

IX. COMENTARIO DEL INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS DE LA UNAM

*Dra. Gabriela Ríos Granados**

1. INTRODUCCIÓN

Desafortunadamente, en épocas recientes, no se ha generado una reforma hacendaria integral en nuestro sistema tributario, al contrario, se observa que las obligaciones tributarias se incrementan de forma dispersa y poco fructífera; ejemplo de ello ha sido la creación de nuevas contribuciones, así como la implantación de obligaciones accesorias. A la vista del ilustre profesor español Saínz de Bujanda, lo anterior es señal de que estamos ante la presencia de un sistema tributario histórico. Sin embargo, estas cuestiones no son anecdóticas, pues bajo esta perspectiva entró en vigor el Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario (ISCAS), que tuvo una vigencia de dos ejercicios fiscales a partir de 2002. Este impuesto, desde su nacimiento, generó una serie de discusiones, principalmente por su posible inconstitucionalidad, y por

* Investigadora de tiempo completo del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM.

la inseguridad jurídica que representan para el contribuyente su cumplimiento y su finalidad.

La creación del impuesto sustitutivo del crédito al salario fue controvertido por varias razones; en primer lugar se indicó que el crédito al salario era un beneficio fiscal¹ que otorgaba el Estado a los trabajadores con baja remuneración² (menos de cuatro salarios mínimos), con la finalidad de nivelar sus ingresos con la reducción del Impuesto sobre la Renta (efecto ingreso). Sin embargo, debido al costo que dicha prestación representaba para el Estado, el Poder Legislativo decidió transferirla a los patrones como obligación tributaria.

Si analizamos esta circunstancia, podemos sostener que estamos ante la presencia del fenómeno que hemos llamado "transferencias externas del Estado",³ esto es, que el Estado traslada alguna de sus funciones primordiales a la sociedad civil —en el caso concreto, transfirió al patrón su obligación de solventar económicamente los derechos sociales (vivienda

¹ El crédito al salario entró en vigor en la anterior Ley del Impuesto sobre la Renta, mediante reforma publicada en el *Diario Oficial de la Federación* el 3 de diciembre de 1993, a la que se adicionó el artículo 80-B. En la actual ley de la materia, vigente a partir de 2002, dicha figura tributaria se estableció en su artículo 115, el cual fue derogado por reforma publicada en el *Diario Oficial de la Federación* el 1 de diciembre de 2004. Este mecanismo consiste en determinar el crédito al salario de cada trabajador, el cual se acredita contra el impuesto al cargo del trabajador, lo que genera un incremento en el ingreso de los trabajadores.

² Sobre este punto, no debe olvidarse el principio del mínimo exento, el cual responde a las exigencias de la justicia tributaria, y ha sido delineado en las doctrinas extranjeras, principalmente la española, como parte sustancial del Derecho Tributario. Para un análisis más profundo remitase al manual de Cencerrado Millán, Emilio, *El mínimo exento en el Sistema Tributario Español*, Marcial Pons, Madrid, 1999. En México destaca el trabajo de Salinas Arrambide, Pedro, *La exención en la Teoría General del Derecho Tributario*, Tribunal Fiscal de la Federación, Colección de Estudios Jurídicos, México, 1993, volumen XII, pp. 99 y ss. En nuestra jurisprudencia podemos encontrar que desde tiempos remotos se ha manifestado que lo que "se busca es la menor incidencia de los tributos sobre las clases populares". Séptima Época, Instancia: Sala Auxiliar, Fuente: Apéndice 2000, Tomo I, Const., Jurisprudencia Histórica, Página 697, Tesis: 73, Jurisprudencia, Materia(s): Constitucional.

³ Ríos Granados, Gabriela, *Naturaleza jurídica de las reglas misceláneas y de las reglas generales en materia tributaria*, 'Documento de Trabajo', núm. 38, IJ/UNAM, México, 2003, p. 3.

digna, alimentación, salud, educación, ingresos decorosos) de los trabajadores—, lo que significa que el Estado justifica su existencia mediante una tenue actuación en la prestación de los derechos económicos y sociales, esto es lo que hemos denominado "mínimos prestacionales". Dichas transferencias a la sociedad civil representan costos externos que sólo las capas altas pueden asumir, en tanto que la gran clase carente de recursos económicos no puede absorber estos costos, por ello se sujetan a los mínimos prestacionales condicionados bajo la "reserva de lo económicamente posible".⁴

Ante esta situación debemos preguntarnos cuál es la justificación de la existencia del Estado, cuál es el fin de las contribuciones, cuál es el destino del gasto público.

Sumada a esta circunstancia, no de *peccata minuta*, existía la posibilidad de que dicho tributo fuese inconstitucional por no respetar el principio de capacidad contributiva.

En vista de la inquietud generada por este tributo, se realizaron debates,⁵ foros, y se interpusieron juicios de amparo; respecto a estos últimos, en las siguientes líneas emitiremos algunos comentarios sobre el amparo en revisión 235/2002, del que se derivó la sentencia de inconstitucionalidad del artículo

⁴ Pisarello, Gerardo, "Los derechos sociales en el constitucionalismo moderno: por una articulación compleja de las relaciones entre política y derecho", en *Derechos sociales y Derechos de las minorías*, Carbonell, Miguel, Cruz Parcerio, Juan Antonio y Vázquez, Rodolfo, compiladores, IJ/UNAM, México, 2000, p. 112.

⁵ En el Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, el 2 de abril de 2003 se realizó el primer debate sobre Derecho Tributario, con la participación de destacados tributaristas; la discusión versó sobre el ISCAS, y su propósito fue poner sobre la mesa los siguientes puntos: antecedentes y naturaleza jurídica del ISCAS; constitucionalidad e inconstitucionalidad del ISCAS; elementos esenciales del ISCAS y fin de esta contribución, y el debido cumplimiento del ISCAS. Las conclusiones de este debate fueron publicadas en la página Web del IJ de la UNAM.

tercero transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta, y sobre dos importantes tesis de jurisprudencia, la P./J.11/2003 y la P./J. 10/2003.⁶

2. APROXIMACIÓN A LOS CONTENIDOS DE LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA MATERIAL DEL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS

Aunque no es nuestra intención realizar un tratado sobre los principios tributarios dentro de la jurisprudencia y la doctrina mexicanas, en este breve estudio tocaremos las tesis jurisprudenciales más destacables para la conformación de los postulados de proporcionalidad, equidad y capacidad contributiva en el sistema tributario nacional.

Del artículo 31, fracción IV de nuestra Carta Magna, emanan los principios de proporcionalidad, equidad, destino del gasto público y legalidad, los cuales adquieren contenido a través de la jurisprudencia y la doctrina nacionales. Sobre este punto, hemos de enfatizar que la defensa del contribuyente mediante los principios de justicia tributaria es muy reciente, pues fue a principios del siglo pasado (1925) cuando por vez primera se empleó el juicio de amparo para juzgar la inconstitucionalidad de las contribuciones por no cumplir los principios de proporcionalidad y equidad.⁷ A partir de entonces se ha decantado una copiosa jurisprudencia sobre los

⁶ Publicadas en el *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Tomo XVII, mayo de 2003, páginas 4 y 144, respectivamente.

⁷ Para los antecedentes de los principios tributarios en México es de obligado lectura el manual de García Bueno, Marco César, *El principio de capacidad contributiva a la luz de las principales aportaciones doctrinales en Italia, España y México*, Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Colección de Estudios Jurídicos, México, 2000, Tomo XVII, p.113.

principios tributarios; lejos de formar un cuerpo homogéneo sobre la doctrina tributaria, algunos autores⁸ sostienen, no felizmente, que el desarrollo de estos principios es somero por parte de la doctrina y la jurisprudencia mexicanas.

a) Principios de proporcionalidad y equidad tributaria

De cualquier manera, la doctrina mexicana ha dado cuenta de la interpretación judicial que se ha hecho de estos principios, ya que, por una parte, los principios de proporcionalidad y equidad pueden estudiarse como la manifestación del principio de justicia tributaria,⁹ o bien, como distintos postulados.¹⁰ Sin embargo, como quiera que se consideren ambos principios, no debe soslayarse que la Corte¹¹ ha iniciado por buen camino su interpretación, pues con un criterio ejemplar manifestó que ambos principios deben considerarse como garantías constitucionales del contribuyente, no obstante que no se ubiquen dentro del capítulo de las garantías individuales, lo cual, en una primera aproximación, indica que actúan como limitantes del poder tributario del Estado.

García Bueno¹² señala que las garantías de proporcionalidad y equidad han sido analizadas a lo largo del devenir

⁸ García Bueno, Marco César, Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús, Coordinador, *Manual de Derecho Tributario*, Porrúa, México, 2005, p. 49. En el mismo sentido, Flores Zavala indicó que la Suprema Corte no había dado un criterio definido sobre lo que debía entenderse por proporcionalidad y equidad. Flores Zavala, Ernesto, *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*, Porrúa, México, 1991, p. 207; Yáñez, Franco, "Perspectivas de la Imposición Directa de los Sistemas Modernos" en: *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, núm. 37, México, enero de 1991, p. 56.

⁹ Flores Zavala, Ernesto, *op. cit.*, p. 208.

¹⁰ Flores Zavala ha indicado que la Corte por jurisprudencia ha separado incorrectamente los principios de proporcionalidad, equidad y destino del gasto público. Flores Zavala, Ernesto, *op. cit.*, p. 208.

¹¹ Tesis 543, emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en el *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1954*, p. 1004.

¹² García Bueno, Marco César, *op. cit.*, p. 118.

histórico jurisprudencial; sin embargo, manifiesta que no se ha llegado a buen puerto, por lo que la Corte resolvió este problema asimilando la proporcionalidad con la capacidad contributiva y la equidad con la igualdad. Sin embargo, para este autor la Corte no los define y, por tanto, no los hace consistentes.¹³

Por otra parte, podemos indicar que en tesis aislada¹⁴ del Pleno de la Corte en fechas próximas pasadas ha manifestado que el principio de proporcionalidad se expresa en forma distinta en los impuestos directos y en los impuestos indirectos, particularmente en el Impuesto al Valor Agregado (IVA), debido a que el objeto propio del gravamen considera

... el valor que se añade en las distintas etapas del proceso de producción y distribución, lo cual se obtiene con base en la diferencia entre el impuesto causado y el acreditable, siendo que la figura jurídica del acreditamiento permite que la imposición se determine tomando en cuenta la variación entre el precio de adquisición y el de venta, es decir, sobre el valor agregado, pero que el propio numeral expresamente establece que los contribuyentes no tendrán derecho a tal acreditamiento, a pesar de que dicha figura es trascendental para salvaguardar la garantía constitucional de proporcionalidad en el impuesto al valor agregado.

Como hemos expuesto, la equidad es igualdad, en tal sentido el principio de igualdad tributaria ya ha sido delimitado en la jurisprudencia, y podemos indicar algunas de sus características:

¹³ *Ibid.*, p. 117.

¹⁴ No. Registro: 178839, Tesis aislada, Materias: Constitucional, Administrativa, Novena Época, Instancia: Pleno, Fuente: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Tomo: XXI, marzo de 2005, tesis: P. X/2005, página: 8.

... 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.¹⁵

En una tesis del pleno de la Corte, en la Novena Época, llega a la conclusión de que este principio

... exige que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula, lo que a la vez implica que las disposiciones tributarias deben *tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa*, implicando, además, que para poder cumplir con este principio el legislador no sólo está facultado, sino que tiene obligación de crear categorías o clasificaciones

¹⁵ No. Registro: 198403, Novena Época, Instancia: Pleno, Fuente: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Tomo V, junio de 1997, Jurisprudencia: 41/97, página: 43.

de contribuyentes, a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, o creadas para hostilizar a determinadas clases o universalidades de causantes, esto es, que se sustenten en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría, y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso, extrafiscales.¹⁶

El principio de equidad se concibe

... 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 [...] 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.¹⁷

b) Capacidad contributiva

Por otra parte, se ha destacado la notable labor de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que introdujo el principio de capacidad contributiva dentro del elenco de los principios rectores de nuestro sistema tributario, porque no está expresamente sancionado en la Constitución Política de los Estados

¹⁶ No. Registro: 192290, Novena Época, Instancia: Pleno, Fuente: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*. Tomo XI, marzo de 2000. tesis P/J. 24/2000, página: 35.

¹⁷ No. Registro: 198402, Novena Época, Instancia: Pleno, Fuente: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*. Tomo V, junio de 1997, tesis: P/J 42/97, página: 36.

Unidos Mexicanos. Ahora bien, como ya hemos puesto de manifiesto, por interpretación constitucional, la Suprema Corte ha equiparado los vocablos de proporcionalidad y de equidad con los de capacidad contributiva y de igualdad.¹⁸ Es así que en jurisprudencia se ha sentado que

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

¹⁸ Para mayor abundamiento sobre el tema es recomendable la lectura de García Bueno, Marco César, *op. cit.*, p.117.

tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etcétera, debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.¹⁹

Del criterio anterior se deduce que la proporcionalidad remite directamente al principio de capacidad contributiva, perspectiva que además se reitera en diversas jurisprudencias en las que se indica

... que 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

¹⁹ No. Registro: 232197, Séptima Época, Instancia: Pleno, Fuente: *Semanario Judicial de la Federación*, 199-204, Primera Parte, página: 144, Jurisprudencia, Materias: Constitucional, Administrativa.

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.²⁰

En esta misma línea de argumentación, se agrega que

... el principio de proporcionalidad consiste en que cada causante contribuya a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, aportando una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, y añade que ese objetivo se cumple fijando tasas progresivas. Sin embargo, tratándose de tributos distintos del Impuesto sobre la Renta, no puede regir el mismo criterio para establecer su proporcionalidad, pues este principio debe determinarse analizando la naturaleza y características especiales de cada tributo.²¹

Sumada a este criterio, podemos citar la siguiente jurisprudencia:

El impuesto requiere ser proporcional, y esa proporción, para ser justa, se fundará, en primer término, en el ingreso del contribuyente, punto de partida para aquilatar su capacidad contributiva y poder significarse que si aquel obtiene mayores ingresos, más alto tendrá que ser el impuesto que

²⁰ No. Registro: 184291, Novena Época, Instancia: Pleno, Fuente: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta* XVII, mayo de 2003, página: 144, tesis: P./J. 10/2003, Jurisprudencia, Materia: Administrativa.

²¹ No. Registro: 205939, Octava Época, Instancia: Pleno, Fuente: *Semanario Judicial de la Federación*, IV, Primera Parte, julio a diciembre de 1989, página: 143, tesis: P./J. 4/1990, Jurisprudencia, Materia: Constitucional.

llegará a satisfacerse, correspondiendo al legislador y a su obra inmediata, esto es, la ley, fijar esa proporción [...] Estos principios constitucionales del impuesto en Francia y en México han tenido tal proyección para la teoría de la Constitución, que Italia los procura en su vigente Ley Fundamental del 31 de diciembre de 1947, cuando en su artículo 53 afirma que 'todos son llamados a concurrir a los gastos públicos, en razón de su capacidad contributiva y el sistema tributario se inspira en criterios de progresividad'. Estos 'criterios de progresividad' son con justeza la proporcionalidad de que trata la fracción IV del artículo 31 de la Constitución de México, si se tiene en cuenta que la proporción impositiva es en relación inmediata con la capacidad contributiva del obligado a satisfacer el tributo y a las necesidades requeridas para solventar los gastos públicos de la nación, de modo que si mayor es la capacidad contributiva, mayor será también la cuota a cubrir, que en su progresividad encuentra su justa realización tributaria y su adecuada proporción.²²

Sobre este principio, en el Derecho Tributario mexicano se presentan particularidades que lo distinguen del contemplado en las doctrinas italiana, española y alemana. Por una parte, en México se ha sostenido que el principio de igualdad tributaria se complementa con el de capacidad contributiva debido a que mediante aquél se evitan discriminaciones y desigualdades tributarias injustificadas, según lo sostenido en tesis aislada de la Novena Época.²³ En tanto que en España y en Alemania, doctrinalmente²⁴ se ha indicado que el principio

²² No. Registro: 389840, Séptima Época, Instancia: Sala Auxiliar, Fuente: Apéndice de 1995, Tomo I, Parte HC, página: 358, tesis: 387, Jurisprudencia, Materia: Constitucional.

²³ No. Registro: 178905, Tesis aislada, Materias: Constitucional, Administrativa, Novena, Época, Instancia: Primera Sala, Fuente: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Tomo: XXI, marzo de 2005, tesis: 1a. IX/2005, página: 221.

²⁴ Herrera Molina, Pedro Manuel, *op. cit.*, p. 82.

de capacidad contributiva funciona de garante de la igualdad de trato en el sostenimiento de las cargas públicas que corresponde a la dignidad de la persona. Consideramos que las interpretaciones española y alemana del principio de capacidad contributiva lo vinculan directamente con el derecho fundamental de igualdad, lo que amplía el ámbito de aplicación de este principio, pues se considera como medida del derecho fundamental de igualdad.²⁵ Es aquí donde se advierte una clara diferencia entre los conceptos alemán, español y mexicano, pues mientras en el derecho español la capacidad contributiva es piedra de toque del derecho fundamental de igualdad, en México el principio de capacidad contributiva se complementa con el principio de igualdad tributaria —en particular— y no con la garantía individual de igualdad. El primero está considerado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y el segundo, sancionado en el artículo 1o. del mismo ordenamiento.

El principio de capacidad contributiva ha ido perfilando sus linderos con el devenir jurídico; en tal sentido, podemos indicar en una primera aproximación a la capacidad contributiva que, para que una contribución sea proporcional, debe reflejar

... 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

²⁵ Herrera Molina, Pedro Manuel, *op. cit.*, p. 84.

económica en forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esta riqueza, debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto.²⁶

Por otro lado, durante la Séptima Época, mediante jurisprudencia²⁷ se sostuvo que todo impuesto directo debía afectar la capacidad contributiva personal o real.

Recapitulando, en México la proporcionalidad es capacidad contributiva y la equidad es igualdad. Respecto al principio de identidad que impera entre la capacidad contributiva y la proporcionalidad, debemos indicar que en el extranjero la proporcionalidad es distinta a la capacidad contributiva. Es Herrera Molina, con una exposición clara y concisa, quien nos hace ver esta diferencia, que en primer término señala que el principio de proporcionalidad controla a la igualdad; en tal sentido, la proporcionalidad se traduce en que se deba examinar si un trato desigual resulta *adecuado* al fin al que se persigue, si es *necesario* (que no pueda sustituirse por otra medida que lesione menos la igualdad), y si el bien perseguido resulta *proporcional* a la desigualdad que se produce.²⁸ Es así que en Europa se entiende no como principio sino como control de proporcionalidad. En tal sentido, se expone que el

²⁶ No. Registro: 192849, Novena Época, Instancia: Pleno, Fuente: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, X, noviembre de 1999, página: 22, tesis: P./J. 109/99, Jurisprudencia, Materias: Constitucional, Administrativa.

²⁷ No. Registro: 900591, Séptima Época, Instancia: Sala Auxiliar, Fuente: Apéndice 2000, Tomo I, Const., Jurisprudencia Histórica, página: 697, tesis: 73, Jurisprudencia, Materia: Constitucional.

²⁸ Herrera Molina, Pedro M., *Capacidad económica y sistema fiscal, análisis del ordenamiento español a la luz del derecho alemán*, Klaus Tipke, prólogo, Marcial Pons, Madrid, 1998, p. 85.

principio de igualdad es la interdicción de la arbitrariedad, en la dirección de exigir que exista un "motivo razonable" para el trato desigual.²⁹

3. RELEVANCIA DOCTRINAL DE LAS TESIS JURISPRUDENCIALES P./J. 11/2003 Y P./J. 10/2003, DERIVADAS DEL AMPARO EN REVISIÓN 235/2002

Respecto a la primera tesis, cobra vigencia el principio de capacidad contributiva, y ésta dota de contenido, pues delimita este principio al declarar la inconstitucionalidad del ISCAS porque el legislador tomó en consideración

... no sólo las erogaciones que se realicen por la prestación de un servicio personal subordinado, sino también por un elemento completamente ajeno a su capacidad contributiva (monto de las erogaciones) como lo es el crédito al salario que en efectivo se debe entregar a sus trabajadores, ya que este último no depende del causante, sino de los sueldos que en forma individual perciban cada uno de sus empleados, así como de las tarifas que prevé la Ley del Impuesto sobre la Renta para su determinación.³⁰

La Corte con este criterio confirma la más autorizada doctrina tributaria, la que destaca que los elementos cuantitativos de la obligación tributaria deben reflejar la capacidad contributiva (relativa)³¹ del contribuyente, de tal manera que la base imponible y la cuota tributaria deben contener ese índice de riqueza del patrón; sin embargo, en el caso del ISCAS, al introducir el crédito al salario como elemento cuantitativo de

²⁹ Herrera Molina, Pedro M. *op. cit.*, p. 84.

³⁰ Ejecutoria del amparo en revisión 235/2002, p. 339.

³¹ García Bueno, Marco, *El principio... op. cit. Supra*, p. 116.

la obligación tributaria del patrón no se arrojaba ningún índice de riqueza verídico. Por ello, conviene citar un parágrafo de la sentencia del Tribunal Constitucional Español³² que indicaba que "el principio de capacidad económica es una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra".

El criterio analizado deriva de una argumentación del quejoso, que a su vez la Corte retomó; en este orden de ideas, el primer concepto de violación que hizo valer el quejoso ante la autoridad judicial fue que no se precisaba la base imponible del tributo, pues no se especificó que debía incluir el salario y las prestaciones en efectivo o en especie; sumada a esta circunstancia, el segundo concepto de violación se refirió a la vulneración del principio de proporcionalidad, toda vez que el ISCAS no grava la riqueza o ingresos del contribuyente, sino el cumplimiento de una obligación derivada de una relación laboral y las erogaciones realizadas por concepto de salario y demás prestaciones.³³ Por lo expuesto, se puede apreciar que uno de los problemas que se suscitaron con la aplicación del ISCAS fue la medición de la capacidad contributiva del sujeto pasivo de esta contribución, así como singularizar su carga tributaria respecto a las circunstancias peculiares del patrón (capacidad contributiva subjetiva).³⁴ Sobre este punto, es pertinente precisar que las cargas impositivas requieren incidir sobre la riqueza neta objetiva, ser reales y no meramente ficticias,³⁵ tal como se había configurado en el ISCAS.

³² STC 27/1981, de 20 de julio.

³³ Ejecutoria del amparo en revisión 235/2002, p. 10.

³⁴ García Bueno, Marco, "El principio de capacidad contributiva como criterio esencial para una reforma fiscal", *Conceptos de Reforma Fiscal*, Ríos Granados, Gabriela, coordinadora, IJ, México, 2002, p.57.

³⁵ *Ibid.*, p. 59.

En este orden de ideas, cuando la Corte tuvo conocimiento del amparo en revisión 235/2002, uno de sus principales pronunciamientos fue eliminar cualquier elemento que no sea denotativo de algún índice de riqueza, con lo cual la Corte permite que dicho principio actúe como prohibición expresa del Poder Legislativo para establecer tributos que no reflejen en su objeto material el índice de riqueza que se pretenda gravar. Sin embargo, lo más importante de esta resolución es que se sienta el primer precedente que da contenido al principio de capacidad contributiva, y deja de ser una simple declaración jurisprudencial. Al respecto, se debe destacar que el legislador no debe atender únicamente a una capacidad contributiva formal, sino a una capacidad contributiva material, lo que en algún sector de la doctrina³⁶ se ha llamado capacidad contributiva subjetiva.

Es así que esta tesis confirma una vez más que aunque exista una obligación constitucional de contribuir a los gastos del Estado, este deber estará soportado por todos aquellos que tienen la capacidad contributiva real y singular para hacerlo. Lo que significa que no todos deben pagar tributos, sino únicamente aquellos que tengan esta capacidad contributiva relativa.

Además, en la tesis jurisprudencial P./J. 10/2003 sobre el amparo en revisión 541/2002,³⁷ se reiteró que el índice de capacidad contributiva debe manifestarse en la renta, el patrimonio y el consumo, y de este modo ser susceptible de

³⁶ García Bueno, Marco César, *op. cit.*, p. 55.

³⁷ Ejecutoria del amparo en revisión 541/2002, primer concepto de violación, p.19.

medida. Este argumento se conecta directamente con la doctrina extranjera más avanzada, la cual indica que los impuestos sólo pueden obtenerse a partir de la renta (en realidad del patrimonio), y que debe gravarse el incremento patrimonial (la renta) y no la totalidad del patrimonio, cuantas veces y como se desee.³⁸ Lo anterior se advierte claramente en las siguientes líneas: "Los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos o la manifestación de riqueza gravada."³⁹

Otro punto relevante que se destaca de este amparo en revisión es que el principio de proporcionalidad tributaria se vincula directamente con el de capacidad contributiva; esto se puede observar claramente en las siguientes líneas:

... Se pone de manifiesto que el sistema previsto en el artículo tercero transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta transgrede la garantía de proporcionalidad tributaria que prevé la fracción VI del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en virtud de que introduce un elemento que nada tiene que ver con la capacidad contributiva de las personas físicas y morales que realicen erogaciones por la prestación de un servicio personal subordinado, y, por ende, con su potencialidad real para contribuir a los gastos públicos.⁴⁰

³⁸ Klaus Tipke, *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*, Herrera Molina, Pedro M., traducción, presentación y notas, Marcial Pons, Madrid, 2000, p. 32

³⁹ Ejecutoria del amparo en revisión 235/2002, p. 326.

⁴⁰ *Ibid.*, p. 326.

Aquí se marca una diferencia sutil respecto de otros sistemas tributarios, pues la capacidad contributiva es el elemento que sustenta los demás principios de justicia tributaria.⁴¹

En este amparo en revisión también se destacó lo que debería entenderse como equidad tributaria, y que se debe hacer hincapié en que en el crédito al salario el patrón es únicamente un colaborador del Estado, es decir, tiene deberes de colaboración para aplicar el crédito al salario al trabajador. Sumada a esta circunstancia, en el análisis de dicho amparo se indicó que el objeto del tributo no estaba conformado por una fuente de riqueza, y que tampoco respetaba el principio de legalidad tributaria, pues en la base imponible no se consideraba una definición clara y precisa de los valores que la integraban.⁴²

Por los argumentos aquí analizados, consideramos que las tesis jurisprudenciales derivadas del amparo en revisión 235/2002 adquieren notoria importancia, porque marcan el inicio de la Corte en la defensa del contribuyente cuando surjan en el derecho positivo tributos inocuos e inconstitucionales por no advertir de forma clara y precisa la capacidad contributiva de los contribuyentes.

4. NOBLE LABOR DE INTERPRETACIÓN CONSTITUCIONAL

Este apartado lo dedicamos especialmente a la reflexión sobre la noble labor que realiza la Suprema Corte al interpretar y delimitar los principios de justicia tributaria.

⁴¹ Este principio en su desarrollo legislativo y doctrinal ha tenido altibajos, es así, que dentro de la doctrina italiana, en primer acercamiento, se le identificó con el beneficio procedido de la actividad pública (principio de beneficio). Así lo ha puesto en relieve el tratadista español Herrera Molina, Pedro Manuel, *op. cit.*, p. 81.

⁴² Ejecutoria del amparo en revisión 541/2002, p. 38.

Al respecto, se debe hacer notar que la labor del intérprete de la Constitución en materia tributaria y financiera es muy destacada, ya que de ahí derivarán los alcances de los principios de justicia tributaria, e incluso, en algunas ocasiones se podrán flexibilizar los límites de la división de poderes y de los propios postulados de justicia tributaria. En esta dirección, según nuestro punto de vista, algunas interpretaciones no han sido afortunadas, al contrario, han parecido dislates que en lugar de preservar un sistema tributario justo generan inseguridad jurídica a los contribuyentes, pues responden a la imperiosa necesidad recaudatoria del Estado, lo cual nos hace evocar los antiguos regímenes absolutos; tal es el caso de las resoluciones misceláneas fiscales⁴³ que han flexibilizado el principio de legalidad,⁴⁴ por mencionar sólo una interpretación.

⁴³ Así ya lo hemos manifestado en otros trabajos. Véase: *Naturaleza jurídica de las reglas misceláneas y de las reglas generales en materia tributaria*, Ríos Granados, Gabriela, op. cit., p. 14; también remítase al capítulo 4 acerca de la "Teoría Tradicional sobre Fuentes del Derecho Tributario" elaborado por Torruco Salcedo, Sitlali en el *Manual de Derecho Tributario*, Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús (coordinador), Porrúa, México, 2005, p.77.

⁴⁴ TESIS Núm. LV/2004

(PLENO)

RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL. LAS REGLAS QUE CONTIENE PUEDEN LLEGAR A ESTABLECER OBLIGACIONES A LOS CONTRIBUYENTES, YA QUE NO CONSTITUYEN CRITERIOS DE INTERPRETACIÓN SINO DISPOSICIONES DE OBSERVANCIA GENERAL. De los artículos 33, párrafo penúltimo, y 35 del Código Fiscal de la Federación se advierte que la atribución conferida a diversas autoridades fiscales para dar a conocer los criterios internos que deben seguirse en la aplicación de las normas tributarias, se refiere a las interpretaciones que esas autoridades realicen de cualquier disposición de observancia general que incida en el ámbito fiscal, bien sea una ley, un reglamento o una regla general administrativa, por lo que, por su propia naturaleza, no pueden generar obligación alguna a los gobernados sino, en todo caso, ser ilustrativos sobre el alcance de dichas normas y en caso de publicarse en el *Diario Oficial de la Federación*, otorgarán derechos a los contribuyentes. En cambio, las disposiciones de observancia general, cuya emisión y publicación se rigen, respectivamente, por lo dispuesto en los artículos 14, fracción III, de la Ley del Servicio de Administración Tributaria y 33, fracción I, inciso g), del Código Fiscal de la Federación, tienen como finalidad precisar la regulación establecida en las leyes y reglamentos fiscales expedidos por el Congreso de la Unión y el Presidente de la República con el fin de lograr su eficaz aplicación, y están sujetas a principios que tutelan la seguridad jurídica de los gobernados, entre otros, los de reserva y primacía de la ley, por lo que deben ceñirse a lo previsto en el acto formal y materialmente legislativo que habilita su emisión. En tal virtud, al tratarse de actos de diversa naturaleza no existe razón alguna para considerar que las reglas agrupadas en la Resolución Miscelánea Fiscal se rigen por los mencionados artículos 33, párrafo penúltimo, y 35, ya que éstos se refieren exclusivamente a criterios de los referidos principios y, en su caso, a las condiciones que establezca el legislador para su dictado.

Amparo en revisión 1532/2003.- Operadora de Aldeas Vacacionales, S.A. de C.V.- 11 de mayo de 2004.- Unanimidad de nueve votos (Ausentes Humberto Román Palacios y José Ramón Cossío Díaz).- Ponente: Mariano Azuela Güitrón.- Secretario: Rafael Coello Cetina.

De esta forma, enfatizamos que el más Alto Tribunal de nuestro país deberá nutrirse de argumentos científicos doctrinales sólidos para poder ser un órgano autónomo e independiente de los otros poderes públicos, de tal manera que se pueda advertir la trascendencia de la reforma constitucional de 1994 de nuestra Suprema Corte de Justicia de la Nación. Pues, de lo contrario, podría parecer que en algunos casos resuelve conflictos a lo políticamente pactado con los Poderes Ejecutivo y Legislativo.

Por otro lado, también es necesario mencionar las novedosas tesis jurisprudenciales que han creado figuras nuevas en nuestro sistema tributario, tal es el caso de la tesis que incorpora la distinción entre el sujeto económico y el sujeto jurídico de la obligación tributaria.⁴⁵ Al lado de estas tesis podemos encontrar otros criterios más decorosos, como los que contenían las declaratorias de inconstitucionalidad del impuesto sunuario, y la exención del Impuesto sobre la Renta en favor de los burócratas, entre otras.⁴⁶

5. CONCLUSIONES

A lo largo de estas breves líneas, hemos visto cómo se han ido conformando los principios de justicia tributaria, y de qué forma los ha delineado la jurisprudencia mexicana. Sin

⁴⁵ Esta tesis sostiene que "el sujeto económico es quien cubre el impuesto trasladado en forma expresa y por separado, con motivo del servicio que recibe y que es gravado por dicho impuesto; y, el sujeto jurídico, es la persona que traslada el impuesto al sujeto económico con motivo de la prestación de un servicio."

Registro: 180289, Tesis aislada, Materias: Constitucional, Administrativo, Novena Época, Instancia: Segunda Sala, Fuente: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Tomo: XX, octubre de 2004, tesis: 2a. LXXVIII/2004, página: 510.

⁴⁶ Así lo ha documentado Pérez de Acha, Luis M., "Inconstitucionalidad del Impuesto Sustitutivo del crédito al salario", en: *Revista El Foro*, Barra Mexicana, Colegio de Abogados, decimotercera época, Tomo XVI, número 1, primer semestre, México, 2003, p. 260.

embargo, es recomendable que se desarrolle una doctrina sólida en la jurisprudencia, que dé un fuerte sustento al principio de capacidad contributiva como derecho fundamental. Creemos que es una obra inacabada, pues debe adquirir perfiles más delimitados y abundar en la manera en que debe manifestarse el principio de capacidad contributiva en los distintos tributos, y con ello definir claramente la fuente de riqueza que se desee gravar.