



78

**Doctrina tributaria a la luz
de la jurisprudencia mexicana.
La capacidad contributiva**

Gabriela Ríos Granados

DERECHO ADMINISTRATIVO

Diciembre de 2005

En el presente documento se reproduce fielmente el texto original presentado por la autora, por lo cual el contenido, el estilo y la redacción son responsabilidad exclusiva de ésta. D. R. © 2005, Universidad Nacional Autónoma de México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Circuito Maestro Mario de la Cueva s/n, Ciudad de la Investigación en Humanidades, Ciudad Universitaria, 04510 México, D. F. ❖ Venta de publicaciones: Coordinación de Distribución y Fomento Editorial, Arq. Elda Carola Lagunes Solana, Tels. 5622-7463/64 exts. 703 o 704, fax 5665-3442.

CONTENIDO

I. Introducción.....	1
II. Aproximación a los contenidos de los principios de justicia material del artículo 31 fracción IV de la Constitución.....	2
III. Relevancia doctrinal de las tesis jurisprudenciales P/J. 11/2003 y P/J. 10/2003 derivadas del Amparo en Revisión 235/2002.....	7
IV. Noble labor de interpretación constitucional.....	10
V. Conclusiones.....	11

I. INTRODUCCIÓN

Desafortunadamente en épocas recientes no se ha generado una Reforma Hacendaria Integral en nuestro Sistema Tributario, sino al contrario se observa un incremento en las obligaciones tributarias de forma dispersa y poco fructífera, ejemplo de ello ha sido la creación de nuevas contribuciones, así como la implantación de obligaciones accesorias. Lo que a la vista del ilustre profesor español Saínez de Bujanda pudiera observarse que estamos en 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 (en adelante ISCAS) que tuvo una vigencia de dos ejercicios fiscales a partir del 2002. Este impuesto desde su nacimiento generó una serie de discusiones que abordaron temas sobre su posible inconstitucionalidad, la inseguridad jurídica del contribuyente, su debido cumplimiento y su finalidad.

La creación de este impuesto fue controvertida por varias razones, entre ellas, en primer lugar se indicó que el crédito al salario era beneficio fiscal¹ que otorgaba el Estado a los trabajadores con baja remuneración² (con menos de cuatro salarios mínimos) con la finalidad de nivelar sus ingresos con la reducción del Impuesto sobre la Renta (efecto ingreso), sin embargo, al ser costosa dicha prestación para el Estado, el poder legislativo decidió transferirla a los patrones como obligación tributaria. Es así, que sí analizamos esta circunstancia podemos sostener que estamos asistiendo a la presencia del fenómeno que hemos llamado de las *transferencias externas del Estado*,³ esto es, que el Estado está haciendo un transvase de sus funciones primordiales a la sociedad civil, —en el caso concreto, transfirió al patrón su obligación de solventar económicamente los derechos sociales (vivienda digna, alimentación, salud, educación, ingresos decorosos) de los trabajadores subordinados—. Lo que significa que el Estado justifica su existencia a

Gabriela Ríos Granados es investigadora de Tiempo Completo del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM.

Este comentario será publicado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, dentro de la colección *Decisiones Relevantantes de la Suprema Corte de Justicia*, además de ser parte de mi proyecto de investigación para el año 2006 intitulado *Doctrina Tributaria a la luz de la Jurisprudencia Mexicana*.

¹ El crédito al salario entro en vigencia el 3 de diciembre de 1993 con la reforma realizada a ley del Impuesto sobre la Renta, en la que adicionaba el artículo 80-B. 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 el cual ha sido delineado en las doctrinas extranjeras principalmente la española como parte sustancial del Derecho Tributario. Para un análisis más profundo remítase al manual de Cencerrado Millán, Emilio, *El mínimo exento en el Sistema Tributario Español*, Madrid: Marcial Pons, 1999. En México destaca el trabajo de Salinas Arrambide, Pedro, *La exención en la Teoría General del Derecho Tributario*, México: Tribunal Fiscal de la Federación, Colección de Estudios Jurídicos volumen XII, 1993, p. 99 y ss. Y 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, México: IIJ/UNAM, 2003, p. 3.

través de una *tenue actuación en la prestación de los derechos económicos y sociales*. Esto es lo que hemos dado en llamar “*mínimos prestacionales*”. Dichas transferencias a la sociedad civil representan costes externos que sólo las capas altas pueden asumir, en tanto, que la gran clase carente de recursos económicos no puede absorber estos costos, por tanto se sujetan a estos *mínimos prestacionales* condicionados bajo la *reserva de lo económicamente posible*.⁴ Ante esta situación debemos plantearnos: ¿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. De esta manera, en vista de la inquietud generada por este tributo, se realizaron debates⁵, foros, pero los más importante se interpusieron Juicios de Amparo y respecto a estos últimos, en las siguientes líneas comentaremos el Amparo en Revisión 235/2002 por el que se derivó la inconstitucionalidad del artículo Tercero Transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta, y dos importantes tesis de jurisprudencia P/J.11/2003 y P/J. 10/2003, publicadas en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XVII, mayo de 2003, páginas 4 y 144 respectivamente.

II. APROXIMACIÓN A LOS CONTENIDOS DE LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA MATERIAL DEL ARTÍCULO 31 FRACCIÓN IV DE LA CONSTITUCIÓN

Aunque no es nuestra intención realizar un tratado sobre los principios tributarios a través de la jurisprudencia y la doctrina mexicana, en este breve estudio tocaremos las tesis jurisprudenciales más destacables para la conformación de los postulados de proporcionalidad, equidad y capacidad contributiva en nuestro sistema tributario nacional. Es así que del artículo 31 fracción IV de nuestra Carta Magna emanan los principios de proporcionalidad, equidad, destino del gasto público y legalidad. Los cuales empiezan a tener contenido a través de la jurisprudencia y de la doctrina nacional. Sobre este punto, hemos de enfatizar que la defensa del contribuyente a través de los principios de justicia tributaria es muy reciente, pues fue a principios del siglo pasado (1925) cuando por vez primera se juzga mediante el Juicio de Amparo la inconstitucionalidad de las contribuciones por no cumplir con los principios de proporcionalidad y equidad.⁶ A partir de ese entonces, se ha decantado una copiosa jurisprudencia sobre los principios tributarios, que lejos de formar un cuerpo homogéneo sobre la doctrina tributaria, algunos autores⁷ sostienen no

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 Parceró Juan Antonio, Vázquez Rodolfo, compiladores, México: IJ/UNAM, 2000, p. 112.

⁵ En el Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, se realizó el dos de abril de 2003 el primer “Debate sobre Derecho Tributario” la discusión versó sobre este tributo, con la participación de destacados tributaristas, cuyo 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 Instituto.

⁶ Para los antecedentes de los principios tributarios en México es de obligada 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*, México: Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Colección de Estudios Jurídicos, Tomo XVII, 2000, p.113.

⁷ García Bueno, Marco César, *Manual de Derecho Tributario*, Alvarado Esquivel Miguel de Jesús, Coordinador, México: Porrúa, 2005, p. 49. En el mismo sentido ya lo había manifestado Flores Zavala al indicar que la Suprema Corte no había dado un criterio definido por lo que debía entenderse por proporcionalidad y equidad. Flores Zavala

felizmente que el desarrollo de estos principios es somero por parte de la doctrina y la jurisprudencia mexicana.

1. 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, indicando por una parte que los principios de proporcionalidad y equidad pueden estudiarse como la manifestación del principio de justicia tributaria⁸ o bien, como distintos postulados.⁹ Sin embargo, como quiera que se le consideren a ambos principios no se debe soslayar que la Corte¹⁰ ha iniciado por buen camino su interpretación, pues con un ejemplar criterio manifestó que ambos principios deben considerárseles como garantías constitucionales del contribuyente, no obstante que no se ubiquen dentro del capítulo de las garantías individuales. Lo cual en una primera aproximación se observa que actúan como limitantes al poder tributario del Estado.

García Bueno¹¹ ha indicado que las garantías proporcionalidad y equidad han sido analizadas a lo del devenir 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 el citado autor, la Corte no los define, y por lo tanto, no los hace consistentes.¹²

Ahora bien, por otra parte, podemos indicar que en tesis aislada¹³ 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 como en los impuestos indirectos y particularmente del Impuesto al Valor Agregado, 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”.

Ernesto, *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*, 1991, México: Porrúa, 207; Yáñez Franco, “Perspectivas de la Imposición Directa de los Sistemas Modernos”, *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, núm. 37, enero, México, 1991, p. 56.

⁸ Flores Zavala, Ernesto, *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*, op. Cit. *Supra*, p.208.

⁹ 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. *Supra*, p. 208.

¹⁰ Tesis 543 emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en el Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-195, p. 1004.

¹¹ García Bueno, Marco César, *El principio de Capacidad Contributiva a la luz de las Principales Aportaciones Doctrinales en Italia, España y México*, op. Cit, *supra*. p. 118.

¹² *Ibid.*, p. 117.

¹³ No. Registro: 178,839, Tesis aislada, Materia(s): 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.

Como hemos expuesto anteriormente, la equidad es igualdad, en tal sentido el principio de igualdad tributaria ya ha sido delimitado en la jurisprudencia y podemos indicar algunas de las características de este principio: “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.¹⁴ En una tesis del pleno de la Corte, en la novena época¹⁵ 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 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”.

Además 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.”¹⁶

2. Capacidad contributiva

Por otra parte, se ha destacado la notable labor de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en introducir el principio de capacidad contributiva dentro del elenco de los principios rectores de nuestro sistema tributario mexicano, porque no está expresamente sancionado en la Cons-

¹⁴ Novena Época, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo V, junio de 1997, Jurisprudencia: 41/97.

¹⁵ 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.

¹⁶ 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.

titución Política de los Estados 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 e igualdad¹⁷. 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 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.”¹⁸ Del anterior criterio se deduce que la proporcionalidad te 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 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”¹⁹. En esta misma línea de argumentación se agrega “el principio de proporcionalidad consiste en que cada

¹⁷ Para mayor abundamiento sobre el tema es recomendable la lectura de García Bueno, Marco César, *El principio de Capacidad Contributiva a la luz de las Principales Aportaciones Doctrinales en Italia, España y México*, op. Cit. *Supra.*, p.117.

¹⁸ Séptima Época, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, 199-204, Primera Parte, Página: 144, Jurisprudencia, Materia(s): Constitucional, Administrativa.

¹⁹ 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(s): Administrativa.

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.”²⁰ 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 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.”²¹

La novedad que se presenta en el Derecho Tributario Mexicano sobre este principio, es que tiene sus propias particularidades que lo distinguen del contemplado en la doctrina 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 a través de aquel se evitan discriminaciones y desigualdades tributarias injustificadas según lo sostenido en tesis aislada de la novena época²². En tanto que en España y en Alemania doctrinalmente²³ se ha indicado que el principio 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 de este principio vincula directamente el principio de capacidad contributiva con el derecho fundamental de igualdad, y así es más amplio el ámbito de aplicación de este principio pues se considera como medida del derecho fundamental de la igualdad. ²⁴Es aquí donde se advierte una clara diferencia entre los conceptos alemán, español y el 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 contemplado en el artículo 31 fracción IV de la constitución y el segundo, sancionado en el artículo 1o. de nuestra constitución.

²⁰ 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(s): Constitucional.

²¹ Séptima Época, Instancia: Sala Auxiliar, Fuente: Apéndice de 1995, Tomo I, Parte HO, Página: 358, Tesis: 387, Jurisprudencia, Materia(s): Constitucional.

²² No. Registro: 178,905, Tesis aislada, Materia(s): 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.

²³ Herrera Molina Pedro Manuel, op. Cit. P. 82.

²⁴ Herrera Molina Pedro Manuel, op. Cit. P. 84.

El principio de capacidad contributiva con el devenir jurídico ha ido perfilando sus linderos, en tal sentido podemos indicar en una primera aproximación que la capacidad contributiva se ha manifestado 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 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”.²⁵ Por otro lado, durante la séptima época mediante jurisprudencia²⁶ se sostuvo que todo impuesto directo debía afectar la capacidad contributiva personal o real.

Recapitulando lo anteriormente señalado, 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 el extranjero la proporcionalidad es distinta a la capacidad contributiva. Y 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 *proporcionado* a la desigualdad que se produce.²⁷ Es así que en latitudes europeas se entiende no como principio sino como control de proporcionalidad. En tal sentido, se expone que el principio de igualdad es la interdicción de la arbitrariedad, en la dirección de exigir que exista un “motivo razonable” para el trato desigual.²⁸

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

¿Porqué tienen relevancia jurídica las tesis jurisprudenciales P/J. 11/2003 y P/J. 10/2003 derivadas del Amparo en Revisión 235/2002? Porque respecto a la primer tesis, cobra vigencia el principio de capacidad contributiva, y además, dota de contenido pues delimita este principio al declarar la inconstitucionalidad del ISCAS porque el legislador tomo 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 deben entregar sus trabajadores, ya que este último no depende del causante, sino de los sueldos que en forma individual perciban cada

²⁵ 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, Materia(s): Constitucional, Administrativa.

²⁶ Séptima Época, Instancia: Sala Auxiliar, Fuente: Apéndice 2000, Tomo I, Const., jurisprudencia Histórica, Página: 697, Tesis: 73, Jurisprudencia, Materia(s): Constitucional.

²⁷ Herrera Molina Pedro M., *Capacidad Económica y Sistema Fiscal, Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*, Klaus Tipke, prólogo, Madrid: Marcial Pons, 1998, p. 85.

²⁸ Herrera Molina Pedro, M. *op. Cit. Supra.* p. 84.

uno de sus empleados, así como de las tarifas que prevé la Ley del Impuesto sobre la Renta para su determinación”.²⁹

La Corte con este criterio confirma la más autorizada doctrina tributaria, la que destaca que los elementos cuantitativos de la obligación tributaria, deben de reflejar la capacidad contributiva (relativa)³⁰ 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 la obligación tributaria del patrón no se arroja ningún índice de riqueza verídico. De aquí que conviene citar un párrafo de la Sentencia del Tribunal Constitucional Español³¹ 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 anteriormente analizado, deriva toda una argumentación que hace el quejoso, y que a su vez la Corte retoma y en este orden de ideas, el primer concepto de violación que hace valer el quejoso ante la autoridad judicial era que no se precisaba la base imponible del tributo, pues no se define que debe 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 gravaba 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.³² De lo expuesto anteriormente, 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).³³ Sobre este punto es pertinente precisar que las cargas impositivas requieren incidir sobre la riqueza neta objetiva, ser reales y no meramente ficticias,³⁴ tal como se había configurado en el ISCAS.

En este orden de ideas, cuando la Corte tiene conocimiento del Amparo en Revisión 235/2002 uno de sus principales pronunciamientos se refirió a eliminar cualquier elemento que no sea denotativo de algún índice de riqueza, con lo cual 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 con 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. En este punto, se debe destacar que el legislador no únicamente debe atender a una capacidad contributiva formal, sino una capacidad contributiva material, lo que en algún sector de la doctrina³⁵ ha llamado capacidad contributiva subjetiva.

²⁹ Ejecutoria del Amparo en Revisión 235/2002, voto concurrente, p. 339.

³⁰ García Bueno Marco, *El principio... op. Cit. Supra*, p. 116.

³¹ STC 27/1981, de 20 de julio.

³² Ejecutoria del Amparo en Revisión 235/2002, voto concurrente, p. 10.

³³ García Bueno Marco, “El principio de capacidad contributiva como criterio esencial para una reforma fiscal”, *Conceptos de Reforma Fiscal*, Ríos Granados Gabriela, coordinadora, México: IJ, 2002, p.57.

³⁴ *Ibidem*, p. 59.

³⁵ García Bueno Marco, César, “El principio de capacidad contributiva como criterio esencial para una reforma fiscal”, *op. Cit. Supra*, p.55.

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

Además, en la tesis jurisprudencial P/J 10/2003 el Amparo en Revisión 235/2002³⁶ se reiteró que el índice de capacidad de contributiva debe manifestarse en la renta, el patrimonio, y el consumo y de este modo ser susceptible hacer medida. Y 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). Porque debe gravarse el incremento patrimonial (la renta) y no la totalidad del patrimonio cuantas veces como se desee.³⁷ 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 adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos o la manifestación de riqueza gravada”.³⁸

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”.³⁹ Aquí se marca una diferencia sutil en otros sistemas tributarios, pues la capacidad contributiva es el que sustenta los demás principios de justicia tributaria⁴⁰.

También en este Amparo en Revisión se destacó lo que debería entenderse como equidad tributaria. También se debe hacer hincapié que el en el crédito al salario el patrón únicamente es un colaborador con el Estado, es decir, tiene deberes de colaboración para aplicar el crédito al salario al trabajador. Sumada a esta circunstancia durante el análisis del Amparo en Revisión 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 contemplaba una definición clara y precisa de los valores que la integraban.⁴¹

Por los argumentos aquí analizados en este breve estudio, consideramos que las tesis jurisprudenciales derivadas del Amparo en Revisión 235/2002 adquieren notoria importancia porque marcan el inicio de la Corte para contribuir a la defensa del contribuyente cuando surjan en el

³⁶ Ejecutoria del Amparo en Revisión 541/2002, primer concepto de violación, p.19

³⁷ Klaus Tipke, *Moral Tributaria del Estado y de los contribuyentes*, Herrera Molina Pedro M., traducción, presentación y notas, Madrid: Marcial Pons, 2000, p.32

³⁸ Ejecutoria Amparo en Revisión 235/2002, p. 326.

³⁹ *Idem*, p. 326.

⁴⁰ Este principio en su desarrollo legislativo y doctrinal ha tenido altibajos, es así dentro la doctrina italiana, en primer acercamiento se le identificó con el beneficio procedido de la actividad pública (principio de beneficio). Así lo puesto en relieve el tratadista español Herrera Molina Pedro Manuel en su monografía intitulada *Capacidad Económica y Sistema Fiscal, Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho Alemán*, op. Cit. *Supra*. p.81.

⁴¹ Ejecutoria del Amparo en Revisión 235/2002 p.18.

derecho positivo tributos inocuos e inconstitucionales por no advertir de una forma clara y precisa la capacidad contributiva de los contribuyentes.

IV. NOBLE LABOR DE INTERPRETACIÓN CONSTITUCIONAL

Este apartado lo dedicamos especialmente a la reflexión sobre la noble labor que realiza la Suprema Corte de Justicia en interpretar y delimitar los principios de justicia tributaria. Es así que, se debe hacer notar que la labor del interprete en de la Constitución materia tributaria y financiera es muy destacada ya que de ahí derivarán los alcances de los principios de justicia tributaria. En incluso en algunas ocasiones se podrán flexibilizar los límites de la división de poderes y de los propios postulados de justicia tributaria, y en esta dirección, según nuestro punto de vista, algunas interpretaciones no han sido afortunadas, sino que al contrario han parecido más bien 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, haciéndonos evocar los antiguos regímenes absolutos. Y han sido por ejemplo el caso de las resoluciones misceláneas fiscales⁴² que han flexibilizado el principio de legalidad,⁴³ por mencionar tan solo una interpretación.

De tal manera, enfatizamos que 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, y 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

⁴² Así ya lo hemos manifestado en otros trabajos véase: *Naturaleza jurídica de las reglas misceláneas y de las reglas generales en materia tributaria, op. Cit, supra*, p. 14; también remítase al capítulo 4 acerca de la “Teoría Tradicional sobre Fuentes del Derecho Tributario” elaborado por Torruco Salcedo Sitali en el *Manual de Derecho Tributario*, Alvarado Esquivel Miguel de Jesús Coordinador, México: Porrúa, 77.

⁴³ 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 ilustrativas 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 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.

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 tributaria⁴⁴. Y al lado estas tesis podemos encontrar otros criterios más decorosos, como los que contenían las declaraciones de inconstitucionalidad del impuesto sunuario, la exención del impuesto sobre la renta a favor de los burócratas, entre otras.⁴⁵

V. CONCLUSIONES

A lo largo de estas breves líneas hemos visto como se han ido conformando los principios de justicia tributaria, y se han delineado por la jurisprudencia mexicana. Sin embargo, es recomendable que se desarrolle una doctrina sólida en la jurisprudencia que de 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 distintitos tributos, y con ello llevar implícita la idea de definir claramente la fuente de riqueza que se desee gravar.

⁴⁴ 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: 180,289, Tesis aislada, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Novena Época, Instancia: Segunda Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XX, Octubre de 2004, Tesis: 2a. LXXVIII/2004, p. 510.

⁴⁵ Así lo ha documentado Pérez de Acha, Luis M., “Inconstitucionalidad del Impuesto Sustitutivo del crédito al salario”, Revista *El Foro*, Barra Mexicana, Colegio de Abogados, decimotercera época, Tomo XVI, número 1, primer semestre, 2003, p. 260.