



108

**Control de proporcionalidad
en el derecho tributario
mexicano**

Gabriela Ríos Granados

DERECHO FISCAL

Marzo de 2008

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. © 2008, 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.

www.juridicas.unam.mx

15 pesos

DR © 2008.

Instituto de Investigaciones Jurídicas - Universidad Nacional Autónoma de México

CONTENIDO

I. Introducción.....	1
II. Control de proporcionalidad en materia tributaria	3
III. A modo de conclusión	10
IV. Bibliografía.....	10

I. INTRODUCCIÓN¹

Una de las problemáticas que se presenta en el sistema tributario mexicano, por parte del legislativo es el uso indiscriminado del instrumento extrafiscal, que en ocasiones vulnera alguno de los cuatro principios consagrados en nuestro artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Sin embargo, cuando se plantea la inconstitucionalidad del fin extrafiscal ante el órgano jurisdiccional, en la mayoría de los casos se resuelve a favor del legislativo la legitimidad constitucional para usar el fin extrafiscal de los tributos, violentando con ello el artículo 31, fracción IV constitucional que sanciona los derechos fundamentales de los contribuyentes.

Para ilustrar mejor esta situación encontramos un ejemplo reciente en la legislación mexicana con la entrada en vigor del Impuesto Empresarial a Tasa Única,² es así, que el legislador mexicano justificaba la implantación de este nuevo tributo bajo el argumento extrafiscal de la redistribución de la riqueza, mayor desarrollo económico, entre otros, cuando en realidad su finalidad es meramente recaudatoria y eso se puede observar con el primer acto de aplicación de la ley, en la cual se obtuvieron alrededor de ocho mil millones de pesos.³

Ante tal situación, consideramos conveniente introducir plenamente el control de proporcionalidad⁴ en el sistema tributario mexicano, para que los jueces al realizar la ponderación entre la posible conflictividad de derechos fundamentales lo hagan bajo esta argumentación.⁵ No cabe duda, que este principio se está aplicando en criterios jurisprudenciales, sobre todo en aquellos casos para legitimar constitucionalmente la desigualdad tributaria con motivos *razonables y objetivos*. Sin embargo, sostenemos que la Suprema Corte no ha empleado correctamente el control de proporcionalidad en materia tributaria. Así, lo observamos en algunas tesis sostenidas en criterios jurisprudenciales aquí citados. Estamos convencidos que nuestro máximo tribunal debe explorar y apropiarse de forma cabal del control de proporcionalidad, comenzado por discurrir analizando los tres subprincipios que destaca ALEXY.

Este trabajo forma parte de nuestra línea de investigación principal sobre los principios materiales de justicia tributaria en el sistema tributario mexicano.⁶ En el estudio introductorio

La autora es investigadora Definitiva de Tiempo Completo y coordinadora del área de Derecho Tributario del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM.

¹ Con el objetivo de evitar confusión con el principio de proporcionalidad tributaria sancionado en el artículo 31 fracción IV, nos hemos inclinado hacer referencia al control que al principio de proporcionalidad.

² Ejercicio Fiscal de 2008.

³ Datos obtenidos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

⁴ Para algunos autores este principio es conocido como balance, ponderación, racionabilidad.

⁵ Sobre la aplicabilidad del control de proporcionalidad existen objeciones entre las que pueden destacarse la falta de claridad conceptual de este criterio, la dificultad de identificar los derechos y bienes objeto de la ponderación. Para una visión más profusa de este planteamiento remítase a la obra de Bernal Pulido, Carlos: *El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales*, Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2005, pp. 159 a 192. En este mismo sentido ALEXY destaca dos objeciones al control de proporcionalidad: la primera que rechaza de que la ponderación constituya un procedimiento racional y la segunda se refiere a un problema conceptual. ALEXY al enfrentarse con este planteamiento analiza la postura de HABERMAS. Cfr. *Jueces y ponderación argumentativa*, de Andrés Ibáñez Perfecto y Alexy Robert, México: IJ/ UNAM, 2006, p. 3.

⁶ Este estudio introductorio formará parte del trabajo final que se presentará como libro el cual también se intitulará "El control de proporcionalidad en el Derecho Tributario".

abordamos el tema sobre el control de proporcionalidad en el derecho tributario. El control de proporcionalidad lo aplicamos como examen de balance (*balancing test*) entre los derechos fundamentales en el campo del derecho tributario. Así, bajo esta lupa analizaremos la posible conflictividad entre los derechos fundamentales consagrados en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y los demás que emanan de nuestra Constitución Federal sancionados en el capítulo sobre las garantías individuales. Los primeros se traducen en los principios materiales de justicia tributaria. Los segundos los consagrados como derechos del hombre y derechos sociales. La primera aproximación que tuvimos al tema, fue realizada en conjunto con GARCÍA BUENO en nuestra colaboración intitulada “Alcance de los principios de justicia tributaria en el sistema tributario mexicano: la capacidad contributiva, la igualdad y la proporcionalidad tributaria”.⁷ En aquél estudio distinguíamos entre los principios de capacidad contributiva, igualdad tributaria y proporcionalidad. Y respecto al último, se reconducía al principio de proporcionalidad tributaria. Sin embargo, consideramos que el control de proporcionalidad debe ser analizado por separado para dilucidar su impacto dentro de nuestra disciplina.⁸

Pero antes de abordar el tema central de este breve ensayo, 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,⁹ sin embargo, desde el ámbito de los constitucionalistas pocos son los que los han reconocido¹⁰ 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 soslayarse que la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha interpretado con un criterio ejemplar que los principios de proporcionalidad¹¹ y equidad tributaria deben inferirse como garantías constitucionales del contribuyente, no obstante no se ubiquen dentro del capítulo de las garantías individuales,¹² lo cual, en una primera aproximación, se expresan como limitantes de la potestad normati-

⁷ Dicho trabajo se publicará en la obra homenaje al doctor Héctor Fix Fierro coordinada por el doctor Eduardo Ferrer Mac-Gregor, y también se publicó como documento de trabajo del Instituto de Investigaciones Jurídicas, número 96, junio, 2007.

⁸ Así en esta tesitura, encontramos a distinguidos tributaristas mexicanos que han adoptado nuestra postura, tal es el caso de Pérez de Acha, Luis Manuel en su tesis doctoral intitulada *La justicia fiscal: Una referencia a la equidad tributaria*, inédita, 2008, pág. 177. Por otro lado, Alvarado Esquivel en su propuesta metodológica para aplicar el principio de igualdad tributaria, también invoca este principio junto con la racionalidad legislativa. Véase su trabajo: “Cómo debe aplicarse el principio de equidad tributaria”, en *Temas Selectos de Derecho Tributario*, Ríos Granados Gabriela, editora, en proceso de publicación en coedición por el Instituto de Investigaciones Jurídicas y Porrúa, 2007, pág. 69.

⁹ 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.

¹⁰ 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.

¹¹ Es de vital importancia recordar que la Suprema Corte de Justicia de la Nación en reiterados criterios jurisprudenciales ha identificado el principio de capacidad contributiva con la “proporcionalidad” sancionado expresamente en nuestra constitución en el artículo 31, fracción IV. Para la finalidad de nuestro estudio el control de proporcionalidad no se identifica con la proporcionalidad tributaria como lo ha entendido nuestro máximo tribunal. Aquí, partimos de la diferencia entre el control de proporcionalidad y la capacidad contributiva.

¹² 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.

va 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 permean en todo el sistema tributario.

Es menester indicar, que los principios de justicia material a los que nos vamos a referir en este estudio son: capacidad contributiva, igualdad tributaria, reserva de ley tributaria, y destino del gasto público. Esto de acuerdo con lo sancionado en el artículo 31 fracción IV de nuestra Carta Magna.¹³ En este contexto, cabe aclarar que para algún sector de la doctrina española¹⁴ examina dentro de estos principios a la generalidad, progresividad, no confiscatoriedad lo anterior con base en lo sancionado expresamente en el artículo 31 del texto constitucional español de 1973.

Por último, es necesario indicar que este trabajo se realizará con base en la metodología documental, deductiva, analítica y comparativa y esta última se desarrollará a partir de la doctrina mexicana, colombiana y alemana más cualificada.

II. CONTROL DE PROPORCIONALIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA

La ponderación ha sido definida por ALEXYY como la optimización de principios contrapuestos, la cual puede ser desintegrada en tres fases: “la primera establece los grados de insatisfacción de un principio; la segunda establece la importancia de satisfacer un principio opuesto, y la tercera se establece si la importancia de satisfacer el segundo principio justifica el detrimento o la insatisfacción del primer principio.”¹⁵

SÁNCHEZ GIL,¹⁶ siguiendo el criterio del profesor ALEXYY hace un análisis profuso de este principio desde la perspectiva del derecho comparado, particularmente del derecho alemán. Para este autor no se identifica este postulado con el de proporcionalidad tributaria,¹⁷ 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.

¹³ 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 él de capacidad contributiva y él de igualdad con él 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.

¹⁴ Martín Queralt Juan, *et al.*, *Derecho Tributario*, Pamplona: Aranzadi, Segunda Edición, 1997, p. 56.

¹⁵ Vázquez Rodolfo, presentación al libro: *Jueces y ponderación argumentativa*, de Andrés Ibáñez Perfecto y Alexy Robert, México: IJ/ UNAM, 2006, p. IX y X.

¹⁶ Sánchez Gil, Rubén: *El principio de proporcionalidad*, México: Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, 2007.

¹⁷ Sánchez Gil, Rubén: *El principio de proporcionalidad, op. cit. Supra.*, p. 6.

El control de proporcionalidad¹⁸ nacido de la conflictividad de dos derechos fundamentales, tiene un fuerte impacto en nuestro sistema tributario, pues con base en este criterio se permite establecer tributos extrafiscales con el fin de proteger los derechos fundamentales sancionados en nuestra Constitución, para dilucidar mejor esta situación, pongamos un ejemplo: cuando el legislador ordinario establece un trato de discriminación fiscal 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 el artículo primero de nuestra Constitución, lo que se traduce en que se logre una igualdad material de pleno empleo a todas personas sin hacer distinción alguna por su condición física, social o económica.¹⁹

En otro trabajo,²⁰ hemos establecido que de acuerdo con la interpretación jurisdiccional mexicana 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.²¹ 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.²²

Es así, que como lo han expresado varios autores²³ que el principio de proporcionalidad ha sido elaborado en el ámbito de los derechos fundamentales. Y es cuando se ponderan dos bie-

¹⁸ El control de proporcionalidad también conocido como ponderación e integra el *constitucionalismo discursivo* junto con los conceptos de control de constitucionalidad y representación. Vázquez Rodolfo, en su presentación al libro: *Jueces y ponderación argumentativa*, de Andrés Ibáñez Perfecto y Alexy Robert, México: III/ UNAM, 2006, p. IX. El resaltado es nuestro.

¹⁹ 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.

²⁰ Ríos Granados, Gabriela: *Inconstitucionalidad del Impuesto del Crédito al Salario*, op. cit., supra, p. 94.

²¹ Herrera Molina Pedro M., *Capacidad Económica y Sistema Fiscal, Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*, op. cit., 1998, p. 85.

²² *Ibidem*, p. 84.

²³ *Ibid.* p. 85. En este mismo sentido encontramos a Sánchez Gil, Rubén: *El principio de proporcionalidad*, op. cit., pp. 27-35.; Alexy Robert: “Ponderación, control de constitucionalidad y representación, en *Jueces y ponderación argumentativa*”, Andrés Ibáñez, Perfecto y Robert Alexy, op. Cit. p. 2.; Ciancardo Juan: “Máxima de razonabi-

nes 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 derivado del derecho a la intimidad económica del gobernado. HUSTER²⁴ 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 distinguir el control de proporcionalidad de los impuestos proporcionales. Los impuestos proporcionales son aquellos en donde se establecen tasas proporcionales con la base imponible. Y todo esto opera dentro de los elementos cuantificadores del hecho imponible.

El control de proporcionalidad 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 casos 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).”²⁵

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 disposición legislativa no es razonable o proporcional porque involucra conceptos ajenos a la situación que*

lidad y respeto de los Derechos fundamentales”, en *Persona y Derecho, Revista de fundamentación y de las Instituciones Jurídicas y de los Derechos Humanos, Estudios en homenaje al prof. Javier Hervada*, número 41, 1999, p. 45 y ss. En México también destacan la obras de Cárdenas Gracia Jaime: *La argumentación como derecho*, México: IIJ/ UNAM, 2005, p. 137; Huerta Ochoa Carla: *Conflictos Normativos*, México: IIJ/UNAM, segunda edición, 2007, p. 172.

²⁴ Huster, *Rechte und Ziele: Zur Dogmatik des allgemeinen Gleichheitssatzes*, Berlin: Duncker and Humboldt, 2003, 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.

²⁵ Herrera Molina Pedro M., *Capacidad Económica y Sistema Fiscal, Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*, op. cit. *Supra.*, p. 92.

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.²⁶

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.*²⁷

La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha utilizado los términos de justificación *objetiva y razonable* bajo el criterio de proporcionalidad 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 hecho de que ese tipo de créditos no tengan origen en las actividades empresariales de las personas físicas deudoras.

²⁶ 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.

²⁷ 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

doras, 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.*²⁸

Siguiendo con esta tesis, 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 sobre 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.²⁹

La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en apreciación del control de proporcionalidad, 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 Mexicanos, toda vez que existen elementos objetivos que justifican el trato diverso, como lo es el fomento a la ac-*

²⁸ 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.

²⁹ 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.

*tividad económica relacionada con el transporte de carga, pues se trata de un medio indispensable para coadyuvar al desarrollo económico y social del país.*³⁰

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.³¹

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.*³²

Para analizar si los criterios antes apuntados corresponden al control de proporcionalidad, es menester examinar el contenido de ésta desde una perspectiva más amplia. Es así, que dentro de la dogmática constitucional mexicana SÁNCHEZ GIL siguiendo a ALEXY³³ indica que para calificar la intervención legislativa en algún derecho fundamental es necesario el estudio 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 dis-

³⁰ 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.

³¹ 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.

³² 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.

³³ Alexy Robert, "Ponderación, control de constitucionalidad y representación", en *Jueces y ponderación argumentativa*, op. Cit, supra, p. 2

crepado que estos sean subprincipios de la proporcionalidad *lato sensu*, y afirmado que esta última en realidad se trata de una 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.³⁴ 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.”³⁵ 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. (...).³⁶ Al respecto, en nuestra investigación deberemos plantearnos la siguiente pregunta: ¿Cuál sería la intensidad de la necesidad? Es decir, cuando un juzgador analice este subprincipio deberá explorar la intensidad con la que debe justificarse o manifestarse la necesidad de la medida legislativa o acto administrativo.

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.³⁷ Somos de la opinión que desde un punto de vista teórico, la armonía de estos tres subprincipios en este examen de balance nos dará como resultado la argumentación razonada para salvaguardar un derecho fundamental en detrimento del otro. Sin embargo, creemos que en la vida práctica esto se deberá sopesar en cada caso concreto a resolver.

Es inexorable para nosotros que el control de proporcionalidad tiene perfecta justificación en materia tributaria. 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.³⁸ En el campo tributario debe configurarse perfectamente este principio como control de proporcionalidad, pues con base en él pueden evitarse el uso abusivo de los instrumentos extrafiscales, así como la relativización del principio de reserva de ley o la vulneración de cualquier principio material de justicia tributaria.

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 de fines extrafiscales. Sobre este punto, sostenemos que ambas Salas única-

³⁴ Sánchez Gil Rubén: El principio de proporcionalidad, México: IIJ/UNAM, 2007, p. 38.

³⁵ Sánchez Gil Rubén: *ob. Cit. Supra.*, p. 40

³⁶ *Ibidem* p. 45

³⁷ *Ibid.* p.48

³⁸ *Ibid.* p. 60-74.

mente 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 como expresión de argumentación jurídica. Porque desafortunadamente, nuestro sistema tributario tenemos exceso de instrumentos extrafiscales que vulneran la capacidad contributiva, la igualdad tributaria, la reserva de ley y destino del gasto público. Principios que son pilares de nuestro sistema tributario y que al final del camino son derechos fundamentales de los contribuyentes.

El control de proporcionalidad aplicado apropiadamente en el derecho tributario, tendrá un amplio espectro de utilización como sería en el supuesto de las obligaciones formales, o en el caso de los créditos fiscales. Sobre este último, cabe poner de ejemplo las cuotas compensatorias por prácticas desleales de comercio, en virtud, de que en algunas ocasiones no son *proporcionales* con el fin establecido en la Ley del Comercio Exterior, debido a que la finalidad 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 no son proporcionales.

III. A MODO DE CONCLUSIÓN

Después de este breve ensayo, se destaca la importancia de estudiar a profundidad el control de proporcionalidad en el derecho tributario mexicano, para que pueda servir como criterio racional cuando se vulnera alguno de los principios materiales de justicia tributaria.

IV. BIBLIOGRAFÍA

- Aizega Zubillaga, Joxe Mari: *La utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria*, Bilbao: Universidad del País Vasco, 2001.
- Alexy Robert: “Ponderación, control de constitucionalidad y representación”, en *Jueces y ponderación argumentativa*, Andrés Ibañez, Perfecto y Robert Alexy, México: IJ/ UNAM, 2006.
- Alvarado Esquivel Miguel de Jesús: “Cómo debe aplicarse el principio de equidad tributaria”, en *Temas Selectos de Derecho Tributario*, Ríos Granados Gabriela, editora, en proceso de publicación en coedición por el Instituto de Investigaciones Jurídicas y Porrúa.
- 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.
- Cárdenas Gracia Jaime: *La argumentación como derecho*, México: IJ/ UNAM, 2005
- Ciancardo Juan: “Máxima de razonabilidad y respeto de los Derechos fundamentales”, en *Persona y Derecho, Revista de fundamentación y de las Instituciones Jurídicas y de los Derechos Humanos, Estudios en homenaje al prof. Javier Hervada*, número 41, 1999.

- 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.
- Huerta Ochoa Carla: *Conflictos Normativos*, México: III/UNAM, segunda edición, 2007.
- Martín Queralt Juan, *et al.*, *Derecho Tributario*, Pamplona: Aranzadi, Segunda Edición, 1997.
- Pérez de Acha, Luis Manuel en su tesis doctoral intitulada *La justicia fiscal: Una referencia a la equidad tributaria*, inédita, 2008
- 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.
- , García Bueno M. César: *Alcance de los principios de justicia tributaria: capacidad contributiva, igualdad tributaria y proporcionalidad*, documento de trabajo del Instituto de Investigaciones Jurídicas, número 96, junio, 2007.
- Rodríguez Bereijo 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.
- Sánchez Gil, Rubén: *El principio de proporcionalidad*, México: Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, 2007.
- Vázquez Rodolfo, presentación al libro: *Jueces y ponderación argumentativa*, de Andrés Ibáñez Perfecto y Alexy Robert, México: III/ UNAM, 2006, p. IX y X.

Jurisprudencia

- 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.