



96

**Alcance de los principios materiales
de justicia tributaria en el sistema tributario
mexicano: la capacidad contributiva,
la igualdad y la proporcionalidad tributaria**

Marco César García Bueno
Gabriela Ríos Granados

DERECHO FISCAL

Junio de 2007

En el presente documento se reproduce fielmente el texto original presentado por los autores, por lo cual el contenido, el estilo y la redacción son responsabilidad exclusiva de éstos. D. R. © 2007, 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. El principio de capacidad contributiva: criterio de justicia material.....	2
III. La igualdad tributaria.....	7
IV. Proporcionalidad tributaria.....	10
V. Alcance de los principios materiales de justicia tributaria respecto de las obligaciones sustantivas y formales.....	18
VI. Alcance de los principios tributarios respecto a todos los créditos fiscales.....	19
VII. Alcance vinculatorio de los principios de justicia tributaria respecto al legislativo, judicial y ejecutivo.....	20
VIII. A modo de conclusión.....	20
IX. Bibliografía.....	20
X. Criterios jurisprudenciales.....	22

I. INTRODUCCIÓN

Este trabajo forma parte de nuestra línea de investigación principal sobre los principios de justicia tributaria en el Sistema Tributario Mexicano. Además, es menester indicar que se publicará en la obra homenaje al doctor Héctor Fix Zamudio coordinada por Eduardo Ferrer Mac-Gregor, que será próximamente publicada por el Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM.

En esta ocasión abordaremos el tema de los principios materiales de justicia tributaria desde la perspectiva de sus alcances respecto a tres temas fundamentales y que nos han causado cierta inquietud intelectual. Es así, que de ahí se deriven los siguientes tres temas planteados como inquietud del presente trabajo. El primero, se refiere a que si estos postulados protegen a las obligaciones tributarias tanto sustantivas como formales; el segundo, analizaremos si el ámbito de protección de dichos principios comprende a todos los créditos fiscales, es decir, no únicamente a los tributos sino también a los aprovechamientos y los productos, porque aunque éstos últimos no son sancionados por el Código Fiscal de la Federación como tributos, si gozan de la característica de créditos fiscales, lo que a todas luces nos parece que presentan cierta problemática, debido a que al considerárseles créditos fiscales a los productos y a los aprovechamientos y no tributos, significa que el Estado puede acudir a su facultad económica coactiva para exigir el pago de estos créditos, sin embargo, pone en una situación de desigualdad de trato a los deudores de éstos frente a los deudores de los tributos, porque los primeros no pueden acudir al juicio de garantías argumentando que no se han respetado los principios materiales de justicia tributaria, ya que no tienen acceso a estos principios, porque los principios únicamente despliegan su manto protector sobre los tributos y no así sobre todos los créditos fiscales. Y el tercero, se refiere a su grado de vinculación con el legislativo, ejecutivo y judicial, pues claramente se observa una tendencia por parte de la doctrina en indicar que estos principios obligan principalmente al legislador y al juzgador, pero nada se dice respecto al ejecutivo quien es el ejecutor de la ley.

Pero antes de abordar estos tópicos es menester afirmar que los principios materiales de justicia tributaria deben ser considerados dentro de la amplia gama de los derechos fundamentales, cuestión que desde el ángulo de los tributaristas no hay discusión,¹ sin embargo, desde el ámbito de los constitucionalistas pocos son los que los han reconocido² dentro este elenco, y quizás se deba porque no están así sancionados expresamente dentro del capítulo de las garantías individuales de nuestra Carta Magna. Sobre este punto no debe de soslayarse que la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha interpretado con un criterio ejemplar que los principios de proporcionalidad y equidad tributaria deben considerarse como garantías constitucionales del contri-

El autor es doctor en Derecho por la Universidad de Salamanca, España y abogado postulante de la firma García Bueno Abogados.

La autora es investigadora definitiva de tiempo completo y coordinadora del área de derecho tributario del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM.

¹ En esta línea de argumentación encontramos dentro de la escuela española a 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. 100.

² Carbonell, Miguel: *Los derechos fundamentales en México*, México, Porrúa, 2006, p.794. Para este autor si son derechos fundamentales los principios consagrados en el artículo 31 fracción IV, para mayor profusión del tema se recomienda la lectura de su obra.

buyente, no obstante no se ubiquen dentro del capítulo de las garantías individuales,³ lo cual, en una primera aproximación, se expresan como limitantes de la potestad normativa tributaria y de la potestad tributaria de la Administración pública. Sumada a esta circunstancia el no mirar a los principios materiales de justicia tributaria como derechos fundamentales no permite que se pongan a debate por constitucionalistas de prosapia, y por otro lado, no permeen en todo el sistema tributario.

Para analizar los objetivos planteados en líneas arriba es necesario establecer el marco teórico sobre el que vamos a abundar a lo largo de las siguientes páginas. Es así, que se debe hacer una serie de precisiones conceptuales referente a los principios de justicia material tributaria. Es preciso indicar, que los principios de justicia material a los que nos vamos a referir en este estudio son: capacidad contributiva, igualdad tributaria y proporcionalidad tributaria, de acuerdo con lo sancionado en el artículo 31 fracción IV de nuestra Carta Magna,⁴ sin embargo, es importante manifestar que no entraremos en el análisis del principio de reserva de ley tributaria, ni en el de destino del gasto público, en virtud de que serán parte de otro trabajo que integra nuestra línea de investigación.

En este contexto, cabe aclarar que para algún sector de la doctrina española⁵ examina dentro de estos principios a la generalidad, progresividad, no confiscatoriedad lo anterior con base en lo sancionado expresamente en la en el artículo 31 del texto constitucional Español de 1973. Sin embargo, para nuestro estudio tampoco analizaremos los últimos tres mencionados.

Por último, es necesario indicar que este trabajo se realizará con base en la metodología documental, analítica y comparativa y esta última se desarrollará a partir de la doctrina italiana, española y argentina más calificada.

II. EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA: CRITERIO DE JUSTICIA MATERIAL

La Constitución Política Mexicana, en su artículo 31, fracción IV, establece los principios materiales a los que debe ajustarse el legislador para crear tributos. Sobresalen, por su operatividad y relevancia, la capacidad contributiva e igualdad tributaria. Ambos criterios se complementan. Es difícil delimitar, empero, la primacía de uno con respecto del otro. La justicia en la distribución de las cargas públicas, en apego a este binomio, resulta, sin embargo, incompleta para justificar las cargas tributarias extrafiscales, creadas con una finalidad económica, política, ambiental, social, cultural, familiar, entre otras, con el fin de proteger valores constitucionales diferentes a los descritos en la fracción IV del citado precepto constitucional. A lo largo del presente

³ 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.

⁴ En otro lugar ya hemos indicado que aunque no están expresamente sancionados los principios de capacidad contributiva y de igualdad tributaria en nuestro texto constitucional la Suprema Corte de Justicia de la Nación en distintos criterios ha indicado que el principio de proporcionalidad se identifica con el de capacidad contributiva y el de igualdad con el de equidad tributaria; por lo tanto, estos principios tienen plena vigencia en nuestro Derecho. Ríos Granados, Gabriela, *Inconstitucionalidad del Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario*, serie Decisiones Relevantes de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, número 10, México: Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2006, p.88 y ss.

⁵ Martín Queralt Juan, *et al.*, *Derecho tributario*, Pamplona: Aranzadi, Segunda Edición, 1997, p. 56.

acápites intentaremos desentrañar el contenido del primero de esos principios, argumentando respecto de su operatividad, subjetividad, y sobre todo deficiencias. Posteriormente nos adentraremos en el estudio de aquel otro principio previsto en la constitución: equidad tributaria, equiparado a la igualdad material.

Es una necesidad, señala EINAUDI, L., indagar el porqué de las instituciones políticas, sociales, jurídicas y económicas, máxime, agrega, cuando se tienen consecuencias adversas para los intereses de los gobernados. En el caso de las contribuciones su creación exige su justificación. “Los hombres quieren instintivamente explicarse por qué pagan, y si la respuesta no surge con claridad claman por la injusticia”.⁶ Si bien el impuesto, especie dentro del género del tributo, es una institución jurídica de raigambre económica, que requiere estar soportada en postulados de justicia y eficiencia, la mayoría de las veces su surgimiento obedece a criterios políticos, o de protección de específicos intereses. El mundo de las contribuciones, al tener una fuente económica, se presta al control político, y por tanto los intereses políticos adquieren una fuerte participación en el mundo impositivo.

El gran problema es fomentar la creación de tributos apegados a criterios de equidad, que obtengan de los contribuyentes la parte de riqueza cuyo desprendimiento no afecte la satisfacción de sus necesidades primarias. El anterior planteamiento nos exige conocer los criterios de justicia y equidad, respecto de los cuales emanan contribuciones justas, apegadas a la real aptitud contributiva. Este es un tema de discusión jurídica, pero se extiende al ámbito, económico, político y filosófico.

El principio de capacidad contributiva, es un claro criterio legitimador de la obligación tributaria. Exige al legislador crear tributos apegados a la aptitud contributiva de los particulares. No basta que las contribuciones afecten índices generales de riqueza –criterio cuantitativo: ingreso, gasto, patrimonio, movimientos de capital –es indispensable que la carga tributaria en lo particular se sustente en elementos de carácter cualitativo –subjetividad –para estar al tanto de la verdadera aptitud del sujeto. Así, en ese último supuesto, la condición personal y familiar del sujeto pasivo afecta la capacidad contributiva del contribuyente. Un impuesto apegado exclusivamente a elementos cuantitativos, está en posición de afectar la capacidad contributiva del obligado tributario. Este principio no establece sólo una regla general para legitimar la existencia de cada tributo; no basta la expresión de riqueza, es necesario ajustar la carga tributaria a las posibilidades del contribuyente. Primero vivir y después contribuir. Esto es un factor lógico.

El legislador requiere aplicar el principio de capacidad contributiva desde la óptica de la condición familiar y personal del contribuyente. Lo contrario implica un sistema impositivo montado en un escenario económico artificial, dominado por un único criterio: el recaudatorio. Sin embargo, las necesidades presupuestarias no pueden primar sobre los preceptos constitucionales. La salud del estado pasa por el tamiz de una amplia captación de recursos. Se debe cuidar, por ello, que los ingresos públicos no provengan del deterioro del nivel de vida de los ciudadanos, al sustraérseles lo necesario para vivir y educarse. La premisa expuesta se cumple cuando se conoce, como primer paso, el contenido del principio en examen, pero sobre todo cuando se hace efectiva la técnica tributaria que consolida la subjetividad del gravamen.

⁶ Vid. Einaudi, Luigi: en su Prologo a la obra de Berliri, Luigi: *El Impuesto Justo*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1986, p. 21-25.

La capacidad contributiva debe dejar de verse como criterio que afecta exclusivamente el hecho imponible, para considerarse como verdadera cualidad del contribuyente. No es suficiente identificar la riqueza gravable, es deber del legislador equipararla con la aptitud contributiva del contribuyente.

Todos los días, en el mundo del derecho tributario, se exige a determinado número de contribuyentes, cumplir obligaciones tributarias, que en última instancia representan una exigencia patrimonial. La autoridad fiscal posee una facultad para cobrar y exigir el pago de un tributo —gestión— y el particular se obliga por ley a cumplir con su principal obligación tributaria: pagar el tributo. En este esquema, no basta efectuar o hacer efectiva la legalidad en el cobro, sino acreditar que el pago cumple con los pormenores de la equidad y racionalidad. Para tales efectos, es toral conocer el contenido del principio de capacidad contributiva.⁷

La capacidad contributiva es criterio rector de las contribuciones; legitima la existencia de las cargas tributarias y el deber de soportarlas. La obligación de participar en el concurso de los gastos públicos, demanda la presencia de un criterio claro y vinculante de justicia material. El principio de capacidad contributiva ocupa parte de este espacio. El problema: la determinación e individualización de la capacidad para contribuir de cada ciudadano es difícil de lograr. La técnica que facilite la tributación, no puede sujetarse exclusivamente a crear hechos imposables representativos de riqueza. Ese es un primer paso. El legislador debe ser muy hábil y pasar por el tamiz de la capacidad contributiva, vista en ámbito objetivo, la creación de un supuesto normativo. No basta la presencia de una riqueza para legitimar el impuesto. Este controvertido principio, tiene dos ámbitos de actuación, que se podrían representarse como el anverso y reverso de la una misma moneda. Un lado la constituye la riqueza gravable. Las cargas tributarias surgen donde existe riqueza. Un impuesto que no se sustente en índices efectivos de representación económica, nace para morir: para ser declarado inconstitucional. Esta primera etapa se identifica con la capacidad contributiva absoluta u objetiva. Al encontrar el legislador la riqueza gravable, debe, como segundo paso, delimitar en la ley que crea el impuesto, la técnica que permita al contribuyente individualizar la carga tributaria, en apego a su situación personal y familiar.⁸

Se podría pensar que la medida antes manifestada provoca excesos en la percepción de recursos públicos, al erosionar el nivel de captación de ingresos. Esto es parcialmente cierto. Si se crea un esquema de tributación desgravando la riqueza elemental para vivir una vida digna, lógico es que el flujo de recursos a las arcas públicas será menor. México es un país donde alto porcentaje de la población vive en la pobreza, según datos de INEGI; la percepción de ingresos

⁷ Las palabras de Dworkin, Ronald, adquieren una inusitada importancia: “podemos sentirnos seguros de que lo que estamos haciendo es lo adecuado, pero mientras no podamos identificar los principios que seguimos no podemos tener la seguridad que son suficientes ni de que los estamos aplicando congruentemente. En los casos menos claros en que el problema de si se ha faltado ha alguna obligación es, por alguna razón, discutible, estas molestas cuestiones se agudizan, y se profundiza nuestra responsabilidad de encontrarle respuesta”. Vid. *Los Derechos en Serio*, Madrid: Ariel Derecho, 1999, p. 62.

⁸ Haciendo uso de las ideas de Saínz de Bujanda, Fernando, *Hacienda y Derecho*, Tomo III, Madrid, Instituto de Estudios Políticos, 1963, p. 212-213), puede atribuirse la consideración de métodos impositivos al conjunto de medidas técnicas sancionadas por la normativa tributaria que, partiendo de una manifestación de riqueza imponible de un sujeto, conducen a la determinación de la cuota impositiva que por esa riqueza ha de satisfacer. Métodos impositivos son, por tanto, en esta amplia acepción, no sólo las distintas modalidades de los tipos de gravamen –fijos, proporcionales o progresivos, en sus variadas especies –sino también la estructura –real personal –de los presupuestos de hecho de las obligaciones tributarias y el criterio –objetivo o subjetivo –que pueda utilizarse para la determinación de los costos.

es apenas suficiente para satisfacer necesidades primarias de esa mayoría de la población. La subjetivización de las cargas tributarias, al atender a la satisfacción de necesidades primarias, provoca la disminución de ingreso para el Estado, pero mejora la calidad de vida de la población, y sobre todo disminuye los niveles de pobreza. Ahora bien, al desgravarse a quien carece de capacidad contributiva, se cumple con un mandato constitucional. Para evitar que la hacienda pública se deteriore, las cargas tributarias deben tener un verdadero efecto en los niveles altos de riqueza, y ajustar los criterios de equidad con el fin de que los contribuyentes económicamente fuertes aporten una parte mayor de sus ingresos.

Existe una falsa creencia de que los tipos impositivos altos para los ingresos fuertes, constituyen una forma de inhibir el crecimiento de un país, y por el cual se niega a todo contribuyente ser más productivo. Esto es rotundamente falso. Un sistema fiscal necesita orientarse a través de eficaces criterios de equidad, y evitar discriminar en contra del no apto impositivamente, bajo falsos argumentos de política económica. Los grandes grupos de poder, nacionales e internacionales, legitiman la presencia de una clase capitalista fuertes, con el argumento de que son ellos quienes están en posibilidad de invertir en la generación de fuentes de empleo, y de evitar que la economía no se deteriore. La economía, realmente, no sufre cuando los tipos de gravamen son altos para las grandes fortunas. Todo lo contrario, facilita que los menos pudientes, los que no satisfacen los lineamientos de la capacidad contributiva, ocupen una posición más desahogada con respecto a sus obligaciones fiscales, motivando un mejor nivel de vida para el contribuyente y sus familias. Pero sobre todo asegurando la estabilidad social.

Los tipos impositivos bajos tienen un efecto devastador en la economía. Establecer cargas tributarias bajas a los altos ingresos, tienen un único logro: mantener a los detentadores de los ingresos excesivos contentos, considerando que son ellos quienes manejan la economía, la política y el poder. El argumento central –postura que defienden los grupos de poder económico –es que los impuestos deben ser reducidos para poder liberar el capital necesario creador de mayor riqueza. Así, se defiende que este crecimiento no es para proteger la posición de la clase capitalista –tesis que se emplea –sino para mejorar el nivel de vida del país. Falso. Nunca se ha visto que la concentración de riqueza tenga un efecto favorable en las clases desprotegidas.

Un país sólo podrá ser poderoso otorgando a cada ciudadano la posibilidad de desarrollarse en todos los ámbitos. Un sistema fiscal tiene para ello, una enorme importancia, al incentivar el desarrollo armónico de la población. Pero si se acumulan pesadas cargas en la mayoría de los ciudadanos, a favor de un pequeño sector económicamente privilegiado, se nulifica el crecimiento del país, pues éste debe ser armónico, equilibrado y no para un exclusivo sector.

Los elementos cualitativos y cuantitativos del tributo en su relación con el principio de capacidad contributiva.

1. *Hecho imponible*

El tributo o la contribución es la parte total respecto de la cual incide el estudio del derecho tributario. Su función principal: generar recursos al Estado, se concreta por el surgimiento de una obligación de pago. Corresponde al legislador establecer el supuesto normativo idóneo para dar vida a dicha obligación, pero en sintonía con los principios materiales de justicia tributaria. Se genera, así, un fuerte vínculo entre el legislador que crea el hecho imponible, los criterios vin-

culantes de justicia que impone la Constitución, y el sujeto apto para cumplir con la exigencia legal.⁹

El hecho imponible, elemento importante para el desenvolvimiento de la relación impositiva, y condicionante del nacimiento de la obligación tributaria, guarda una estrecha relación con el principio de capacidad contributiva.¹⁰ Los hechos fácticos o presupuestos normativos establecidos en la norma fiscal, deben ser un reflejo de la capacidad contributiva del sujeto obligado a contribuir. El legislador al construir el hecho imponible, debe sustentarlo en claras manifestaciones de riqueza. Esto es lo que se conoce como capacidad contributiva absoluta u objetiva. Así, todo presupuesto normativo queda estrechamente relacionado con la constitución. Lo contrario presupone la inconstitucionalidad de la carga tributaria impuesta. Un primer examen para analizar la constitucionalidad de un impuesto, incursiona en el hecho imponible, para concluir si los acontecimientos materiales que se gravan, son un reflejo de riqueza imponible, y de la aptitud contributiva del contribuyente. El hecho imponible permite el nacimiento de la obligación tributaria, pero sobre todo hace posible individualizar las diferentes clases de tributo.

2. Base imponible o gravable.

El estudio de la base gravable¹¹ exige un riguroso acercamiento con el hecho imponible, el principio de capacidad contributiva, y los métodos de determinación de la deuda tributaria. Su importancia es trascendental para fijar con precisión –equidad y justicia– la cuantía de la deuda tributaria. Nuestras leyes fiscales, específicamente el Código Fiscal de la Federación, no contemplan norma alguna que la defina. Sin embargo está implícitamente establecida en todo tributo, como medio para medir el presupuesto objetivo del hecho imponible. En opinión de González García, la base imponible se identifica como “aquella magnitud susceptible de una expresión cuantitativa, fijada por la ley, que mide alguna dimensión económica del hecho imponible y que debe aplicarse a cada caso concreto, según los procedimientos legalmente establecidos a los efectos de la liquidación del tributo”.¹² Los valores que permiten fungir como parámetros de cuantificación de la carga tributaria, son eminentemente económicos, sin dejar de lado aquellos otros que atienden al peso, la medida, el número.¹³

⁹ Sobre el hecho imponible Vid. Giannini, Aquile Donato: *Instituciones de Derecho Tributario*, Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1957; Saínz de Bujanda, Fernando: “Análisis Jurídico del Hecho Imponible”, *Hacienda y Derecho*, Tomo IV, Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1966; Berliri, Antonio: *Principios de Derecho Tributario*, Volumen II, Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1971; Jarach, Dino: *El Hecho Imponible*, Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1982; De la Garza, Sergio Francisco: *Derecho Financiero Mexicano*, México: Porrúa, 2000.

¹⁰ “La conexión entre el principio de capacidad económica y la noción de base imponible, es no sólo conceptualmente fecunda, sino una exigencia del ordenamiento positivo, en la medida en que la distribución de la carga fiscal con arreglo al principio de capacidad contributiva se erige en exigencia constitucional de justicia tributaria”. Vid. Saínz de Bujanda Fernando: “Los Métodos de Determinación de las Bases Imponibles y su Proyección Sobre la Estructura del Sistema Tributario”, en *Hacienda y Derecho*, Tomo VI, Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1973, p. 203.

¹¹ Una literatura interesante sobre el estudio de la base imponible se encuentra Antón Pérez: “Los Método de Determinación de las Bases Imponibles”, *Revista Española de Derecho Financiero, Civitas*, núm. 104, Madrid 1999; y Ramallo Massanet Juan: “Hecho Imponible y Cuantificación de la Prestación Tributaria”, *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, número 20, 1978.

¹² Vid. *Derecho Tributario I*, Plaza Universitaria, Salamanca, 2000, p. 264-265.

¹³ Cfr. Berliri, Antonio: *Principios de Derecho Tributario*, Madrid: Editorial de Derecho Financiero, p. 370 y ss.

La base imponible para su determinación requiere esta afecta a los postulados del principio de capacidad contributiva, ello facilita que la carga tributaria que el contribuyente se ve obligado a cubrir sea justa. No hacerlo desnaturalizaría su función y se vulneraría uno de los mandatos de la Constitución. La base como elemento cualitativo de la obligación tributaria, no es una figura aislada, requiere estar eficazmente vinculada con el presupuesto objetivo del hecho imponible, y el tipo de gravamen; todos ellos conforman la amalgama que habrá de unir el edificio tributario, y dar vida a un sistema fiscal justo y equitativo.¹⁴

Al ser la base gravable la riqueza sujeta a tributación, se debe proceder a su individualización, permitiendo se le disminuya la riqueza no imponible, necesaria para producir el ingreso o para satisfacer las necesidades primarias del contribuyente. La técnica tributaria hace uso, para ello, de las deducciones fiscales, vistas como los gastos que inciden en forma negativa en la riqueza gravable, representada en la base del impuesto.

III. LA IGUALDAD TRIBUTARIA

El principio de igualdad tributaria lo identifica la Constitución en el artículo 31, fracción IV, como uno de los criterios de la distribución de las cargas públicas. El mandamiento constitucional se refiere a la equidad como una vía para distribuir las cargas tributarias en apego a la aptitud económica real en la que el sujeto se encuentra. El legislador cumple con dicho principio evaluando la situación personal y familiar del contribuyente; y discrimina en beneficio de quienes por sus circunstancias están imposibilitados para cumplir con la obligación tributaria en la misma medida. Los ingresos de uno u otro contribuyente podrán ser similares o idénticos en su cuantía, pero si las condiciones personales y familiares los distinguen, el tributo también debe distinguir. El vínculo entre el principio de capacidad contributiva, y aquel otro de igualdad tributaria, es difícil de romper.¹⁵ A través de ese último principio adquieren relevancia los elementos cualitativos de la riqueza como base de gravamen, evitando que el impuesto —caso específico— o el tributo —en su generalidad— se rijan exclusivamente por aspectos de contenido cuantitativo. Lo importante no es la representación que de la riqueza haga el sujeto obligado al pago del tributo, por lo menos como un único índice de cuantificación, sino que la carga tributaria se sujete a la situación específica que vive cada contribuyente.¹⁶

¹⁴ Si el hecho imponible es la obtención de una renta —argumenta Cortés Domínguez— la base imponible será el resultado de determinar en que grado se ha obtenido la renta, o, en otras palabras, cuanta renta se ha obtenido. Si el presupuesto de hecho es la importación de un licor, la base imponible es determinar en que medida se ha importado el licor en el caso concreto. La base no es más, pues, que el resultado de ese esfuerzo para concretar la realidad que, en alguna medida, realizó la hipótesis formulada en forma abstracta en la norma tributaria. Vid. Cortes Domínguez: “La Capacidad Contributiva y la Técnica Jurídica”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, número 60, Madrid 1965. p. 1043.

¹⁵ La vinculación entre el principio de igualdad y la capacidad contributiva está claramente identificada. No obstante, un sector doctrinal ha considerado que el principio de igualdad tiene un carácter preferencial respecto de la capacidad contributiva.

¹⁶ Una literatura importante sobre el principio de igualdad tributaria puede verse en: La Rosa: *Eguaglianza Tributaria ed Esezioni Fiscali*, Milano: Giuffrè, 1968; Palao Tabeada: “Apogeo y Crisis del Principio de Capacidad Contributiva”, *Estudios en Homenaje al profesor Federico D. Castro*, Vol. II, pág. 377-426; Lejeune, Ernesto: “Aproximación al Principio Constitucional de Igualdad Tributaria”, *Seis Estudios Sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario*, Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1980; Banacloche: “El Principio Constitucional

El principio de igualdad en el ámbito tributario exige un trato similar a los iguales y diferente a los desiguales. No es un principio que cambia con el tiempo. Sus postulados son en esencia inmutables. A través de dicho principio se justifican los tratamientos diferenciados entre dos o más contribuyentes, siempre y cuando sus condiciones personales y familiares exijan un trato desigual. Repetimos. El hecho de que la situación económica de dos o más contribuyentes sea similar, desde el punto de vista cuantitativo, no implica que la situación impositiva tenga que ser a su vez idéntica. El trato preferencial siempre habrá de estar sustentado en el contenido del principio de capacidad contributiva.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, a través de su tesis de jurisprudencia R/J.24/2000, otorgar un contenido al principio de igualdad reconoce que “para poder cumplir con este principio el legislador no sólo está facultado, sino que tiene la obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, a condición de que estas no sean caprichosas o arbitrarias, o creadas para hostilizar a determinados clases o universalidades de causantes, esto es que se sustente en base a objetivos que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría, y que puedan responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales.”¹⁷

La Corte busca, mediante dicha tesis, dar un significado concreto y vinculante al principio de igualdad tributaria. Empero, la mejor forma de establecer o justificar los tratamientos diferenciales, obedece a que el legislador haga en uso en la ley tributaria de procedimientos de discriminación, valorando la proporción entre las medidas de distinción y el fin que se busca. Si el fin que se busca no conlleva un serio atentado al principio de capacidad contributiva se garantiza la constitucionalidad de la tributo.

La igualdad, principio protector de los contribuyentes, pugna por erradicar privilegios, entendidos en un sentido negativo. No es función del legislador, al momento de crear la ley, instituir contribuciones arbitrarias, que resalten una distinción mal entendida entre los sujetos pasivos de la obligación tributaria. En muchos casos, empero, el principio de igualdad motiva situaciones de discriminación, con el fin de resolver conflictos de equidad, para ello hace uso de figuras como la exención, deducción, o, en su caso, instituye regímenes fiscales especiales. Cuando a la situación de discriminación se le otorga un matiz positivo, se le está utilizando como una técnica, cuya finalidad es coadyuvar al cumplimiento de los valores exigidos por la Constitución. Tal es el caso de algunos tratamientos diferenciados que revelan un procedimiento justo para los sujetos implicados (el respeto al mínimo vital a través de la cuota cero, deducciones familiares y por gastos de enfermedad, ayudas para la adquisición de vivienda, exención de productos de primera necesidad, por señalar algunas).¹⁸ El contenido material del principio es innegable, no se reduce a

de Igualdad”, *Revista Impuestos*, núm. I, Bilbao, 1985 ; González García Eusebio: “Reflexiones en Torno a los Principios de Capacidad Contributiva e Igualdad”, *Revista de la Escuela de Derecho de la Universidad Panamericana*, núm. 3, México, 1990; Escribano: “Principio de Igualdad y Deber de Contribuir en la Jurisdicción Constitucional”, en *El Principio de Igualdad en la Constitución Española*, Vol. I, Ministerio de Justicia, Madrid, 1991; Lejeune Ernesto: “L’eguaglianza”, *Trattato di Diritto Tributario*, Vol. Primo, Tomo I, Padova: CEDAM, 1994. En una plano mas general del principios resultan de consulta obligada: Esposito: “Eguaglianza e Giustizia nell’art. 3 della Costituzione”, en *La Costituzione Italiana*, Padua, 1954; y Paladín, *Il Principio Costituzionale D’eguaglianza*, Giuffrè, Milano, 1965.

¹⁷ Vid. Semanario Judicial de la Federación, Numero XI, marzo de 2000, p. 35.

¹⁸ El impuesto que grava la renta de las personas físicas debe tener un tratamiento diferente para los ingresos que provengan del capital y del trabajo.

esquemas lógicos, tiene, como el resto de los principios, su propia importancia. Así, cualquier tributo contrario a sus postulados podrá, previo análisis de los órganos jurisdiccionales competentes, ser declarado inconstitucional. Este mismo principio, en su trato con el principio de capacidad contributiva, redobla esfuerzos en la lucha contra la injusticia y la arbitrariedad. Ambos se convierten en derechos fundamentales de los ciudadanos, son la consecución de una igualdad real, no sólo prohíbe las discriminaciones, sino en determinados casos las exige (discriminación que debe suscitarse entre las rentas de trabajo y las rentas de capital). Considerar, en consecuencia, el principio de capacidad contributiva un único límite material al poder tributario es un error, implica investirlo de un contenido meramente formal, con un simple valor dogmático. En otras palabras, los dos principios se complementan para dar sustancia al tema de la justicia tributaria.

Durante mucho en tiempo en España se siguió la tesis de que la prohibición de la arbitrariedad era el esquema, que apegado a los lineamientos del principio de igualdad, justificaba la existencia de un impuesto o tributo, sobre todo de naturaleza extrafiscal. Se le consideraba como el instrumento de equilibrio entre la jurisdicción constitucional y la libertad del legislador. Con motivo del apogeo del principio de interdicción de la arbitrariedad se redujo por un tiempo, en el sistema tributario alemán, el valor del principio de capacidad contributiva. Actualmente, como consecuencia del cambio de criterio del Tribunal Alemán “se demuestra, por tanto, que la mera interdicción de la arbitrariedad resulta inoperante. Es preciso acompañarla de un juicio de adecuación entre el medio empleado y el fin que se persigue”.¹⁹ Para que tal argumento sea factible es necesario establecer un control de proporcionalidad y que el principio de capacidad contributiva sea la medida de la igualdad. El control de la arbitrariedad no tiene un valor total a la hora de fungir como un valor material absoluto que pueda aplicar un órgano jurisdiccional en el control judicial de las normas impositivas. Es éste un concepto genérico, de contenido programático, que resulta difícil, a través de su uso, declarar constitucionalmente legítima una norma cualquiera.

Sí observamos el derecho comparado, en específico al español se advierte que la igualdad tributaria no nada más está dirigida al legislador sino también al ejecutor de la ley que es la administración tributaria, y al juzgador quien también aplica la ley, ya que el Tribunal Constitucional ha indicado que la igualdad se debe advertir tanto en la creación de la ley, como en la aplicación de la misma.²⁰ Aunque, se debe advertir que acusa una notoria relevancia respecto a la vinculación que hace el Tribunal Constitucional de sus pronunciamientos sobre el poder legislativo²¹ y no únicamente referente al sistema tributario sino también a los gastos públicos,²² cuestión que nos parece por demás interesante porque comulga con nuestro criterio, en el sentido de que la igualdad debe predicarse en todo el sistema financiero del Estado. Es así que hacemos nuestro el pensamiento de los citados autores españoles en el sentido de concatenar la igualdad tributaria con la igualdad presupuestaria, tal como lo manifiestan en la cita textual que a continuación plasmamos: “como consecuencia de ello, será necesario proceder a una valoración con-

¹⁹ Cfr. Herrera Molina Pedro Manuel: Capacidad Económica y Sistema Fiscal, *op. cit. supra*. pág.38.

²⁰ Sentencia de 21 de mayo de 1984, (Resolución del Tribunal Constitucional 1984, 64).

²¹ Lo anterior se puede corroborar en las sentencias STC 19/1987 de 16 de julio (RTC 1987, 128), STC 19/1988 de 16 de febrero (RTC 1988, 19), SSTC 114/1983, de 6 de diciembre (RTC 1988, 114), 98/1985, de 29 de julio (RTC 1985, 93), citadas y comentadas por Martín Queralt, Juan, *et al*, *Derecho Tributario*, *op. cit.*, pp. 61-62.

²² Según lo manifestado por Juan Martín Queralt, Carmelo Lozano Serrano y Francisco Poveda Blanco de las siguientes sentencias SSTC 20/1984, de 14 de febrero (RTC 1984, 20), 26/1985, de 22 de febrero (RTC 1985, 26), 72/1985, de 13 de junio (RTC 1985, 72), y STC 77/1985, de 27 de junio (RTC 1985, 77). En el Manual de *Derecho Tributario*, *op. cit.*, p. 62.

junta del sistema de ingresos y de gastos públicos para emitir un juicio acerca valor presente en el ordenamiento financiero. Una desigual presión fiscal sobre un determinado sector profesional o sobre un determinado territorio, puede encontrar su justificación en una desigual proyección del gasto público sobre ese mismo sector. Por ejemplo, una mayor presión fiscal sobre las grandes concentraciones urbanas puede encontrar su compensación en una política de gasto público que generosamente orienta los recursos públicos hacia esas grandes concentraciones urbanas. Y vice-versa”.²³

IV. PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA

Sobre este principio es preciso indicar como ha evolucionado su interpretación conforme a los criterios del órgano jurisdiccional, al respecto la doctrina nacional²⁴ ya ha dado cuenta sobre estos criterios indicando por un lado, que los principios de proporcionalidad y equidad pueden estudiarse como manifestación del principio de justicia tributaria; y por otro, que pueden interpretarse de forma aislada. De cualquier manera, la doctrina mexicana²⁵ ha señalado no obstante que se ha decantado una copiosa jurisprudencia sobre los principios tributarios, a partir de que se dio entrada a los juicios de amparo para analizar la inconstitucionalidad de los tributos por no cumplir con los principios sancionados en el artículo 31 fracción IV de nuestra Constitución, no se ha conformado un cuerpo homogéneo sobre éstos, sino al contrario han sostenido no felizmente que el desarrollo de estos principios ha sido somero tanto por la doctrina jurisdiccional como la académica.

García Bueno²⁶ ha documentado que las garantías de proporcionalidad y equidad tributaria han sido analizadas por los criterios jurisprudenciales; sin embargo, pone de manifiesto que no se ha llegado a buen puerto, es decir no se establecen sus alcances ni su contenido. Y la manera de como la Suprema Corte de Justicia de la Nación lo resolvió creemos que fue de forma parcial, pues asimiló la proporcionalidad con la capacidad contributiva, y la equidad con la igualdad tributaria.²⁷ Así resulta ilustrativo citar tan sólo un criterio del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación de la séptima época:

²³ *Ibidem*, p. 62.

²⁴ Flores Zavala Ernesto: *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*, México, Porrúa, 1991, p. 207.

²⁵ 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 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.

²⁶ 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.

²⁷ Para mayor profusión de estos estudios es recomendable la lectura del comentario que hiciera en ocasión de las tesis derivadas de la Inconstitucionalidad del Impuesto del Crédito al Salario, en Ríos Granados, Gabriela: *Inconstitucionalidad del Impuesto del Crédito al Salario*, Serie Decisiones Relevantes de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, México: Suprema Corte de Justicia de la Nación, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, 2006, p. 85

...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.²⁸

En efecto, este principio es un concepto jurídico indeterminado pero determinable, por lo que, es preciso llenarlo de contenido para establecer su alcance respecto a los tributos. En un primer acercamiento como ya hemos indicado líneas arriba, se debe sostener que en una interpretación parcialmente correcta la Suprema Corte de Justicia de la Nación equiparó este postulado con el de capacidad contributiva cultivado en el Derecho europeo principalmente por la escuela italiana y española. Consideramos que fue acertada tal interpretación porque abrió la puerta para darle entrada al principio de capacidad contributiva y así poder encontrar carta de naturaleza en nuestro sistema tributario, sin la necesidad de realizar una reforma constitucional al artículo 31 fracción VI. Sin embargo, debemos matizar esta idea pues consideramos que a la luz de la doctrina alemana y a algunos criterios de la Suprema Corte de Justicia de la Nación no es lo mismo hablar de proporcionalidad tributaria que capacidad contributiva, y a partir de esta premisa vamos a analizar este principio.

Para pronunciarnos sobre la proporcionalidad se tomará como base el estudio realizado por Sánchez Gil,²⁹ quien hace un análisis profuso de este principio desde la perspectiva del Derecho comparado, particularmente del derecho alemán. Aunque cabe hacer una aclaración importante, para este autor no se identifica este postulado con el de proporcionalidad tributaria,³⁰ y su argumentación se basa en dos presupuestos, el primero, se refiere a que el fundamento constitucional del principio de proporcionalidad se ubica en los artículos 1o. y 16; el segundo, dicho jurista advierte al principio de proporcionalidad en aprecio a los criterios jurisprudenciales que identifican la capacidad contributiva con el de proporcionalidad, cuyo fundamento constitucional es el artículo 31 fracción IV. Sin embargo, disentimos de su observación, ya que el principio que él analiza en su obra es precisamente el que tiene impacto en nuestro sistema tributario, pues con base en este principio por mencionar tan sólo un ejemplo, se permite establecer tributos extrafis-

²⁸ Séptima Época, Instancia, Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, 199-204, Primera Parte, p 144, Jurisprudencia, Materia(s): Constitucional, Administrativa. Las cursivas son nuestras.

²⁹ Sánchez Gil, Rubén, *El principio de proporcionalidad*, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, 2007.

³⁰ Sánchez Gil, Rubén, *El principio de proporcionalidad, op. cit. Supra.*, p. 6.

cales con el fin de proteger los derechos fundamentales sancionados en nuestra Constitución, para ilustrar mejor esta situación, analicemos el supuesto de cuando el legislador ordinario establece un trato de discriminación fiscal positiva a través de beneficios fiscales a favor de aquellas empresas que empleen a personas de grupos vulnerables, con el propósito de alcanzar la igualdad material sancionada en nuestra Constitución y que se traduce en que se logre una igualdad de pleno empleo a todas personas sin hacer distinción alguna por su condición física, social o económica.³¹

En otro trabajo³² hemos establecido de acuerdo con la interpretación jurisdiccional que impera el principio de identidad entre la capacidad contributiva y la proporcionalidad en nuestro sistema tributario, al respecto, debemos indicar que en 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 *proporcional* a la desigualdad que se produce.³³ Es así que en Europa se entiende este principio 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.³⁴

Es así que como lo han expresado varios autores³⁵ que el principio de proporcionalidad ha sido elaborado en el ámbito de los derechos fundamentales. Y es cuando se ponderan dos bienes jurídicos protegidos por la Constitución en el supuesto de conflictividad entre ellos, como podría ser el caso del acceso a la información tributaria que detenta el Estado y el secreto fiscal

³¹ En este mismo sentido cabe citar a profesor español constitucionalista y tributarista Álvaro Rodríguez Berejio al indicar que: “el establecimiento de (...) beneficios fiscales puede ser constitucionalmente legítimo e incluso venir exigido (...) para la consecución de otros bienes u objetivos constitucionalmente protegidos (singularmente, los denominados derecho económicos y sociales del Capítulo III del Título). En tales casos, la desigualdad de trato de la exención o el beneficio supone ha de ofrecer una justificación razonable y ser proporcionada al fin perseguido. Así lo ha reconocido expresamente el Tribunal Constitucional en la STC 37/1987, FJ 13 (doctrina que se reitera en la STC 186/1993, FJ 4.” Rodríguez Berejio Álvaro: Los límites constitucionales del Poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, en *El Sistema Económico en la Constitución Española*, XV Jornadas de Estudio de la DGSJE, Madrid, Ministerio de Justicia, 1994, vol. II, p. 1314. Obra citada por Herrera Molina Pedro M., *Capacidad Económica y Sistema Fiscal*, op. cit. supra, p. 89. Existen aportaciones importantes en el derecho comparado sobre este principio para lo cual se recomiendan las siguientes obras Bernal Pulido, Carlos: *El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales*, Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2005; Aizega Zubillaga, Joxe Mari, *La utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria*, Bilbao, Universidad del País Vasco, 2001.

³² Ríos Granados, Gabriela, *Inconstitucionalidad del Impuesto del Crédito al Salario*, op. cit., supra, p. 94.

³³ Herrera Molina, Pedro M., *Capacidad Económica y Sistema Fiscal, Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*, op. cit., 1998, p. 85.

³⁴ *Ibidem*, p. 84.

³⁵ *Ibid.* p. 85. En este mismo sentido encontramos a Sánchez Gil, Rubén, *El principio de proporcionalidad*, op. cit., pp. 27-35. Y las interesantes obras citadas por este autor mexicano entre las que cabe mencionar Cianciardo, Juan, *El principio de razonabilidad. Del debido proceso sustantivo al moderno juicio de proporcionalidad*, Buenos Aires, Ábaco-Universidad Austral, 2004.

derivado del derecho a la intimidad económica del gobernado. Huster³⁶ ha manifestado que el principio de proporcionalidad está integrado por el control de adecuación medio-fin, de que la medida utilizada sea la menos lesiva del derecho fundamental y pone como ejemplo el derecho a la igualdad entre las posibles, y de que la lesión del derecho a la igualdad sea proporcionada con los beneficios que a cambio se obtienen.

De acuerdo con lo anterior, debemos de dilucidar que entendemos por proporcionalidad en materia tributaria. Aquí es menester distinguir la proporcionalidad establecida en el tipo de gravamen como elemento cuantificador de la deuda tributaria, y el principio de proporcionalidad tributaria. La primera se refiere a la tasa proporcional en razón de la base imponible establecida en los tributos variables, en los que cabe se destacan los impuestos y con especial referencia a la capacidad contributiva subjetiva. La segunda, como principio se refiere a la proporcionalidad que deriva de la medida discriminatoria establecida por el legislador para proteger algún derecho fundamental sancionado en la Constitución. En tal orden de ideas, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ya ha establecido que respecto a la discriminación tributaria extrafiscal debe ser objetiva y razonable. Es decir, establece como baremo la razonabilidad y objetividad de la medida el cual será el parámetro de la proporcionalidad.

El control de proporcionalidad tributaria entendido bajo este contexto, no ha sido fácilmente resuelto en otros países, y así lo ha expuesto HERRERA MOLINA, sin embargo, ilustra con algunos casos en donde el Tribunal Constitucional en materia tributaria lo ha definido con claridad al señalar textualmente: “Los únicos casos en que el Tribunal Constitucional español realiza un auténtico control de proporcionalidad son aquellos en que resultan enfrentados el principio de capacidad económica y la practicabilidad administrativa. Esto se explica porque en tales caso se produce una tensión entre dos aspectos de la capacidad económica (se exige un pequeño sacrificio de todos los contribuyentes para evitar grandes posibilidades de defraudación en el caso concreto) combinados con un factor externo de carácter instrumental (la imposibilidad de un control eficaz de la capacidad económica real, salvo un enorme aumento de los costes de gestión, que ocasionaría consecuencias más negativas para el conjunto de contribuyentes).”³⁷

En el caso mexicano, podemos observar este principio de acuerdo con los fines extrafiscales del sistema tributario, y así a modo ejemplificativo citamos algunos criterios jurisprudenciales:

El citado numeral, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1o. de enero de 2002, al establecer que para la venta de acciones adquiridas de partes relacionadas durante el ejercicio de 2001, el contribuyente deberá determinar el costo promedio por acción, disminuyendo del monto original ajustado de éstas (determinado conforme al artículo 24 de la Ley del Impuesto sobre la Renta), las pérdidas fiscales actualizadas de ejercicios anteriores pendientes de aplicar a la fecha de adquisición por la sociedad emisora, en la parte que le corresponda a las acciones que tenga el causante, viola la garantía de equidad tributaria contenida en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en razón de que otorga un trato desigual a los iguales. Ello es así ya que las empresas enajenantes de acciones adquiridas de partes relacionadas en el año 2001 no constituyen una categoría que amerite regularse particularmente; esto es, *dicha*

³⁶ Huster, *Rechte und Ziele, Zur Dogmatik des allgemeinen Gleichheitssatzes*, Berlin, Duncker and Humboldt, 1993, p. 219 citado por Herrera Molina Pedro M., *Capacidad Económica y Sistema Fiscal, Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*, op. cit., p. 87.

³⁷ Herrera Molina, Pedro M., *Capacidad Económica y Sistema Fiscal, Análisis del ordenamiento español a la luz del derecho alemán*, op. cit. supra., p. 92.

*disposición legislativa no es razonable o proporcional porque involucra conceptos ajenos a la situación que finalmente pretende regular, como lo es, por una parte, el año de adquisición y, por la otra, las pérdidas pendientes de amortizar que hubiere sufrido la emisora de las acciones antes de la adquisición efectuada por la parte relacionada que causa el impuesto con la posterior venta. Debe puntualizarse que el hecho imponible de la contribución de que se trata es la generación de ingresos y, en el caso concreto, los derivados de la enajenación de acciones, por lo cual si bien las operaciones efectuadas entre partes relacionadas pueden ameritar un trato especial -tal como se describe en los supuestos normativos generales a que alude el mencionado artículo 24-, tanto los enajenantes de acciones adquiridas de partes relacionadas en 2001 como los que venden acciones adquiridas de dichas partes en otros años se ubican en el mismo supuesto normativo, por lo que debieron someterse a las mismas reglas para el cálculo del impuesto, pues si el hecho imponible de la contribución no se ve afectado con la circunstancia de que la adquisición se hubiere llevado a cabo en el año señalado, no se justifica incorporar las pérdidas pendientes de amortizar por la sociedad emisora antes de la adquisición.*³⁸

En consonancia del anterior criterio citamos el siguiente:

La circunstancia de que el citado artículo establezca que si el precio de enajenación del automóvil es superior a \$207,373.49, se reducirá del monto del impuesto determinado conforme a la tarifa prevista en el propio precepto, la cantidad que resulte de aplicar el 7% sobre la diferencia entre el precio de la unidad y la cantidad mencionada, mientras que los automóviles cuyo precio sea inferior al señalado deben tributar conforme a la tarifa indicada, no transgrede el principio de equidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, *toda vez que el trato jurídico desigual no obedece a una decisión caprichosa o arbitraria del legislador, sino a la razón justificada de apoyar la enajenación-adquisición de automóviles nuevos de hasta 10 pasajeros, pues ese tipo de vehículos satisface determinadas necesidades de índole social, entre otras, el servicio de transporte público, lo que denota la intención de promover, la adquisición de ese tipo de vehículos y la renovación del parque vehicular, así como incentivar al sector automotriz y a las pequeñas y medianas empresas que utilizan esas unidades para realizar sus actividades.*³⁹

La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha empleado los términos de justificación objetiva y razonable en el entendido de proporcionalidad tributaria como se podrá apreciar en la siguiente tesis:

Para efectos del ajuste anual por inflación que deben hacer las personas morales, el artículo 47, fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1o. de enero de 2002 define qué debe entenderse por crédito y establece que no tendrán este carácter los que sean a cargo de personas físicas y no provengan de sus actividades empresariales, cuando sean a la vista, a plazo menor de un mes o a plazo mayor si se cobran antes del mes. Por su parte, el artículo 52, segundo párrafo, de la mencionada Ley permite a las instituciones de crédito incluir en el cálculo de su ajuste anual por inflación tales créditos. En ese sentido, es evidente que la prohibición para las personas morales, salvo las instituciones de crédito, de considerar las cuentas por cobrar a que se ha hecho referencia para el ajuste anual por inflación, no se justifica en el plazo de un mes transcurrido desde que surge el derecho a recibir de la persona física deudora una cantidad en numerario y el momento del pago, ya que al restringirse tal prohibición a las personas físicas cuyas deudas no provienen de sus actividades empresariales, es evidente que si los deudores son personas morales o físicas que realizan actividades empresariales, los créditos de referencia sí pueden tomarse en cuenta, y tampoco se justifica por el he-

³⁸ Registro No. 174614, localización: Novena Época, Instancia: Primera Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XXIV, Julio de 2006, Página: 336, Tesis: 1a. CXVII/2006, Tesis Aislada, Materia(s): Constitucional, Administrativa.

³⁹ Registro No. 173834, Localización: Novena Época, Instancia: Segunda Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXIV, Diciembre de 2006, Página: 193, Tesis: 2a./J. 159/2006, Jurisprudencia, Materia(s): Constitucional, Administrativa

cho de que ese tipo de créditos no tengan origen en las actividades empresariales de las personas físicas deudoras, pues el legislador determinó liberar a los contribuyentes personas físicas de calcular los efectos de la inflación en su patrimonio, así como que causen el impuesto sobre la base de efectivo. En ese tenor, *se concluye que el artículo 52, en relación con el numeral 47, fracción I, ambos del citado ordenamiento legal, al permitir que las instituciones de crédito puedan considerar tales cuentas por cobrar para realizar el ajuste anual por inflación e impedir que las demás personas morales lo hagan, violan la garantía de equidad tributaria contenida en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues ambas disposiciones otorgan un trato inequitativo a contribuyentes que se encuentran en la misma situación, sin que exista una justificación objetiva y razonable para ello.*⁴⁰

Siguiendo con esta tesitura observamos que en razón del interés público la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la nación no estimó que era discriminatorio el trato fiscal que se le estaba dando a Petróleos Mexicanos y a sus subsidiarias respecto a los derechos de trámite aduanero, lo anterior se desprende de la siguiente tesis:

El artículo 50-B de la Ley Federal de Derechos, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1o. de diciembre de 2004, al exentar a Petróleos Mexicanos y a sus organismos subsidiarios del pago de los derechos de trámite aduanero cuando importen o exporten gas natural, así como por el aprovisionamiento de combustible a embarcaciones de matrícula extranjera arrendados por dichos organismos para la realización de los fines que les son propios, *no viola el principio de equidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues si bien es cierto que el legislador ordinario dispuso un trato diferente para sujetos pasivos que realizan operaciones aduaneras, obligando a los contribuyentes en general al pago de derechos, pero dispensando a otros de dicha obligación, también lo es que ello encuentra justificación en razones objetivas y de interés público.* Esto es, no obstante que pudieran ser beneficiarios del mismo servicio público de trámite o despacho aduanero, se trata de diferentes categorías de contribuyentes que merecen también un trato distinto, pues unos efectúan operaciones aduaneras de importación, definitiva o temporal, de mercancías en su condición de particulares, mientras que Petróleos Mexicanos y sus organismos subsidiarios constituyen organismos descentralizados con finalidades distintas a las de los particulares, en tanto que las operaciones de éstos tienen un objetivo meramente particular y las de aquéllos atienden a un interés público.⁴¹

La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en apreciación de la proporcionalidad tributaria, ha declarado constitucional el trato discriminatorio en favor de los camiones con capacidad de carga hasta de 4,250 kilogramos, ya que advirtió un objetivo razonable para ello fundado en el desarrollo económico y social del país, de conformidad a la siguiente tesis:

El hecho de que la fracción del artículo indicado establezca que para el cálculo del impuesto sobre automóviles nuevos, los camiones con capacidad de carga hasta de 4,250 kilogramos, incluyendo los tipo panel con capacidad máxima de 3 pasajeros, remolques y semirremolques tipo vivienda, se aplicará la tasa del 5% sobre el precio de la enajenación, mientras que en el caso de automóviles con capacidad de hasta 15 pasajeros, el impuesto será la cantidad que resulte de aplicar al valor total del vehículo la tabla prevista en la fracción I del artículo 3o. de la Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos, *no transgrede el principio de equidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexi-*

⁴⁰ Registro No. 172922, Localización: Novena Época, Instancia: Primera Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XXV, Marzo de 2007, Página: 266, Tesis: 1a. LXXI/2007, Tesis Aislada, Materia(s): Constitucional, Administrativa.

⁴¹ Registro No. 174484, Localización: Novena Época, Instancia: Primera Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XXIV, Agosto de 2006, Página: 257, Tesis: 1a. CXXVII/2006, Tesis Aislada, Materia(s): Constitucional, Administrativa.

*canos, toda vez que existen elementos objetivos que justifican el trato diverso, como lo es el fomento a la actividad económica relacionada con el transporte de carga, pues se trata de un medio indispensable para coadyuvar al desarrollo económico y social del país.*⁴²

Siguiendo este criterio la Segunda Sala sentó jurisprudencia sobre la base de la razonabilidad para el trato diferenciado, de acuerdo con la siguiente tesis:

El hecho de que el citado artículo establezca en su primer párrafo la exención del impuesto en la enajenación al consumidor por el fabricante, ensamblador, distribuidor autorizado o comerciante en el ramo de vehículos, cuyo precio de enajenación, incluyendo el equipo opcional, común o de lujo, sin disminuir el monto de descuentos, rebajas o bonificaciones no exceda de \$150,000.00, y en su segundo párrafo exente en un 50% el monto del impuesto respecto de aquellos vehículos cuyo precio de enajenación rebase la cantidad citada hasta \$190,000.00, mientras que para los automóviles nuevos cuyo precio de enajenación no se encuentre dentro de esos parámetros tribute conforme a la tarifa prevista en el artículo 3o., fracción I, de la Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos, *no transgrede el principio de equidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, toda vez que existen elementos objetivos que justifican la diferencia de trato, pues la intención del legislador fue otorgar un beneficio a quienes adquieren automóviles compactos de consumo popular e incentivar a las empresas automotrices nacionales;* y si bien entre los automóviles a que se refiere el segundo párrafo de la fracción II del indicado artículo 8o., se encuentran algunos que no son básicos ni de lujo, como lo establece el citado segundo párrafo, subsiste la razón de equidad porque no se les exentó totalmente sino en un 50% del monto del impuesto.⁴³

Este criterio lo ha reiterado la Segunda Sala en la siguiente tesis aislada:

El hecho de que la fracción IV del citado precepto establezca que el impuesto que causarán los automóviles nuevos destinados al transporte de más de 15 pasajeros o de efectos, dentro de los cuales se incluyen los vehículos Pick Up, conforme a lo señalado en el último párrafo del propio numeral, será la cantidad que resulte de aplicar el 0.245% al valor total del automóvil, mientras que en el caso de automóviles nuevos destinados al transporte hasta de 15 pasajeros el impuesto será la cantidad que resulte de aplicar al valor total del vehículo la tarifa relativa, *no transgrede el principio de equidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, toda vez que existen elementos objetivos que justifican la diferencia de trato, como es el propósito de apoyar al sector integrado por vehículos destinados al transporte de más de 15 pasajeros o para el transporte de efectos.*⁴⁴

Para analizar si los criterios antes apuntados corresponden al principio de proporcionalidad es menester analizar el contenido de ésta desde una perspectiva más amplia. Es así que dentro de la dogmática constitucional SÁNCHEZ GIL indica que para calificar la intervención legislativa en algún derecho fundamental es necesario el examen de tres subprincipios que integran al principio de proporcionalidad, los cuales son: idoneidad, necesidad y proporcionalidad en sentido estricto (ponderación). Este autor también da cuenta que se ha discrepado que estos sean subprincipios de la proporcionalidad *lato sensu*, y afirmado que esta última en realidad se trata de una

⁴² Registro No. 173103, Localización: Novena Época, Instancia: Segunda Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XXV, Marzo de 2007, Página: 701, Tesis: 2a. XIX/2007, Tesis Aislada, Materia(s): Constitucional, Administrativa.

⁴³ Registro No. 173832 Localización: Novena Época, Instancia: Segunda Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XXIV, Diciembre de 2006, Página: 194, Tesis: 2a./J. 160/2006, Jurisprudencia, Materia(s): Constitucional, Administrativa.

⁴⁴ Registro No. 175415, localización: Novena Época, Instancia: Segunda Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XXIII, Marzo de 2006, Página: 537, Tesis: 2a. XIX/2006, Tesis Aislada, Materia(s): Constitucional, Administrativa.

mera yuxtaposición de principios diversos, (...) pero que a su favor debe decirse que cada uno de ellos representa un aspecto especial de la proporcionalidad, de una justa medida entre objetos diversos.⁴⁵ Este jurista define así los tres subprincipios, el referido a la idoneidad indica que se desenvuelve en dos vertientes para determinar la licitud de una intervención en un derecho fundamental: “1) aquella medida legislativa debe tener un fin legítimo; y 2) debe ser objetivamente idónea o adecuada para realizarlo, es decir, que por su medio efectivamente pueda alcanzarse una situación que satisfaga el fin a que supuestamente sirve, por ser ella su consecuencia natural.”⁴⁶ El subprincipio de necesidad implica que la medida legislativa que restrinja un derecho fundamental, sea estrictamente indispensable para satisfacer el fin a aquéllos que se intenta oponer, porque: 1) es la menos gravosa para el derecho afectado, entre diversas opciones igualmente idóneas para conseguir el fin mencionado; o 2) no existen opciones para satisfacer el fin perseguido o las disposiciones afecta el derecho intervenido en una medida mayor. (...)”⁴⁷ Y la proporcionalidad en sentido estricto supone una valoración entre un derecho fundamental o principio constitucional y el fin legislativo que origina su menoscabo, a través del examen de los gravámenes que se imponen recíprocamente, para establecer si el beneficio obtenido por dicho fin legislativo, justifica la intensidad en que se menoscaban aquéllos.⁴⁸

Es inexorable para nosotros que el principio de proporcionalidad tributaria es una manifestación del principio de proporcionalidad, cuya base constitucional de acuerdo con Sánchez Gil en los artículos 1o. y 16 constitucionales, el primero que se refiere a la optimización de los derechos fundamentales que deriva de la interpretación a contrario *sensu* del párrafo primero del artículo primero de la Constitución, y el segundo, basado en la garantía de motivación como criterio limitante de las facultades legislativas de intervención de los derechos fundamentales.⁴⁹ En el campo tributario debe configurarse perfectamente este principio como control de proporcionalidad tributaria, pues con base en él pueden evitarse el uso abusivo de los instrumentos extrafiscales, así como la relativización del principio de reserva de ley. Y otros criterios de la Suprema Corte de Justicia que han sido poco decorosos.

Y como se pudo apreciar de los criterios jurisprudenciales transcritos líneas arriba, las dos Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación analizan la inconstitucionalidad de las normas tributarias con base en el principio de igualdad tributaria, y que se vulnera conforme al trato discriminado en razón fines extrafiscales. Sobre este punto, sostenemos que ambas Salas únicamente analizaron la medida discriminatoria con base en un elemento del principio de proporcionalidad, es decir, en la ponderación, sin examinar a fondo los dos subprincipios: la idoneidad y la necesidad. Por lo que, sostenemos que es menester abundar en el principio de proporcionalidad tributaria como expresión más concreta del control de proporcionalidad. Porque desafortunadamente, nuestro sistema tributario tenemos exceso de instrumentos extrafiscales que vulneran la capacidad contributiva subjetiva, la igualdad tributaria y la reserva de ley. Principios que son pilares de nuestro sistema tributario y que al final del camino son derechos fundamentales de los contribuyentes.

⁴⁵ Sánchez Gil, Rubén, El principio de proporcionalidad, México: IJ/UNAM, 2007, p. 38.

⁴⁶ Sánchez Gil, Rubén, *ob. cit. supra.*, p. 40

⁴⁷ *Ibidem* p. 45

⁴⁸ *Ibid.* p. 48

⁴⁹ *Ibid.* p. 60-74.

V. ALCANCE DE LOS PRINCIPIOS MATERIALES DE JUSTICIA TRIBUTARIA RESPECTO DE LAS OBLIGACIONES SUSTANTIVAS Y FORMALES

Este epígrafe nace de la necesidad de analizar los criterios sentados por la Suprema Corte de Justicia de la Nación al respecto. La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha indicado que estos principios no son vinculativos de las obligaciones formales lo anterior se deriva de la tesis aislada de la novena época con número de registro 177,833, materia constitucional administrativa, de la Segunda Sala de julio de 2005, en el que indica sobre el principio de capacidad contributiva que: “El citado principio está vinculado con *aspectos sustantivos* de la obligación tributaria, que consiste en graduar el impuesto de manera que la contribución a los gastos públicos se realice en función de la mayor o menor capacidad contributiva manifestada por los gobernados al llevar a cabo el hecho imponible. En este sentido, como el artículo 160, último párrafo, en relación con los numerales 161, fracción II y 171, último párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que las personas físicas que sólo obtengan ingresos acumulables derivados de los intereses deben presentar declaración anual si el monto de dichos ingresos durante el ejercicio fiscal excede de \$100,000.00, *es evidente que se trata de una obligación formal que no incide en la correlativa obligación sustantiva de pago*, porque fue impuesta para un mejor control recaudatorio y, por ende, *no se rige por el principio de proporcionalidad tributaria previsto en el artículo 31, fracción IV*, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues dicha obligación no está vinculada con los elementos de la contribución”.⁵⁰

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que los principios de capacidad contributiva e igualdad tributaria previstos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, “están dirigidos a las contribuciones en sí mismas consideradas y a sus elementos esenciales, tales como sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, sin que sea factible hacer extensivos dichos principios a las obligaciones formales a cargo de los contribuyentes. En este sentido, la obligación a cargo de determinados contribuyentes de presentar declaraciones por medios electrónicos, contenida en el artículo 86, fracción X, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del 1o. de enero de 2002, en tanto que sólo determina un procedimiento para la presentación de las declaraciones, constituye una obligación formal, cuya finalidad consiste en que la autoridad pueda comprobar el correcto incumplimiento de las obligaciones de los gobernados a contribuir al gasto público, por lo que debe concluirse que a la mencionada obligación no le son aplicables los principios constitucionales”.⁵¹

Sobre este punto creemos que es importante controvertir ambos criterios de la Suprema Corte de Justicia de la Nación debido a que consideramos que los principios de materiales de justicia tributaria si deben observarse en las obligaciones formales de los contribuyentes, pues porque en muchas ocasiones estas obligaciones son más onerosas que la obligación principal de pago. Y por otro lado, estas obligaciones formales devienen directamente de la obligación principal que se traduce en el pago del tributo.

⁵⁰ Tesis aislada de la Novena época con número de registro 177,833, materia constitucional administrativa, instancia: Segunda Sala, fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXII, julio de 2005, tesis: 2a. LXXVII/2005, p. 508. Las cursivas son nuestras.

⁵¹ Tesis de jurisprudencia 102/2004 de la novena época con número de registro 180,799, materia constitucional administrativa, instancia: Segunda Sala, fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XX, agosto de 2004, tesis 2a./J.102/2004, p. 418.

Para algún sector de la doctrina española⁵² ha sentado que la interpretación que realiza el Tribunal Constitucional sobre la constitución española es auténtica y que vincula al legislativo y al judicial, lo que significa, en cuanto la potestad normativa tributaria que detenta el legislador tributario deberá considerar los pronunciamientos realizados para la elaboración y creación de los tributos. En este sentido, se observa que estos autores nada dicen sí estos criterios también deben vincular al Ejecutivo en tanto que tiene la facultad impositiva, es decir, quien está facultado para el cobro y la gestión de los tributos. Postura que consideramos algo compleja, debido a que también debería obligar al poder Ejecutivo este es él que realiza la inspección del pago de las contribuciones, y podría caer en excesos en su de esta facultad inherente al Ejecutivo.

Sobre el tema de la proporcionalidad tributaria entendida como la hemos abordado en este trabajo consideramos que tiene perfecto alcance sobre las obligaciones formales, es más es aquí donde se justificaría más este principio.

VI. ALCANCE DE LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS RESPECTO A TODOS LOS CRÉDITOS FISCALES

Consideramos que este tema no es de menor interés debido que en la doctrina tributaria extranjera ha puesto sobre la mesa el debate jurídico respecto a una categoría tributaria, y se refiere al alcance del principio de capacidad contributiva sobre las tasas, el punto controversial ha sido puesto sobre la medida en que debe responder esta categoría tributaria a la capacidad contributiva, cuestión que algunos autores⁵³ dentro del derecho español consideran no ha sido de fácil resolución. En nuestro derecho también se ha puesto de manifiesto está problemática.⁵⁴

Nuestro criterio se refiere que todos los créditos fiscales, incluyendo aquellas prestaciones coactivas patrimoniales deben responder a los principios de justicia tributaria. Por ejemplo, el caso de las cuotas compensatorias que en ocasiones no advierten la capacidad contributiva del importador al que se le aplica dicha cuota. Desafortunadamente la Suprema Corte de Justicia examinó que los principios de justicia tributaria no se refieren a todos los créditos fiscales, sino únicamente a los derivados de los tributos, es por ello, por ejemplo que en el caso de las cuotas compensatorias en algunas ocasiones no son *proporcionales* con el fin establecido en la Ley del Comercio Exterior, debido a que el fin de proteger la producción nacional debe evaluarse conforme a los subprincipios de proporcionalidad: idoneidad, necesidad y ponderación, Sin embargo, cuando se establecen las cuotas compensatorias definitivas en muchas de las ocasiones son confiscatorias no advirtiendo así a los principios de capacidad contributiva, ni de proporcionalidad. Además, la cuota compensatoria como crédito fiscal no tiene un fin redistributivo, es decir, que se le una parte de dicha cuota al productor nacional sino que se destina al gasto público. Sobre el principio de igualdad tributaria, es indudable que este postulado debe imperar en todos los créditos fiscales para evitar el trato discriminatorio entre los deudores tributarios de los no tributarios.

⁵² Martín Queralt Juan *et al.*, *Derecho Tributario*, *op. cit.* p. 56.

⁵³ Bayona de Perogordo, Juan José, Soler Roch, María Teresa, *Derecho financiero*, p. 689.

⁵⁴ Priego Álvarez, Freddy, Capítulo 7, “La potestad tributaria normativa: el concepto”, en *Manual de derecho tributario*, Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús, coordinador, México, Porrúa, 2005, p. 135; en el mismo sentido Ríos Granados Gabriela, “Capítulo 8, Los tributos”, en *Manual de derecho tributario*, Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús, coordinador, *op. cit.*, p. 151.

VII. ALCANCE VINCULATORIO DE LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA TRIBUTARIA RESPECTO AL LEGISLATIVO, JUDICIAL Y EJECUTIVO

Resulta inexorable que tanto que en el análisis del derecho comparado, en específico con el español, la existe una fuerte vinculación entre estos principios y el quehacer del legislador, así se ha manifestado tanto los criterios del Tribunal Constitucional español, así como los doctrinarios.⁵⁵ Por lo que hace al poder ejecutivo, se podría plantear la situación que en ejercicio de la facultad reglamentaria el poder Ejecutivo emitiera un reglamento, que rebasaría el alcance de la ley, sin embargo, si dicho reglamento observará el principio de igualdad material establecido en nuestra Constitución, un caso concreto sería en el que se establecieran beneficios fiscales en el Impuesto sobre la Renta de las personas morales o personas físicas con actividades empresariales para incentivar el empleo de personas discapacitadas o adultos mayores, lo anterior, con el ánimo de alcanzar la igualdad material consagrada en nuestra Carta Magna, se podría declara inconstitucional ese reglamento por rebasar el alcance de la ley del Impuesto sobre la Renta, sin embargo, materializa el mandato constitucional de igualdad material. En este caso, creemos que en cuanto al principio de proporcionalidad tributaria podría considerarse que el reglamento es idóneo y necesario para proteger el derecho fundamental consagrado en nuestra Constitución, por lo que, si bien es cierto podría considerarse inconstitucional porque no respeta el principio de reserva de ley relativo, por otra, esta medida es proporcional al derecho fundamental que es alcanzar la igualdad material de las personas. Por supuesto que no es un tema fácil de resolver, pero creemos que este principio debe vincular a los tres poderes públicos.

VIII. A MODO DE CONCLUSIÓN

Somos conscientes de que a las afirmaciones que hemos arribado a lo largo de este capítulo son poco ortodoxas, y que por supuesto, se ponen sobre la mesa para la discusión, pero sobre todo desde la perspectiva que ya hemos hecho manifiesta desde hace tiempo en otros trabajos, que nosotros observamos a la relación jurídica tributaria no bajo el velo del poder de imperio del Estado, sino como una relación de coordinación entre el contribuyente y el Estado. Pues el Estado también tiene obligaciones frente al contribuyente.

Lo importante a destacar en este trabajo es que se deben distinguir estos tres principios de justicia tributaria, ya que no es lo mismo referirse a capacidad contributiva, proporcionalidad e igualdad tributaria. Además, se debe concluir que el principio de proporcionalidad tributaria es otra genuina manifestación del control de proporcionalidad derivado de los derechos fundamentales. Y cobra mayor relevancia, pues podría conducir a mejores criterios jurisdiccionales sobre las medidas extrafiscales, así como el principio de reserva de ley.

IX. BIBLIOGRAFÍA

Aizega Zubillaga, Joxe Mari: *La utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria*, Bilbao, Universidad del País Vasco, 2001.

⁵⁵ Martín Queralt, Juan *et al.*, *Derecho tributario*, *op. cit.*, 1997, p. 65.

- Antón Pérez, “Los Métodos de Determinación de las Bases Imponibles”, *Revista Española de Derecho Financiero, Civitas*, núm. 104, Madrid 1999.
- Banacloche: “El Principio Constitucional de Igualdad”, *Revista Impuestos*, núm. I, Bilbao, 1985.
- Bayona de Perogordo Juan José, Soler Roch María Teresa, *Derecho financiero*, 1990.
- Berliri, Antonio, *Principios de derecho tributario*, volumen II, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1971.
- Bernal Pulido, Carlos, *El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales*, Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2005.
- Carbonell, Miguel, *Los derechos fundamentales en México*, México, Porrúa, 2006.
- Cianciardo, Juan, *El principio de razonabilidad. Del debido proceso sustantivo al moderno juicio de proporcionalidad*, Buenos Aires, Ábaco-Universidad Austral, 2004.
- Cortes Domínguez, “La Capacidad Contributiva y la Técnica Jurídica”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, número 60, Madrid, 1965.
- De la Garza, Sergio Francisco, *Derecho financiero mexicano*, México, Porrúa, 2000.
- Dworkin, Ronald, *Los derechos en serio*, Madrid, Ariel Derecho, 1999.
- Einaudi, Luigi, en su Prologo a la obra de Berliri, Antonio, *El impuesto justo*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1986.
- Escribano, “Principio de Igualdad y Deber de Contribuir en la Jurisdicción Constitucional”, en *El Principio de Igualdad en la Constitución Española*, Vol. I, Ministerio de Justicia, Madrid, 1991.
- Esposito, “Eguaglianza e Giustizia nell’art. 3 della Costituzione”, en *La Costituzione Italiana*, Padua, 1954.
- Flores Zavala, Ernesto, *Elementos de finanzas públicas mexicanas*, México, Porrúa, 1991.
- García Bueno, Marco César, *Manual de derecho tributario*, Alvarado Esquivel Miguel de Jesús, Coordinador, México, Porrúa, 2005.
- , *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.
- Giannini, Aquile Donato, *Instituciones de Derecho Tributario*, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1957.
- González García, Eusebio, *Derecho Tributario I*, Plaza Universitaria, Salamanca, 2000.
- , “Reflexiones en Torno a los Principios de Capacidad Contributiva e Igualdad”, *Revista de la Escuela de Derecho de la Universidad Panamericana*, núm. 3, México, 1990.
- Herrera Molina, Pedro Manuel, *Capacidad económica y sistema fiscal, análisis del ordenamiento español a la luz del derecho alemán*, Klaus Tipke, prólogo, Marcial Pons, Madrid, 1998.
- Jarach, Dino, *El Hecho Imponible*, Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1982.

- La Rosa, *Eguaglianza Tributaria ed Esenzioni Fiscali*, Milano, Giuffré, 1968.
- Lejeune, Ernesto, “Aproximación al Principio Constitucional de Igualdad Tributaria”, *Seis estudios sobre derecho constitucional e internacional tributario*, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1980
- , “L’eguaglianza”, *Trattato di Diritto Tributario*, Vol. Primo, Tomo I, Padova, CEDAM, 1994.
- Martín Queralt, Juan *et al.*, *Derecho tributario*, Pamplona, Aranzadi, 2a. ed., 1997
- Paladin, *Il Principio Costituzionale D’eguaglianza*, Giuffré, Milano, 1965.
- Palao Tabeada, “Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva”, *Estudios en homenaje al profesor Federico D. Castro*, Vol. II. .
- Priego Álvarez Freddy, Capítulo 7, “La potestad tributaria normativa: el concepto”, en *Manual de derecho tributario*, Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús, coordinador, México, Porrúa, 2005.
- Ramallo Massanet Juan, “Hecho Imponible y Cuantificación de la Prestación Tributaria”, *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, número 20, 1978.
- Ríos Granados, Gabriela, *Inconstitucionalidad del Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario*, serie Decisiones Relevantes de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, número 10, México: Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2006.
- Ríos Granados, Gabriela, “Capítulo 8, Los tributos”, en *Manual de derecho tributario*, Alvarado Esquivel Miguel de Jesús, coordinador, México, Porrúa, 2005.
- Sáinz de Bujanda, Fernando, *Hacienda y derecho*, tomo III, Madrid, Instituto de Estudios Políticos, 1963
- , “Análisis Jurídico del Hecho Imponible”, *Hacienda y derecho*, tomo IV, Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1966;
- , “Los Métodos de Determinación de las Bases Imponibles y su Proyección Sobre la Estructura del Sistema Tributario”, en *Hacienda y derecho*, tomo VI, Madrid, Instituto de Estudios Políticos, 1973,
- Sánchez Gil, Rubén, *El principio de proporcionalidad*, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, 2007.
- Yáñez Franco, “Perspectivas de la Imposición Directa de los Sistemas Modernos”, *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, núm. 37, enero, México, 1991.

X. CRITERIOS JURISPRUDENCIALES

- Semanario Judicial de la Federación, Numero XI, marzo de 2000.
- Sentencia de 21 de mayo de 1984, (Resolución del Tribunal Constitucional 1984, 64).
- Séptima Época, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, 199-204, Primera Parte, Página: 144, Jurisprudencia, Materia(s): Constitucional, Administrativa.

- Registro No. 174614, localización: Novena Época, Instancia: Primera Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XXIV, Julio de 2006, Página: 336, Tesis: 1a. CXVII/2006, Tesis Aislada, Materia(s): Constitucional, Administrativa.
- Registro No. 173834, Localización: Novena Época, Instancia: Segunda Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXIV, Diciembre de 2006, Página: 193, Tesis: 2a./J. 159/2006, Jurisprudencia, Materia(s): Constitucional, Administrativa
- Registro No. 172922, Localización: Novena Época, Instancia: Primera Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XXV, Marzo de 2007, Página: 266, Tesis: 1a. LXXI/2007, Tesis Aislada, Materia(s): Constitucional, Administrativa.
- Registro No. 174484, Localización: Novena Época, Instancia: Primera Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XXIV, Agosto de 2006, Página: 257, Tesis: 1a. CXXVII/2006, Tesis Aislada, Materia(s): Constitucional, Administrativa.
- Registro No. 173103, Localización: Novena Época, Instancia: Segunda Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XXV, Marzo de 2007, Página: 701, Tesis: 2a. XIX/2007, Tesis Aislada, Materia(s): Constitucional, Administrativa.
- Registro No. 173832 Localización: Novena Época, Instancia: Segunda Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XXIV, Diciembre de 2006, Página: 194, Tesis: 2a./J. 160/2006, Jurisprudencia, Materia(s): Constitucional, Administrativa.
- Registro No. 175415, localización: Novena Época, Instancia: Segunda Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XXIII, Marzo de 2006, Página: 537, Tesis: 2a. XIX/2006, Tesis Aislada, Materia(s): Constitucional, Administrativa.
- Tesis aislada de la Novena época con número de registro 177,833, materia constitucional administrativa, instancia: Segunda Sala, fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXII, julio de 2005, tesis: 2ª. LXXVII/2005.
- Tesis de jurisprudencia 102/2004 de la novena época con número de registro 180,799, materia constitucional administrativa, instancia: Segunda Sala, fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XX, agosto de 2004, tesis 2ª/J.102/2004.
- 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.