridad social propios de quienes tienen la calidad de ciudadanos mexicanos, por lo que el hecho de que el texto del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos no incluya expresamente a los extranjeros, no impide imponerles tributos por razones de territorio o ubicación de la fuente de riqueza en México, además de que al quedar vinculados a la potestad tributaria nacional por cualquier nexo, también gozan de los derechos fundamentales que estatuye dicho numeral. Amparo en revisión 341/2007. Silvia Arellano Ureta. 20 de junio de 2007. Cinco votos. Ponente: José Fernando Franco González Salas. Secretario: Israel Flores Rodríguez”*

¹³³ Sobre el tema del deber de solidaridad en materia tributaria consultar: AA.VV, *Il Dovere di Solidarietà*, Obra coordinada por Barbara Pezzini y Claudio Sacchetto, Milán, Universidad de Estudios de Bérgamo, Departamento de Ciencia Jurídica, Giuffrè, 2005; y Falcón y Tella, R., “Solidaridad (D. Financiero y Tributario)”, *Enciclopedia Jurídica Básica*, España, Civitas, t. IV, pp. 6370-6372; y de forma general ver: Lavilla, Rubira, J. J., “Solidaridad”, *Enciclopedia Jurídica Básica*, España, Civitas, t. IV, p. 6367 y ss.

¹³⁴ Las transferencias son el traslado de recursos de naturaleza corriente o de capital que otorga el sector público al resto de la economía, sin obtener para ello ninguna contraprestación. Estas se clasifican según su objeto, así tenemos transferencias corrientes o vía gasto, de capital o vía precios y tarifas, explícitas o vía financiera e implícitas o vía ingreso. Sobre el tema ver: *Registro Único de Transferencias*, México, Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Subsecretaría de Egresos, Dirección General de Contabilidad Gubernamental, 2006.

se divide en activa y pasiva. La primera es aquella donde interviene directamente el sujeto, como titular de la potestad tributaria, por ejemplo, el Estado. Por otra parte, en la pasiva hay una diversidad de sujetos pasivos de la obligación tributaria que están ligados por la *causa obligandi* del hecho imponible, que es donde se expresa la solidaridad, por ejemplo: los renetores, recaudadores, síndicos, directores o gerentes de las empresas, entre otros¹³⁵.

Nuestro Tribunal Constitucional en la jurisprudencia con número de registro 171333, de la Novena Época, publicada en la Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta número XXVI, Septiembre de 2007, con número de tesis 1a.CLXVII/2007, en la página 406 se ha referido a la solidaridad con relación al deber de contribuir¹³⁶.

De manera reciente, año 2020, diez entidades Federativas de México, Aguascalientes, Coahuila, Chihuahua, Colima, Durango, Guanajuato, Jalisco, Michoacán, Nuevo León y Tamaulipas, han amagado con romper el pacto federal, faltando a este principio de solidaridad en materia tributaria que existe entre todos los miembros de la Federación. Las razones

¹³⁵ Dice el Artículo 26 del Código Fiscal de la Federación en la parte que interesa: “Son responsables solidarios con los contribuyentes...”.

¹³⁶ RENTA. LA PRETENSIÓN DE DUPLICAR UNA DEDUCCIÓN EN EL IMPUESTO RELATIVO, ALUDIENDO A RAZONES TÉCNICAS REFERIDAS AL CAMBIO DEL MECANISMO DE DEDUCCIÓN DE INVENTARIOS, CARECE DE SUSTENTO CONSTITUCIONAL.

Esta Primera Sala ha sostenido que, como cualquier obligación elevada a rango constitucional, la de contribuir al gasto público es una que tiene una enorme trascendencia, pues no se trata de una simple imposición soberana derivada únicamente de la potestad del Estado, sino que tiene una vinculación social, relacionada con los fines perseguidos por la propia Constitución Federal, por lo que se ha expresado que las obligaciones tributarias obedecen a un deber de solidaridad orientado a la satisfacción de necesidades colectivas. En este sentido, de la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación deriva que la tributación se justifica constitucionalmente, no como una simple acumulación de ingresos por parte del Estado, sino como un medio para la consecución de los fines que se propone nuestro orden constitucional. De esta forma, si los recursos tributarios han de ser el medio para satisfacer necesidades sociales, es indispensable que las capacidades que demuestren idoneidad para concurrir al sostenimiento de los gastos públicos, efectivamente cumplan con el deber constitucional de contribuir. En tal virtud, el juzgador constitucional no puede pasar por alto que el hecho de avalar los argumentos que tengan como consecuencia que los gobernados disminuyan su obligación tributaria, en razón de causas que no corresponden a la intención de medir con corrección su capacidad contributiva, no abonaría en el propósito de lograr una adecuada distribución de la carga tributaria y, por ende, de conseguir los recursos fiscales necesarios para la consecución de las finalidades que se desprenden del texto constitucional. Consecuentemente, se estima que argumentos como los que pretenden duplicar una deducción en el impuesto sobre la renta, aludiendo a razones técnicas basadas en un cambio en el sistema de deducción —valor de adquisiciones por costo de lo vendido—, no son formulados buscando salvaguardar la garantía constitucional de tributar de una manera que resulte ajustada a la capacidad del causante, según lo dispone el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino que defienden la pretensión de disminuir la carga tributaria propia sin una razón legítima desde el punto de vista constitucional.

Amparo en revisión 1533/2005. Valeo Sistemas Eléctricos, S.A. de C.V. 2 de marzo de 2007. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretarios: Lourdes Margarita García Galicia, Verónica Nava Ramírez, Juan Carlos Roa Jacobo y Bertín Vázquez González.

Amparo en revisión 1523/2005. Interlomas Mundo Automotriz, S.A. de C.V. 2 de marzo de 2007. Cinco votos. Ponente: Sergio A. Valls Hernández. Secretarios: Lourdes Margarita García Galicia, Verónica Nava Ramírez, Juan Carlos Roa Jacobo, Bertín Vázquez González y Gustavo Ruiz Padilla.

que aducen es la falta de envío de recursos por parte de la Federación hacia ellos, entre otras razones políticas, sin embargo, la Presidencia de la República ha contestado comprobando que se han cumplido con los acuerdos en materia de coordinación fiscal que tienen suscritos con aquellas entidades federativas.

Este caso, es ejemplo de cómo este principio es violado por las entidades federativas, pues detrás de esta confrontación hay intereses políticos de los gobiernos estatales, que no están de acuerdo con la política presupuestaria del gobierno federal. Todos los mandatarios de las entidades federativas son opositores al gobierno federal; cinco emanan del Partido Acción Nacional; dos del Partido Revolucionario Institucional; uno del Partido de la Revolución Democrática; uno de Movimiento Ciudadano y otro más es independiente.

Los principios constitucionales estudiados en este ensayo encuadran el correspondiente marco constitucional en materia tributaria, cuya última finalidad, estimamos, es la justicia financiera, en relación con los fines o propósitos de una política económica con vocación social que busca la distribución racional del gasto público, cierran el círculo, a nuestro parecer, del análisis del Artículo 31, fracción IV, y los principios constitucionales materiales de justicia tributaria.

VI. CONCLUSIONES

Tenemos un equitativo sistema fiscal con reglas claras y precisas que determinan la competencia de la Federación y hacia Estados y Municipios. La competencia en materia fiscal del Estado Federal se extiende sobre las materias más trascendentes y la de las entidades federativas se circunscribe a materias de orden local. La Constitución prevé unas materias exclusivas de la federación y otras para los gobiernos locales, entre ambas puede haber competencias concurrentes, en ocasiones.

La exigencia constitucional de que el gasto público tenga una asignación equitativa y proporcional de los recursos públicos es una realidad tangible, que junto con los principios constitucionales materiales de justicia tributaria y los derechos humanos están entrelazados al momento de la aplicación de las normas tributarias. Su aplicación y observancia en el gobierno, fortalece la función administrativa, construye confianza en los contribuyentes y mejora la actividad financiera del Estado, especialmente en la recaudación la cual se ha duplicado entre 2019 y 2020.

En el ámbito fiscal, la contribución, su diseño por vía de leyes es facultad del Congreso de la Unión y, por ende, conlleva un margen amplio de libertad de configuración, de modo que no existe un derecho constitucionalmente tutelado para que el sistema tributario per-

manezca inmodificable y estático, sino por el contrario resulta indispensable para el poder público adaptar la normativa fiscal al contexto económico, político y social, tanto nacional e internacional, así como a las necesidades públicas de la realidad histórica del momento.

De conformidad con lo visto, se puede válidamente formular un *concepto jurídico de contribución* que resulte aplicable a todos los niveles de gobierno, el cual puede definirse así: *ingreso de derecho público, normalmente pecuniario, destinado al financiamiento de los gastos públicos, por motivos de política social y económica, obtenido por un ente de derecho público, Federación, Estados, o Municipios, titular de un derecho de crédito frente al contribuyente, cuya obligación surge de la ley, la cual debe gravar un hecho indicativo de capacidad económica, dando un trato equitativo a todos los titulares de la prestación patrimonial de carácter pública.*

Proponemos cambiar en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos todas aquellas referencias a la palabra “*impuestos*” sustituirla por “*contribuciones*”; vocablo correcto empleado en el Artículo 31, fracción IV, del mismo ordenamiento.

Al jurista le corresponde profundizar en el cumplimiento de los principios materiales de justicia constitucional tributaria y su interpretación pretoriana. Conocer y continuar con el análisis de la prestación patrimonial de carácter público, apoyado en los derechos fundamentales y en la jurisprudencia constitucional tributaria, permite preparar con éxito los argumentos para la academia, el litigio y ayudar a seguir construyendo una mejor sistematización de la teoría de las contribuciones, al fin el Derecho, obra nunca acabada.

El estudio, sencillo, de los principios materiales de justicia constitucional tributaria, previstos en el Artículo 31, fracción IV de la Carta Magna mexicana, muestra como estos son mucho más profundos en su contenido al momento de su proyección con otros principios e interpretación por el Poder Judicial de la Federación. Su aplicación como apoyo a los argumentos realizados en los juicios ante los Tribunales Federales son frecuentes y de gran utilidad. Lo anterior, muestra lo trascendente de continuar abundando en su estudio y no claudicar en la búsqueda de mayor precisión y comprensión al momento de su aplicación e interpretación, para obtener cada día un mejor sistema de recaudación de contribuciones simple, transparente y justo.

Los letrados tenemos la obligación de crear sobre lo ya creado y de darle abierta batalla a la norma, cuando la consideramos injusta o contraria a la Constitución, sin olvidar la realidad y los problemas surgidos de ella; por ello pongo sobre la mesa el presente ensayo y que sirva, igualmente, para la academia y la defensa de los Derechos de los sujetos pasivos de la prestación patrimonial de carácter pública.

VII. FUENTES DE INFORMACIÓN

- AA.VV., *Il Dovere di Solidarietà*, Obra coordinada por Barbara Pezzini y Claudio Sacchetto, Milán, Universidad de Estudios de Bérgamo, Departamento de Ciencia Jurídica, Giuffrè, 2005.
- AA.VV., *Temas Selectos de Derecho Tributario*, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas-UNAM, 2007.
- ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., "Las Garantías Jurídicas del Contribuyente", *Crónica Tributaria*, España, Instituto de Estudios Fiscales, número 69, 1994.
- ALONSO GONZÁLEZ, L. M., *Jurisprudencia Constitucional Tributaria*, España, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, 1993.
- ALVARADO ESQUIVEL, M. J., "El principio constitucional de proporcionalidad en el Derecho Tributario", AA.VV., *Derecho Fiscal. Homenaje a Eusebio González García*, México, Novum-Universidad Panamericana, 2014.
- ARCINIEGA FLORES, N., "El mínimo exento y la capacidad contributiva", AA.VV., *Derecho Fiscal. Homenaje a Eusebio González García*, México, Novum-Universidad Panamericana, 2014.
- BERNAL LADRÓN DE GUEVARA, D., *Estado de los Derechos de los Contribuyentes en México, Primer Informe de Labores de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente*, México, Prodecon, 2013.
- CARBALLO BALVANERA, L., "Aportaciones de Don Miguel Valdés Villareal al Sistema y al Método del Derecho de las Contribuciones", AA.VV., *Los Principios Constitucionales de las Contribuciones a la Luz de los Derechos humanos. Homenaje al Maestro Miguel Valdés Villareal*, México, Porrúa, 2017.
- _____, "La Distribución de la Potestad Normativa de las Contribuciones en México", *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, México, 3ª. Época, año VI, núm. 64, 1993.
- _____, "La potestad tributaria. Una revisión al concepto", AA.VV., *Derecho Fiscal. Homenaje a Eusebio González García*, México, Novum-Universidad Panamericana, 2014.

- _____, *Los Sistemas de Participación en los ingresos. El caso de México*. México, 1989.
- CARMAGNI, M., *Federalismos Latinoamericanos: México, Brasil, Argentina*, México, Fondo de Cultura Económica, 1995.
- CASADO OLLERO, G., "El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición directa. El contenido constitucional de la capacidad económica", *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 34, abril/junio 1982.
- _____, "Fundamento jurídico y límites de la armonización fiscal en el Tratado de la CEE", *Revista Española de Derecho Financiero*, España, núm. 38, abril-junio 1983.
- _____, "La protección de los derechos de los contribuyentes y el deber de contribuir", AA.VV., *Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa a los LXV Años de la Ley de Justicia Fiscal*, México, Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, agosto 2001, t. I.
- _____, "Los Fines No Fiscales de los Tributos", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, España, XLI/213, mayo/junio, 1991.
- _____, *Proyecto Docente de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Granada*. España, 1986.
- FALCÓN Y TELLA, R., "Solidaridad (D. Financiero y Tributario)", *Enciclopedia Jurídica Básica*, España, Civitas, 1995, t. IV.
- FERRAJOLI, L., *Derechos y garantías*, 2ª. ed., Madrid, Trotta, 2001.
- FONROUGE, G., *Derecho Financiero*, 3ª. ed., Buenos Aires, Depalma, 1986, vol. I.
- GALINDO GARFIAS, I., "Comentario al Artículo 31", *Derechos del pueblo mexicano. México a través de sus constituciones*, 4ª. ed., México, H. Cámara de Diputados LV Legislatura, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Universidad Nacional Autónoma de México, 1994.
- GARCÍA BUENO, M. C. y RÍOS GRANADOS, G., *Alcance de los principios materiales de justicia tributaria en el sistema tributario mexicano: la capacidad contributiva, la igualdad y la*

proporcionalidad tributaria. Documento de Trabajo 96, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas-UNAM, 2007.

GARCÍA PRATS, F. A., *El Establecimiento Permanente*, Madrid, Tecnos, 1996.

GÓNGORA PIMENTEL, G. D., *La Interpretación Constitucional de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en Materia Tributaria 1986-2000*, México, Suprema Corte de Justicia de la Nación y Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, 2001.

_____, *La Lucha por el Amparo Fiscal*, México, Porrúa, 2007.

GUTIÉRREZ Y GONZÁLEZ, E., *Derecho de las Obligaciones*, 8ª. ed., México, Porrúa, 1991.

HALLIVIS PELAYO, M., *Interpretación de Tratados Internacionales Tributarios*, México, Porrúa, 2011.

HERRERA MOLINA, P., *Metodología del Derecho Financiero y Tributario*, México, Porrúa, 2004.

JIMÉNEZ CAMPO, J., "La igualdad jurídica como límite frente al legislador", *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 9/1983.

LARENZ, K., *Metodología de la Ciencia del Derecho*, Barcelona España, Ariel Derecho, 1994.

LAVILLA RUBIRA, J.J., "Solidaridad", *Enciclopedia Jurídica Básica*, España, Civitas t. IV.

MARGÁIN MANAUTOU, E., *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, México, Porrúa, 1994.

_____, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, 8ª. ed., México, Universidad Autónoma de San Luis Potosí, 1985.

_____, *La Base Imponible*, México, Porrúa, 2009.

MARTÍN QUERALT, J, LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G., y TEJERIZO LÓPEZ, M., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 6ª. ed., España, Tecnos, 1995.

MARTÍNEZ LAGO, M. A., *Manual de Derecho Presupuestario*, España, Colex, 1992.

MIRANDA PÉREZ, A., "La Jurisprudencia del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa", AA.VV., *Especialización en Materia Procesal Fiscal*, México, Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, 2001, t. III, parte segunda.

- _____, "Neutralidad Impositiva", *Enciclopedia Jurídica Mexicana*, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas-UNAM-Porrúa, 2002.
- _____, "Nociones de Derecho Constitucional Presupuestario", AA.VV., *Derecho Presupuestario (Temas Selectos)*, México, Porrúa, 2006.
- _____, El principio constitucional de no confiscatoriedad en materia fiscal, *Revista Jurisprudencia Tributaria*, Pamplona España, Aranzadi, núm. 20, febrero 1998.
- _____, *La No Discriminación Fiscal en los ámbitos Internacional y Comunitario*, México, México Universitario y J.M. Bosch Editor, 2005.
- NEUMARK, F., *Principios de Imposición*, Obras Básicas de Hacienda Pública, 2ª. ed., Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1994, Obras Básicas de Hacienda Pública.
- ORDINE, N., *La utilidad de lo inútil*, 16ª. ed., Barcelona España, Editorial Acantilado, 2013.
- OROZCO HENRIQUEZ, J., "Estado de Derecho", *Enciclopedia Jurídica Mexicana*, México, Porrúa - Universidad Nacional Autónoma de México, 2002.
- ORTEGA LOMELÍN, R., *El Nuevo Federalismo: La Descentralización*. México, Porrúa, 1988.
- PALAO TABOADA, C., "Los principios de capacidad económica e igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español", *Revista española de Derecho Financiera*, Madrid, Civitas, número 88, 1995.
- PÉREZ HERRERO, L., "Una implicación del principio de neutralidad del IVA: el régimen especial de los bienes usados, objetos de arte y antigüedades", *Revista Española de Derecho Financiero y Tributario*, Madrid, número 88, octubre/noviembre 1995.
- PORTALIS, Jean-Étienne-Marie, *Discurso preliminar sobre el proyecto de Código Civil*, trad. de Adela Mora, Madrid España, Universidad Carlos III, 2014.
- RADBRUCH, G., *Introducción a la Filosofía del Derecho*, México, Fondo de Cultura Económica, 1985, Breviario 42.
- REYES CORONA, O., *Remuneración Inteligente 2015*, México, Advisors ediciones, 2014.
- REYES HEROLES, J., *El Liberalismo Mexicano en pocas páginas*, México, Fondo de Cultura Económica, 1985.

- RÍOS GRANADOS, G., *Potestades de la administración tributaria y los derechos del contribuyente en México*, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas-UNAM, 2006.
- ROCHA MENDOZA, R., "Federalismo Fiscal e Ingresos Tributarios de los Estados de la República Mexicana", *Revista Trimestre Fiscal*, México, núm. 46, año 15, abril- junio 1994.
- RODRÍGUEZ BEREIJO, A., "El Sistema Tributario en la Constitución (Los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional)", *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 36, 1992.
- RODRÍGUEZ LOBATO, R., *Derecho Fiscal*, 2ª. ed., México, Harla, 1998.
- SÁINZ DE BUJANDA, F., *Lecciones de Derecho Financiero*, 10ª. ed., Madrid, Servicio de Publicaciones, Facultad de Derecho, Universidad Complutense, 1994.
- _____, *Sistema de Derecho Financiero. Introducción*, Madrid, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, 1985.
- SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO, *Registro Único de Transferencias*, México, SHCP, Subsecretaría de Egresos, Dirección General de Contabilidad Gubernamental, 2006.
- SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, *El Federalismo*. México, SCJN, 2005, Serie de Grandes Temas del Constitucionalismo Mexicano, núm. 2.
- TIPKE, K., *Moral Tributaria del Estado y de los Contribuyentes*, trad. de P. M. Herrera Molina, Madrid, Marcial Pons, 2002.
- TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA, *Memoria Anual 2019*, México, TFJA, 2019.
- VIESCA DE LA GARZA, Eduardo J., "Los Principios Constitucionales de las Contribuciones a la luz de los Derechos Humanos", México, Porrúa, 2017.
- VIRTO AGUILAR, A. D., "Los fines extrafiscales en las contribuciones", AA.VV., *Derecho Fiscal. Homenaje a Eusebio González García*, México, Novum-Universidad Panamericana, 2014.
- YEBRA MATUL-ORTEGA, P., *La Justicia Fiscal y el Impuesto sobre la Renta*, España, Secretariado de Publicaciones de la Universidad de Santiago de Compostela, 1973.