

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

DIVISIÓN DE ESTUDIOS DE POSGRADO DE LA FACULTAD DE DERECHO



**LA JUSTICIA FISCAL:
UNA REFERENCIA A LA EQUIDAD TRIBUTARIA**

TESIS

QUE PARA OBTENER EL GRADO DE
DOCTOR EN DERECHO

PRESENTA

LUIS MANUEL PÉREZ DE ACHA

MÉXICO, D.F.

FEBRERO, 2008



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

ABREVIATURAS

CFF	Código Fiscal de la Federación
Constitución	Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
IEPS	Impuesto Especial sobre Producción y Servicios
IETU	Impuesto Empresarial a Tasa Única
IMPAC	Impuesto al Activo
ISR	Impuesto sobre la Renta
IVA	Impuesto al Valor Agregado
Ley de Amparo	Ley de Amparo, Reglamentaria de los Artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
SAT	Servicio de Administración Tributaria
SCJN	Suprema Corte de Justicia de la Nación
Semanario	Semanario Judicial de la Federación
Semanario y su Gaceta	Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
TCC	Tribunales Colegiados de Circuito
UNAM	Universidad Nacional Autónoma de México

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN.....	i
CAPÍTULO I. JUSTICIA CONSTITUCIONAL	1
A. Aspectos sustantivos de la justicia	1
B. La igualdad como justicia	5
C. Criterios objetivos y razonables de igualdad.....	12
D. Justicia financiera	20
E. Justicia fiscal	25
a. Elaboración jurisprudencial	25
b. Justicia constitucional, financiera y fiscal: Sus relaciones	31
c. El artículo 31, fracción IV de la Constitución: Referente de la justicia fiscal	34
CAPÍTULO II. LA LABOR DE LA SCJN.....	43
A. La SCJN en la definición de la justicia fiscal.....	43
a. La SCJN como órgano revisor de las leyes fiscales.....	43
i. Tesis Vallarta	43
ii. Desarrollo de los criterios de la SCJN.....	47
iii. Construcción del criterio jurisprudencial.....	52
b. Equidad y proporcionalidad como garantías individuales	54
i. Evolución de los criterios de la SCJN	55
ii. Definición final del tema	58
B. La SCJN a partir de 1995	59
C. Creciente dinamismo legal.....	73
D. Aumento de criterios de la SCJN	77
E. Referentes objetivos para el orden jurídico nacional	84

CAPÍTULO III. EQUIDAD TRIBUTARIA.....	87
A. Naturaleza de la equidad tributaria	87
a. La equidad tributaria y la justicia fiscal.....	87
b. La equidad tributaria y el principio de igualdad	91
c. La equidad tributaria y el concepto de generalidad.....	106
d. Configuración de la equidad tributaria	111
i. Ámbito subjetivo o personal.....	111
ii. El ámbito <i>objetivo o material</i>.....	122
e. Otros criterios de diferenciación	139
i. Contribuyentes residentes en México <i>versus</i> los no	
residentes	139
ii. Contribuyentes sin residencia fiscal en México	141
iii. Contribuyentes con residencia fiscal en México	144
B. Los beneficios fiscales.....	147
C. Los fines extrafiscales.....	156
a. Sus características	156
b. La Constitución y los <i>fines extrafiscales</i>	163
c. Retos que conllevan los <i>fines extrafiscales</i>	170
i. Límites de los fines extrafiscales.....	171
ii. Su confrontación con la <i>justicia fiscal</i>	172
iii. Resolución de esa confrontación	175
d. <i>Fines extrafiscales</i> y capacidad contributiva	180
e. Impugnación de los <i>fines extrafiscales</i>.....	182
f. Utilización creciente de <i>fines extrafiscales</i>.....	183
D. La reserva legal y las exenciones fiscales	186
a. Modalidades normativas.....	186
b. Eximentes en decretos del Presidente de la República.....	190
E. El impacto de las reformas normativas.....	198
a. Generación posterior de inequidad.....	198
b. Restitución de la equidad	201

c. Omisiones legislativas.....	206
F. Corolario.....	210
CAPÍTULO IV. INCONSISTENCIAS DE LA SCJN	213
A. Normas generales del Ejecutivo Federal	214
a. Efectos restitutorios.....	214
b. Decretos del Presidente de la República.....	221
i. El Pleno y la Segunda Sala de la SCJN	225
ii. La Primera Sala de la SCJN	229
B. Fines extrafiscales.....	231
a. Fines extrafiscales en proceso legislativo	231
b. <i>Fines extrafiscales</i> «evidentes» o por «hechos notorios» ...	233
c. Fines extrafiscales «inferidos» o «asumidos»	236
d. Desnaturalización de los fines extrafiscales	242
C. Otros casos.....	245
a. Enajenación de acciones.....	245
b. Personas morales y personas físicas que realizan actividades empresariales.....	246
c. Obligaciones formales	252
D. Corolario.....	255
CONCLUSIONES.....	257
BIBLIOGRAFÍA.....	261

INTRODUCCIÓN

Contrario a los propósitos de este trabajo, las inquietudes personales sobre el tema de la equidad tributaria, y en general de la *justicia fiscal*, no tuvieron una génesis académica, sino profesional. La presentación de estas cuestiones en juicios de amparo en contra de normas de carácter fiscal, hacía necesario escudriñar, en primer orden, las decisiones de la SCJN, dejando en segundo término la investigación de lo dicho por la doctrina mexicana sobre el particular.¹

Los resultados de ese estudio tuvieron notas de improductividad importantes, al constatar que, en la materia tributaria, los criterios de la SCJN durante varias décadas habían sido erráticos e inconstantes, poniendo así en entredicho la posible elaboración, a partir de esas decisiones, de una teoría constitucional tributaria. Esa inconsistencia provenía de antaño --fines del siglo XIX y principios del XX--, tanto en lo referente a si el juicio de amparo procedía en contra de las leyes fiscales emitidas por el Congreso de la Unión, como si el artículo 31, fracción IV

¹ Nuestros primeros esfuerzos en esta materia quedaron expuestos en PÉREZ DE ACHA, Luis Manuel, "La Justicia Fiscal", *Estado de Derecho*, primera edición, Colección Foro, Barra Mexicana Colegio de Abogados, Editorial Themis, México, enero de 1997, páginas 259 a 280; y en ELIZONDO MAYER-SERRA, Carlos, y PÉREZ DE ACHA, Luis Manuel, "Separación de Poderes y Garantías Individuales: la Suprema Corte y los Derechos de los Contribuyentes", *Cuestiones Constitucionales, Revista Mexicana de Derecho Constitucional*, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México, número 14, enero-junio de 2006, páginas 91 a 130.

de la Constitución, al estar fuera del capítulo de garantías individuales, establecía derechos fundamentales para los gobernados.²

A su vez, la doctrina mexicana, si bien ha realizado esfuerzos importantes por pergeñar una teoría constitucional tributaria, tampoco había sido exitosa en su cometido, de lo cual da cuenta GARCÍA BUENO de la siguiente manera: “Aun cuando nuestro análisis irrumpe a la luz del sistema jurídico mexicano, limitadas han sido las ideas vertidas por la doctrina nacional, así como por la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, para clarificar y mejorar su contenido [de la justicia fiscal].”³

Ese fracaso ha obedecido, en nuestra opinión, a diversos motivos, en especial los siguientes:

- Porque el artículo 31, fracción IV de la Constitución es extraordinariamente escueto, por cuanto que se limita a señalar: “de la manera *proporcional* y *equitativa* que dispongan las leyes”, lo que hace complejo y fatigoso su estudio, con la consecuente frustración de dar contenido semántico y lógico a ambos conceptos, cuya nota evidente es su abstracción y vacuidad.

² Una referencia exhaustiva y documentada de estos temas puede encontrarse en GÓNGORA PIMENTEL, Genaro David, *La Lucha por el Amparo Fiscal*, Editorial Porrúa, México, 2007.

³ GARCÍA BUENO, Marco César, “Principios Tributarios Constitucionalizados. El Principio de Capacidad Contributiva”, *Manual de Derecho Tributario*, coordinador Miguel de Jesús Alvarado Esquivel, primera edición, Editorial Porrúa, S.A., México, 2005, página 29. Esta afirmación es reiterada en GARCÍA BUENO, Marco César, y RÍOS GRANADOS, Gabriela, “Alcance de los principios materiales de justicia tributaria en el sistema tributario mexicano: la capacidad contributiva, la igualdad y la proporcionalidad tributaria”, *Documentos de Trabajo del Instituto de Investigaciones Jurídicas*, UNAM, junio de 2007, página 10.

- Porque por la complejidad del tema, la doctrina ha estado retraída en el desarrollo de planteamientos teóricos o conceptuales, sobre todo en las últimas tres o cuatro décadas, con sus destacadas excepciones, por supuesto.
- Porque la doctrina asume regularmente como objeto de estudio las decisiones de la SCJN, con la implicación de que aquélla hace suyo por derivación el carácter errático de éstas, privándose de la oportunidad de generar de manera autónoma una teoría constitucional tributaria.
- Porque la innegable vinculación entre la doctrina y la jurisprudencia de la SCJN ha producido, sobre todo hasta el año de 1994, un anquilosado mecanismo de reflexión, en el que ambas se alimentaban recíprocamente sin mayores cuestionamientos o propuestas novedosas.

Lo anterior se agravaba en la medida en que los juicios de amparo, al tener que resolverse atendiendo al principio de estricto derecho y al apoyarse estructuralmente en la doctrina mexicana y en los criterios de la SCJN, auspiciaban el enquistamiento de una teoría constitucional tributaria, con posibilidades de avance poco alentadoras.

A partir del año de 1995, la situación se perfiló de una distinta manera. Por una parte, surgió con especial fuerza la producción de normas generales de naturaleza fiscal, lo que a su vez propició un incremento de los juicios de amparo, con el consiguiente acrecentamiento de las decisiones que involucran el análisis del artículo 31, fracción IV de la Constitución. Simultáneamente, en la SCJN se presentó un particular

interés en desarrollar ideas en torno a la *justicia fiscal*, sobre todo del principio de equidad tributaria. El resultado a esta fecha ha sido una amplia e interesante gama de precedentes que atienden a diversos aspectos y problemas relacionados con dicho principio, varios de los cuales recurren a la doctrina y a las decisiones de los tribunales constitucionales de España y Argentina, como dejaremos constancia en la parte correspondiente de este trabajo.

La *justicia fiscal* es un concepto abstracto y universal, lo que ha hecho razonable que la SCJN tome al Derecho comparado como material de estudio y reflexión, como igual de coherente es que de ese mismo Derecho se abreven los planteamientos que aquí se exponen. En la actual dinámica resultante de un entorno globalizado --tanto en aspectos económicos como políticos, culturales, sociales y jurídicos--, sería inapropiado desestimar las deliberaciones que sobre conceptos de ese tipo, incluyendo los elementos que la integran, es decir, proporcionalidad y equidad tributarias, se han realizado con seriedad y profundidad en otras latitudes, en especial en las que sus sistemas jurídicos abrevan de una raíz común a la de México.

Lo contrario significaría quedarnos estáticos y segregados del pensamiento desarrollado en Derecho comparado, pues como lo expresa CASADO OLLERO: "La oportunidad de analizar la problemática del control de constitucionalidad en materia fiscal no precisa de más demostración que la de remitir a las experiencias sobre jurisdicción constitucional que nos ofrece el Derecho comparado, para constatar el alcance en ella adquirido por el contencioso constitucional tributario, que, en cierta medida, constituye no un factor excepcional o patológico, sino un aspecto perfectamente asimilado en la propia fisiología del sistema

impositivo y en el abanico de relaciones que la norma tributaria genera entre el administrado y el fisco.”⁴

De este modo queda justificada la utilización de la doctrina española y argentina en los diversos tópicos atendidos en este trabajo, sin desdeñar, por supuesto, los múltiples estudios de México, gran parte de ellos, actuales y de vanguardia para los estándares de nuestro país. La dificultad que representa acometer el estudio de conceptos como, por ejemplo, *justicia constitucional*, *justicia fiscal* o equidad tributaria, exige el auxilio de las ideas, reflexiones, dudas y eventuales soluciones dadas en Derecho comparado, sobre todo para romper el efecto circular de la discusión doctrinaria y jurisprudencial en torno al artículo 31, fracción IV de la Constitución, antes denunciado.

No obstante el esmero de la actual integración de la SCJN por esbozar una teoría constitucional de la *justicia fiscal*, en particular de la equidad tributaria, y a pesar de los notorios progresos alcanzados, los indicios evidencian que todavía hay un largo camino por recorrer. Ella ha trabajado con denuedo en la eliminación de inconsistencias y en que sus criterios abandonen la visión errática y cambiante que durante décadas los ha caracterizado; sin embargo, la oportunidad para superar las fallas es aún grande y en ello tienen que aplicarse esfuerzos adicionales.

La dispersión de criterios por parte de la SCJN es una de las razones que explican dichas situaciones. El tema, en principio, es que para efectos jurisdiccionales la SCJN está compuesta de tres órganos: el Pleno y las

⁴ CASADO OLLERO, Gabriel, “Aspectos Constitucionales del Derecho Financiero: Elementos Axiológicos y Valorativos del Derecho Financiero Actual”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, Madrid, volumen XXXIX, número 203, septiembre-octubre, 1989, página 1166.

dos Salas, y todos se pronuncian regularmente sobre el tema de la *justicia fiscal*, incluso en relación con iguales materias. Desde el punto de vista institucional, es decir, hacia el interior de la SCJN, es entendible que se presenten inconsistencias, contradicciones o incompatibilidades entre los criterios de cada uno de esos órganos. Sin embargo, la funcionalidad del orden jurídico nacional, sobre todo en lo que hace a la definición de los derechos fundamentales en el ámbito tributario, requiere la constancia en el contenido de los criterios de la SCJN, sobre todo de uniformidad y unicidad de éstos. De poco sirve entender, desde el punto de vista orgánico, la disparidad de esos criterios, cuando la realidad demuestra la confusión que campea en los cuerpos legislativos, en los tribunales jurisdiccionales, en las autoridades administrativas y en los justiciables, por el hecho de recibir señales encontradas e inconsistentes sobre el concepto de equidad tributaria.

En su causa, la multiplicidad de criterios emitidos por los tres órganos de la SCJN se encuentra en la decisión del Pleno de abdicar en favor de sus dos Salas, la competencia originaria establecida en los artículos 107, fracción VIII, inciso a) de la Constitución⁵ y 10, fracción II, inciso a) de la Ley Orgánica del PJP⁶, para resolver en definitiva --como tribunal de

⁵ Este artículo dispone: "Todas las controversias de que habla el artículo 103 se sujetarán a los procedimientos y formas del orden jurídico que determine la ley, de acuerdo con las bases siguientes: [...] VIII. Contra las sentencias que pronuncien en amparo los Jueces de Distrito [...] procede revisión. De ella conocerá la *Suprema Corte de Justicia*: a) Cuando habiéndose impugnado en la demanda de amparo, por estimarlos directamente violatorios de esta Constitución, leyes federales o locales, tratados internacionales, reglamentos expedidos por el Presidente de la República [...] y reglamentos de leyes locales expedidos por los gobernadores de los Estados o por el Jefe del Distrito Federal, subsista en el recurso el *problema de constitucionalidad*." [Énfasis añadido].

⁶ Este artículo establece: "La Suprema Corte de Justicia conocerá funcionando en *Pleno*: [...] II. Del recurso de revisión contra sentencias pronunciadas en audiencia constitucional por los jueces de distrito [...], en los siguientes casos: a) Cuando

última instancia--, los juicios de amparo en los que se controvierta la constitucionalidad de las leyes emitidas por el Congreso de la Unión, así como de toda clase de normas generales, tanto federales como locales.⁷

La cesión de esa atribución originaria del Pleno de la SCJN se ha realizado mediante acuerdos generales fundados en los artículos 94, séptimo párrafo de la Constitución⁸, en un primer momento hacia las Salas con base en el artículo 11, fracción V de la Ley Orgánica del PJP⁹, y en una etapa posterior hacia los TCC conforme la fracción VI de este último ordenamiento legal.¹⁰ La cesión de dicha facultad originaria hacia las Salas ha provocado criterios múltiples y divergentes en distintos tópicos fiscales, y esa dispersión será aún mayor cuando se haga

subsista en el recurso el *problema de inconstitucionalidad* de normas generales, si en la demanda de amparo se hubiese impugnado una ley federal, local, del Distrito Federal, o un tratado internacional, por estimarlos directamente violatorios de un precepto de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.” [Énfasis añadido].

⁷ La abdicación efectiva de esta atribución originaria por parte del Pleno de la SCJN evidencia la tendencia de ésta “[...] por minusvalorar la importancia que para ella tiene la materia constitucional tributaria, planteada en amparo por los contribuyentes.” PÉREZ DE ACHA, Luis Manuel, e IBARRA DE RUEDA, Antonio, “La SCJN y el Costo de lo Vendido”, *Puntos Finos*, Dofiscal LexisNexis, México, año VI, número 130, 1ª quincena, julio 2007, página 11.

⁸ Este precepto señala: “El Pleno de la Suprema Corte de Justicia estará facultado para expedir acuerdos generales, a fin de lograr una adecuada distribución entre las Salas de los asuntos que competa conocer a la Corte, así como remitir a los Tribunales Colegiados de Circuito, para mayor prontitud en el despacho de los asuntos, aquellos en los que hubiera establecido jurisprudencia o los que, conforme a los referidos acuerdos, la propia Corte determine para una mejor impartición de justicia. Dichos acuerdos surtirán efectos después de publicados.”

⁹ Esta disposición establece: “El Pleno de la Suprema Corte de Justicia [...] tendrá las siguientes atribuciones: [...] V. Remitir para su resolución los asuntos de su competencia a las Salas a través de acuerdos generales.”

¹⁰ Este artículo dispone: “El Pleno de la Suprema Corte de Justicia [...] tendrá las siguientes atribuciones: [...] VI. Remitir para su resolución a los tribunales colegiados de circuito, con fundamento en los acuerdos generales que dicte, aquellos asuntos de su competencia en que hubiere establecido jurisprudencia.”

extensiva a los TCC, en demérito, por supuesto, de la uniformidad y consistencia deseable en aras de la construcción de una teoría constitucional tributaria, y con la consecuente confusión que se provoca en todos los estratos del orden jurídico nacional.

En adición a la falta de unicidad de los pronunciamientos por parte de los TCC en materia de justicia fiscal, se presentará la situación de que los criterios hasta ahora emitidos no evolucionen ni se sometan a ajustes por la SCJN, en función de las nuevas ideas, propuestas o argumentaciones presentadas por los justiciables en relación con temas constitucionales específicos o con contribuciones particulares, salvo los casos en que ella, claro está, los uniforme cuando resuelva contradicciones de tesis entre TCC. El carácter dinámico de la materia tributaria y de la jurisdicción constitucional, quedará así confrontado de manera ineludible con el pasmo propio de la dispersión de decisiones del Poder Judicial de la Federación y la inmovilidad de los criterios de la SCJN.

El primero de los propósitos de este trabajo es denunciar esas inconsistencias y contradicciones, pero no con un afán crítico anodino, sino para identificar las áreas de estudio y de reflexión jurídica. En la ejecución de este objetivo se procuró sistematizar los respectivos criterios e identificar las tendencias jurisprudenciales de la SCJN, lo cual aunque con alguna regularidad se realiza en múltiples sentencias de amparo, raramente se intenta por la doctrina de nuestro país.

El segundo objetivo es plantear, de manera inductiva y justamente a manera de tesis, algunas conclusiones que permitan fijar los linderos que reduzcan o encaucen de distinta manera a como se ha hecho hasta la actualidad, la discusión sobre la *justicia fiscal*, en concreto sobre la

equidad tributaria. La propuesta es que la teoría constitucional en esta materia se elabore a partir de criterios objetivos y razonables establecidos, derivados o inferidos de la Constitución. Así, se busca eliminar los elementos subjetivos sustentados en *opiniones* o *pareceres* personales, por más que éstos se apoyen en la justicia natural o en el orden moral, incluso cuando tengan importancia social y trascendencia política, o bien, se empaten con las nociones de justicia mayoritariamente aceptadas por el conglomerado social. Para la *justicia fiscal* --*justicia constitucional*-- esos elementos tendrían que considerarse irrelevantes.

Es innegable que en la tarea de interpretación constitucional deben atenderse múltiples factores de carácter económico, político, social, etcétera; pero esos factores sólo deben considerarse a la luz de la Constitución, después de analizarse sus disposiciones y de determinarse los contenidos y alcances de éstas. Cuando para ponderar la relevancia de dichos factores no se atiende en primer término a lo dispuesto por el texto constitucional, los mismos tendrán que desdeñarse por completo, pues por sí solos no constituyen criterios válidos --objetivos y razonables-- de interpretación. Sería utópico, quizá hasta paradójico, desconocer la relevancia de la reflexión y creatividad personal del intérprete, y así lo aceptamos; pero insistimos en nuestra propuesta central de que el eje de la labor interpretativa debe circunscribirse al texto constitucional, para de ese modo tener sustento objetivo válido para calificar como tal cualquier elaboración en torno a la *justicia constitucional*.

En el tema particular de la equidad tributaria, la propuesta en este trabajo es que los criterios para determinar la igualdad entre los sujetos y los cánones de desigualdad entre ellos, se desarrollen con base en lo

establecido, derivado o inferido de la Constitución. Esta conclusión se lleva, incluso, a los *finés extrafiscales* de las contribuciones, cuya importancia ha sido destacada por la SCJN, al grado de fijar su fundamento en los artículos 25, 26 y 28 de la Constitución, como en su oportunidad quedará explicado.

La exposición de conceptos teóricos abstractos como *justicia, justicia constitucional, justicia fiscal*, etcétera, y su interrelación con el Derecho positivo de nuestro país, en concreto del artículo 31, fracción IV de la Constitución, y con el pragmatismo resultante de la sistematización y del análisis inductivo de las decisiones de la SCJN, proporciona una nota peculiar a este trabajo, rayana en extraña para efectos de una metodología jurídica tradicional. Compartimos plenamente esta apreciación; sin embargo, también habría que tomar en consideración que la elaboración de una teoría constitucional tributaria exige la fusión equilibrada de ambos enfoques, pues las abstracciones puras son de poca valía en el mundo real, sobre todo en el patrimonio de los contribuyentes y en el de la Hacienda pública, ni el pragmatismo radical garantiza resultados satisfactorios y uniformes ante la inexistencia de derroteros teóricos. Nuestros esfuerzos están encaminados a lograr esa fusión, con los riesgos metodológicos inherentes.

La exigencia de que para efectos de la equidad tributaria se cuente con criterios objetivos y razonables de índole constitucional, constituye el núcleo de este trabajo. Esta premisa fue la intensión constante en la investigación doctrinal y jurisprudencial, así como en el desarrollo de la argumentación jurídica y en la presentación de las respectivas conclusiones. Como antes se expresó, los resultados evidencian las inconsistencias y yerros metodológicos de la SCJN; pero para ese arrojó ha sido necesario el acompañamiento de renombrados juristas, tanto

nacionales como extranjeros, lo cual explica la profusión de citas doctrinales. Fue preferible asumir el riesgo de una falsa erudición, que tener la osadía de cuestionar en solitario el trabajo institucional de aquélla.

En relación con la investigación de los criterios de la SCJN analizados, por cuestiones metodológicas se hizo necesario fijar una fecha determinada para cerrarla, la cual es el mes de noviembre de 2007, que es a la última información a la que tuvimos acceso. La materia constitucional tributaria es de suyo dinámica, en contraste con las características estáticas de este trabajo --una vez impreso, ahí quedan las reflexiones y conclusiones--, lo que obligaba su conclusión en esta etapa, en el entendido que nuevos criterios de seguro incidirán en algunas de nuestras afirmaciones.

Por ende, es difícil pretender que los temas aquí presentados resuelvan en definitiva todas las cuestiones involucradas en el concepto amplio, abstracto e impreciso de la equidad tributaria. Tan sólo es un esfuerzo, como se dijo, por sistematizar los precedentes en esta materia y por bosquejar las tendencias jurisprudenciales de la SCJN. Es seguro que posteriores trabajos aportarán elementos adicionales de reflexión que favorezcan el desarrollo de una teoría constitucional tributaria.

Como resguardo último de las reflexiones, propuestas y críticas esbozadas en este documento, de la mano de JIMÉNEZ VILLAREJO afirmamos que: "Junto a las formas expresamente previstas para exigir responsabilidad a los jueces, existe otra, cuya legitimidad no puede negarse, que le viene dada al pueblo en tanto que de él emana todo poder y, en particular, el de administrar justicia [...]. Por ello, cuando los ciudadanos manifiestan su discrepancia con una actuación judicial que

jurídicamente no tiene fácil explicación, pero sí parece tenerla en clave política, no se colocan fuera de la ley ni de la Constitución. Esos ciudadanos están haciendo valer su derecho al juez imparcial. Y esto, además de no lesionar la independencia judicial, puede ser una saludable contribución al buen hacer de los jueces.”¹¹

¹¹ JIMÉNEZ VILLAREJO, José, “Política e Imparcialidad de los Jueces”, *El País*, año XXXII, 17 de febrero de 2007, página 14.

CAPÍTULO I. JUSTICIA CONSTITUCIONAL

A. Aspectos sustantivos de la justicia

Excedería el propósito de este trabajo la búsqueda de una definición remotamente satisfactoria de la *justicia*. No es éste un estudio de carácter filosófico ni de teoría constitucional, por lo que está lejos de nuestra pretensión enfrascarnos en disquisiciones propias de estas ciencias con el ánimo de lograr ese cometido. Baste decir, sin embargo, que dado su carácter finalista e ideal, el concepto de *justicia* es abstracto, de difícil aprehensión, que a lo largo del tiempo --siglos ya-- se ha escabullido con constancia al discernimiento humano.

KELSEN, al enfrentarse a ese reto, se limitó a decir: "He empezado este ensayo preguntándome qué es la Justicia. Ahora, al concluirlo, sé que no he respondido a la pregunta. Lo único que puede salvarme aquí es la compañía. Hubiera sido vano por mi parte pretender que yo iba a triunfar allí donde los más ilustres pensadores han fracasado. Verdaderamente, no sé ni puedo afirmar qué es la Justicia, la Justicia absoluta que la humanidad ansía alcanzar. Sólo puedo estar de acuerdo en que existe una Justicia relativa y puedo afirmar qué es la Justicia para mí [...]." ¹²

Con un distinto enfoque, y con un sesgo poco ortodoxo y metodológico, BERLIRI participa de iguales conclusiones, cuando afirma: "El hecho es que la «justicia», como la «belleza» y la «bondad», quizá pueden ser objeto, pero nunca resultado de la «ciencia». La justicia es algo que no

¹² KELSEN, Hans, *¿Qué es Justicia?*, Editorial Planeta-Agostini, España, 1993, página 63.

se «demuestra», sino que se «siente», y es especialmente un concepto límite, una tendencia, que casi siempre se realiza sólo por aproximación. Es más, incluso allí donde sea posible conseguir la justicia perfecta, nunca son decisivos para mostrar la bondad de los resultados obtenidos los instrumentos y las fórmulas del científico, sino sólo la sensibilidad relativa de la «conciencia económico-social», la cual, al contrario de las valoraciones científicas, es tan sutil en las apreciaciones *cualitativas* como burda en las *cuantitativas*.”¹³

Cuando el concepto ideal de *justicia* busca aplicarse a situaciones o comportamientos humanos y sociales, los análisis afrontan las apreciaciones subjetivas de los individuos, quedando con ello condicionadas por los conceptos que de *justicia* tenga cada uno de ellos en lo particular. De este modo, conforme a las nociones del llamado *iustnaturalismo*, esos juicios de valor se apoyan en la justicia natural o en el orden moral, para que al final de cuentas “[...] la determinación del suyo de cada uno en la justicia del jurista pertenece a lo justo legal, aunque debe fundamentarse en lo natural”.¹⁴

Lo anterior es desafiado por la concepción *positivista* del Derecho, de acuerdo con la cual, en voz de Kelsen: “Los predicados de valor que implicados en los juicios que afirman que cierta conducta es legal o ilegal, serán designados por nosotros como ‘valores de la legalidad’, mientras que aquéllos implicados en los juicios que afirman que el orden jurídico es justo o injusto serán denominados ‘valores de justicia’. Los

¹³ BERLIRI, Luigi Vittorio, *El Impuesto Justo*, traducción de Fernando Vicente-Arche Domingo, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986, página 58.

¹⁴ VILLORO TORANZO, Miguel, “Los Principios Filosóficos y el Derecho Fiscal”, *Tribunal Fiscal de la Federación. Cuarenta y Cinco Años al Servicio de México*, tomo I, México, 1982, página 110.

juicios que afirman la existencia de valores de legalidad son objetivos, los que afirman la existencia de valores de justicia, subjetivos [...]. Las normas que son realmente empleadas como criterios de justicia varían, según lo hemos indicado, de individuo a individuo, y a menudo son inconciliables entre sí. Una cosa es justa o injusta únicamente para el individuo frente al cual existe la correspondiente norma de justicia, y tal norma tiene existencia sólo para aquellos que, por una u otra razón, desean lo que la misma prescribe. Es imposible determinar tal norma de manera única. En última instancia constituye la expresión del interés del individuo que declara que determinada institución social es justa o injusta [...]. Los valores de justicia no consisten, es verdad, en una relación con una norma. Ésta, empero, no es, como lo cree la persona que juzga, objetiva, sino que depende de un interés subjetivo del juzgador. No hay pues, por consiguiente, un solo criterio de justicia, sino gran número de criterios distintos e incongruentes entre sí”.¹⁵

Lo anterior, sin duda, evidencia el problema de conocer y reducir el concepto de *justicia* en cada caso individual, apuntalada o detractada según los antecedentes personales y la formación profesional de quienes pretenden desarrollar el concepto. Ello implica, por ende, que “[...] un mismo concepto de justicia no es compartido generalmente”¹⁶, pues mientras “[...] el mundo conserve su carácter dinámico y eternamente cambiante, los hombres discreparán en cuanto a los principios e ideales

¹⁵ KELSEN, Hans, *Teoría General del Derecho y del Estado*, traducción de Eduardo García Máynez, cuarta reimpresión, UNAM, México, 1988, páginas 56 y 57.

¹⁶ ALBI, Emilio, y otros, *Teoría de la Hacienda Pública*, primera edición, Editorial Ariel, Barcelona, 1992, página 254.

mediante los cuales haya de realizarse la justicia en la vida social humana".¹⁷

Entre los extremos del *iusnaturalismo* y del *iuspositivismo*, nos adherimos a éste, y de esa manera para nosotros el único Derecho válido y vigente en México --en última instancia *justo*-- es el que tiene como basamento la Constitución, incluso en los casos en que las disposiciones de ese Derecho, bajo un tamiz *iusnaturalista*, pudieran apreciarse como injustas. Para efectos jurídicos, las normas constitucionales son incontrovertibles, y el sistema legal, en tanto que conforme con el proceso de creación previsto por las mismas, es constitucional, incluso cuando social y políticamente resultasen reprochables.¹⁸

No hay duda de que la situación ideal sería que el régimen constitucional --y, por lo mismo, el legal-- se empatase con las nociones de justicia mayoritariamente aceptadas por el conglomerado social, en muchos casos resultantes de la experiencia histórica, como sucede, por ejemplo, con los derechos a la vida, a la libertad y la propiedad privada, así como a la igualdad entre los sujetos, a la legalidad y al debido proceso legal. Cuando esto sucede, es decir, cuando el texto constitucional en forma expresa recoge tales principios, no hay reparo en aceptar que el

¹⁷ BODENHEIMER, Edgar, *Teoría del Derecho*, tercera edición, Fondo de Cultura Económica, México, 1971, página 58.

¹⁸ No es este el momento de desarrollar el tema sobre las causas fundantes de las disposiciones constitucionales. Baste señalar que participamos de la idea de que la Constitución es resultado del ejercicio normativo del grupo en el poder y, en su caso, de los arreglos a los que éste llegue con otros actores sociales y políticos que, de una u otra forma, constituyen límites reales a ese poder.

concepto de *justicia* tiene su correspondiente en la Constitución, lo que le confiere un sentido pleno a la expresión *justicia constitucional*.¹⁹

De este modo, la *justicia constitucional* requiere de criterios y fundamentos expresos en la Constitución. Por ello, se reitera, la *justicia*, como postulado primigenio del ámbito jurídico, sólo por cuanto que llega a coincidir con las disposiciones de la Constitución, da sentido a la expresión *justicia constitucional*. Ésta, a pesar de carecer de una acepción expresa en el texto de la Constitución, lo que hace difícil su aceptación bajo un enfoque positivista --el Derecho lo integran las normas jurídicas válidas y vigentes en nuestro territorio, con independencia de si las mismas son *justas* o no--, evidencia la existencia explícita de ciertas categorías constitucionales que protegen algunos principios fundamentales e inmanentes a la persona humana.

B. La igualdad como justicia

Uno de los principios que encuentra sustento en la Constitución, inclusive de los de mayor relevancia, es el de igualdad de los sujetos, al grado de considerársele como una piedra angular del sistema jurídico del Estado moderno y como un matiz de la *justicia* misma: "Si la justicia es el trato igual a los iguales, hay que establecer algún patrón general para medir la igualdad. Para evitar discriminaciones arbitrarias hay que establecer ese patrón, promulgando normas jurídicas generales [...]. La 'justicia sin Derecho' podría funcionar si gobernantes y jueces fuesen

¹⁹ Los alcances de este concepto --*justicia constitucional*-- los circunscribimos a límites meramente sustantivos, no procesales. De ahí que dicho concepto no aluda a la defensa de la Constitución, a través de los mecanismos adjetivos que la misma contempla.

hombres perfectos. Como no lo son, sus poderes para decidir acerca del destino de sus congéneres deben estar sujetos a limitaciones legales".²⁰

Este principio de igualdad instituye dos obligaciones a cargo del Estado en forma correlativa a los derechos de los gobernados. Por un lado, un deber positivo o de acción, acorde con el cual los órganos públicos tienen la obligación de procurar la igualdad entre los sujetos, que en el caso del Derecho se traduce en la instrumentación legal de todo tipo --normas generales y particulares--, sustentadas en la propia Constitución, conforme al proceso de producción normativa explicado por Kelsen en los siguientes términos:

Las normas generales establecidas legislativa o consuetudinariamente representan un nivel inmediatamente inferior a la Constitución, en el orden jerárquico del derecho. Estas normas generales tienen que ser aplicadas por los órganos competentes para ello, especialmente los tribunales, pero también las autoridades administrativas. Los órganos aplicadores del derecho deben ser instituidos de acuerdo con el orden jurídico, el cual ha de determinar asimismo el procedimiento que tales órganos están obligados a observar cuando aplican las normas jurídicas. Así, pues, las normas generales del derecho legislado o consuetudinario tienen una función doble: 1) determinar quiénes son los órganos encargados de la aplicación del derecho y cuál es el procedimiento a que deben someterse, y 2) determinar los actos judiciales y administrativos de tales órganos. Por medio de sus actos, los últimos crean normas individuales, al aplicar a casos concretos las normas generales.²¹

En la medida que las disposiciones constitucionales se expanden en el sistema jurídico en forma de normas generales y particulares, el concepto de *justicia constitucional* sirve de fundamento a la denominada *justicia legal*, pero sólo en la medida que estas normas sean acordes con

²⁰ BODENHEIMER, Edgar, *Teoría del Derecho* [...], páginas 68 y 69.

²¹ Kelsen, Hans, *Teoría General del Derecho y del Estado* [...], páginas 151 y 152.

aquéllas.²² Referido al ámbito de la igualdad, el respectivo principio constitucional debe traducirse en normas legales que procuren, inciten y encaucen ese ideal. El reto del Estado, a través del Derecho, es alcanzar ese difícil cometido, a pesar de lo cual esa obligación le es inexcusable, pues “[...] el enunciado de que un acto de conducta humana situado en el tiempo y el espacio es un acto de derecho (o, un acto contrario a derecho) es el resultado de una explicitación específica, a saber, una explicitación normativa [...]. El conocimiento jurídico está dirigido, pues, hacia normas que poseen la característica de ser normas jurídicas; que otorgan a ciertos acontecimientos el carácter de actos conforme a derecho (o contrario a derecho)”.²³

El principio constitucional de igualdad deriva en una segunda obligación de carácter negativo --de reacción-- a cargo del Estado, a efecto de que, como interdicción de la desigualdad, corrija a través de las disposiciones legales pertinentes todas las situaciones de discriminación contrarias a la *justicia constitucional*. Esta obligación no se reduce simplemente a *establecer* o *respetar* la igualdad entre las personas, lo cual es propio de la primera obligación mencionada, sino de *remediar* o *erradicar* las situaciones de discriminación, que pueden consistir en el tratamiento privilegiado que las normas confieren a ciertos sujetos respecto de los demás, o bien, en el trato desfavorable que unos reciben por parte de los órganos del Estado en comparación con el resto. Se trata del anverso

²² Esta conclusión nos servirá de base en un apartado subsecuente para sustentar los conceptos de *justicia financiera* y *justicia fiscal*. Aclaremos en esta parte, como lo hicimos en párrafos anteriores que, con un criterio *iuspositivista*, los principios de justicia que se entienden naturales e inmanentes a la persona humana, sólo son relevantes para el Derecho por cuanto tienen su correspondencia en las normas legales.

²³ KELSEN, Hans, *Teoría Pura del Derecho*, primera edición, UNAM, México, 1981, páginas 18 y 19.

y reverso de la misma moneda, pero al final de cuentas el resultado son las situaciones de desigualdad proscritas por la *justicia constitucional*.

Este carácter reactivo del Estado se presenta, por ejemplo, cuando la SCJN, al resolver las controversias constitucionales y las acciones de inconstitucionalidad previstas en el artículo 105, fracciones I y II de la Constitución, anula --expulsa-- normas legales violatorias del principio de igualdad, dándose los supuestos para ello. Lo mismo sucede en los casos en que en los juicios de amparo y en función de los efectos restitutorios de las ejecutorias respectivas, los dispositivos legales declarados inconstitucionales devienen inaplicables a los quejosos en la medida que resultan violatorios de dicho principio. En ambas situaciones, las sentencias de la SCJN enmiendan las situaciones de discriminación en que se encuentran los gobernados, respecto a la igualdad que la Constitución les garantiza.

Otro correctivo a la desigualdad se da cuando el Poder Ejecutivo, en uso de su facultad reglamentaria o de su facultad para emitir otra clase de normas generales, establece medidas tendientes a la erradicación de situaciones de desigualdad entre los particulares, en función de razones de tiempo, lugar y circunstancia, como sucedería, por ejemplo, por desastres naturales o por apremios económicos. La condición especial de estos eventos llevaría a la conclusión de que los remedios aplicables tendrían que ser temporales, en lo que pasan los mismos.²⁴ Por lo tanto, una vez superadas las contingencias, esas medidas tendrían que desaparecer, pues no habrían razones válidas para mantenerlas. De no derogarlas o de extenderse indefinidamente su vigencia, se provocaría

²⁴ Este es el caso previsto en el artículo 39, fracción I del CFF, que comentaremos con posterioridad.

una discriminación inversa en perjuicio de quienes no hubiesen sido beneficiarios de las medidas de excepción, por haberse extinguido las condiciones eventuales de tiempo, lugar y circunstancia que justificaron la diferenciación.

Este último tema adquiere especial relevancia cuando las medidas de contingencia aludidas se confrontan --son incompatibles-- con condiciones de igualdad entre contribuyentes previstas en normas legales de superior jerarquía, como son las leyes emitidas por el Congreso de la Unión. En efecto, si en éstas se contienen disposiciones que, sobre bases objetivas y razonables desde el punto de vista constitucional, respetan el principio de equidad, es claro que cualquier norma general de inferior jerarquía --como las disposiciones emitidas por el Poder Ejecutivo-- que las modifiquen, sólo pueden justificarse en función de las situaciones de excepción antes señaladas, por lo que una vez que las mismas desaparecen, el propio Ejecutivo queda obligado a restituir la igualdad contemplada en la legislación primaria y, por ende, a derogar sus propias normas o, en su caso, a abstenerse de renovarlas al vencer el plazo de su vigencia.

En relación con estas ideas, LEJEUNE VALCÁRCEL ha señalado que “[...] toda norma que rompa situaciones de igualdad preexistentes o que establezca tratamientos diferenciados que no respondan al objetivo último de promover la igualdad, deberá ser considerada *arbitraria*, y será precisamente en base a este dato cuando el Tribunal Constitucional podrá declarar la inconstitucionalidad de una norma. Lo que el Poder judicial vendrá a juzgar entonces no será la oportunidad o la conveniencia de una determinada política industrial, agraria o de protección del medio ambiente, sino si las normas a través de las cuales dichas políticas se articulan resultan arbitrarias, por cuanto rompen

situaciones de igualdad preexistentes o establecen discriminaciones infundadas en función de los fines que persiguen, y cuyo señalamiento y fijación son de la exclusiva competencia del legislador.”²⁵

En México, la posibilidad de que los tribunales federales analicen la validez constitucional de las normas generales emitidas por el Poder Ejecutivo, bajo el tamiz del principio de igualdad, ha sido aceptada por la Primera Sala de la SCJN en el caso de los decretos del Ejecutivo emitidos con fundamento en el artículo 39, fracción I del CFF --por igualdad de razón resultaría aplicable a cualquier materia--, como se desprende del siguiente criterio:

El numeral en cuestión faculta al Poder Ejecutivo para omitir el ejercicio de sus facultades recaudatorias, por medio de resoluciones de carácter general -sea a través de condonaciones, eximentes o pagos diferidos, a plazos o en parcialidades-, en los casos autorizados en la propia fracción, esto es, en situaciones de fuerza mayor o de emergencia, que éste de manera inmediata puede advertir, enfrentar y, por ende, paliar sus consecuencias, sin modificar los elementos esenciales del tributo. Si bien es cierto que en el ejercicio de dicha potestad el Ejecutivo cuenta con un amplio margen de configuración, ello no significa que pueda desconocer los principios constitucionalmente tutelados, ni que la misma sea equivalente a la suspensión de garantías prescrita en el artículo 29 constitucional. Esta facultad se encuentra desde luego sometida al conjunto de garantías que orientan el orden jurídico, así como al respecto de las demás disposiciones constitucionales que establecen límites y reglas al ejercicio del poder estatal. En tal virtud, si bien el ejercicio de la facultad en cuestión no modifica el sistema de determinación del gravamen de que se trate y, por ende, no se sujeta a las garantías constitucionales de proporcionalidad y equidad, debe reconocerse que el ejercicio de la misma sí trasciende al pago del referido gravamen y, por lo tanto, debe efectuarse de tal manera que no

²⁵ LEJEUNE VALCÁRCCEL, Ernesto, "Aproximación al Principio Constitucional de Igualdad Tributaria", *Seis Estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario*, S.E., Editoriales de Derecho Reunidas, Serie Monografías, Madrid, S.A., página 142.

se afecten otras garantías constitucionales y, específicamente, la de igualdad, pues su tutela es la forma en la que se procura la vigencia de un orden económico y social justo, mismo que constituye el soporte de todo el sistema tributario que sólo así se legitima.²⁶

De hecho, el mismo Poder Legislativo está obligado a reformar o derogar sus leyes cuando por circunstancias que resulten --o se avizoren-- como definitivas, sobrevengan hechos objetivos y razonables a la luz del texto constitucional que justifiquen la erradicación de la discriminación entre particulares, como sucedería, por ejemplo, cuando en amparo la SCJN emitiera jurisprudencia declarando la inconstitucionalidad de normas legales, en el caso por violación al principio de igualdad. Si bien la Constitución no obliga expresamente al órgano legiferante a derogarlas, ello tendría que estar implícitamente aceptado en razón de su obligación de *corregir* o *erradicar* las situaciones de discriminación entre los particulares, dada la revaloración constante y eficiente de la *justicia constitucional*. Sin embargo, para efectos constitucionales, que es lo relevante, esta obligación queda como hipotética, pues tanto la denominada fórmula Otero como el impedimento del control difuso de la Constitución, impiden la materialización de dicha obligación.

De lo anterior se concluye que el Estado, en el desarrollo y materialización de sus funciones a través de la emisión de normas generales y particulares, tiene la obligación de actuar, con ánimo realista y efectivo, en el sentido de lograr la igualdad entre los sujetos que entre sí, para efectos constitucionales, están en situaciones de

²⁶ Tesis 1ª. CXXXIV/2005, "CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. EL EJERCICIO DE LA FACULTAD CONFERIDA AL PODER EJECUTIVO POR SU ARTÍCULO 39, FRACCIÓN I, NO SE ENCUENTRA LIBRE DE ESCRUTINIO CONSTITUCIONAL", Semanario y su Gaceta, tomo XXII, noviembre de 2005, página 37, registro 176,741. Sin embargo, como se verá después, esta posibilidad esta proscrita el Pleno de la SCJN y así ha sido ratificado por su Segunda Sala.

igualdad, y al mismo tiempo de corregir las situaciones de desigualdad que, por motivos fácticos --explicables o no--, él haya conferido a esos sujetos. Consecuencia obvia de ambas obligaciones es que el Estado tenga que otorgar un trato diferenciado a las personas que se encuentran en situaciones de desigualdad.

C. Criterios objetivos y razonables de igualdad

El principio de igualdad, prototipo de *justicia constitucional*, tiene aceptación expresa en diversos preceptos de la Constitución, destacando entre ellos, por su ubicación, el artículo 1º, que establece:

En los Estados Unidos Mexicanos todo individuo gozará de las garantías que otorga esta Constitución, las cuales no podrán restringirse ni suspenderse, sino en los casos y con las condiciones que ella misma establece.

[...]

Queda prohibida toda discriminación motivada por origen étnico o nacional, el género, la edad, las discapacidades, la condición social, las condiciones de salud, la religión, las opiniones, las preferencias, el estado civil o cualquier otra que atente contra la dignidad humana y tenga por objeto anular o menoscabar los derechos y libertades de las personas.

Sería utópico exigir al Estado que alcanzara la igualdad pura y con exactitud «matemática» entre las personas. Una pretensión de ese tipo estaría alejada de la realidad y se opondría a la experiencia histórica, pues son múltiples las diferencias de *hecho* prevalecientes entre ellas. De ahí que la igualdad entre las personas no pueda considerarse como absoluta, sino meramente «relativa» --una desigualdad «tolerable» para efectos constitucionales--, según lo ha resuelto la SCJN en la siguiente tesis:

El derecho fundamental a la igualdad instituido por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos no pretende generar una *igualdad matemática y ciega* ante las diferentes situaciones que surgen en la realidad, sino que se refiere a una igualdad de trato ante la ley. Si bien el emisor de la norma puede prever situaciones fácticas que requieren un trato diferente, éste debe sustentarse en criterios razonables y objetivos que lo justifiquen, sin dejarlo al capricho o voluntad del legislador [...].²⁷

Sin embargo, las únicas diferencias de *hecho* --incluyendo las denominadas «relativas» o «tolerables»-- relevantes para el Derecho son las que tienen sustento en la propia Constitución. Por ello es que su artículo 1º, antes transcrito, señala que las garantías individuales --incluyendo, por supuesto, la de igualdad-- sólo “[...] podrán restringirse [...] en los casos y con las condiciones que ella misma establece.”

Algunos de los criterios de desigualdad que en forma expresa, derivada o inferida ejemplarizan las excepciones constitucionales requeridas en el precepto en cita, corresponden a las situaciones siguientes: los pueblos indígenas²⁸; la educación básica obligatoria conformada por los niveles preescolar, primaria y secundaria²⁹; protección de la salud³⁰; medio ambiente adecuado para el desarrollo y bienestar de las personas³¹; vivienda digna y decorosa³²; servicios personales prestado por los

²⁷ Tesis 1ª. CXXXVIII/2005, “IGUALDAD. DELIMITACIÓN CONCEPTUAL DE ESTE PRINCIPIO”, Semanario y su Gaceta, tomo XXII, noviembre de 2005, página 40, registro 176,705. [Énfasis añadido].

²⁸ Artículo 2º, segundo párrafo y siguientes de la Constitución.

²⁹ Artículo 3º, primer párrafo de la Constitución.

³⁰ Artículo 4º, tercer párrafo de la Constitución.

³¹ Artículo 4º, cuarto párrafo de la Constitución.

³² Artículo 4º, quinto párrafo de la Constitución.

trabajadores³³; fomento del crecimiento económico y el empleo³⁴; justa distribución del ingreso y la riqueza³⁵; y propiedad privada.³⁶

Esta afirmación encuentra sustento en la unicidad de la Constitución, en razón de la cual los distintos preceptos de ésta constituyen un *todo* --un sistema--, “[...] y en función de esto, debe ser interpretada; no es válido pretender interpretar una norma, que sea parte de ella, considerándola en forma aislada y haciendo caso omiso de su contexto; una exégesis aceptable, si bien debe partir de una norma particular debe considerar el texto particular en que aparece y el general que se desprende de toda la constitución.”³⁷

El principio de unicidad de la Constitución es expresamente reconocido por la SCJN, en el siguiente criterio:

En virtud de que cada uno de los preceptos contenidos en la Norma Fundamental forma parte de un *sistema constitucional*, al interpretarlos debe partirse por reconocer, como principio general, que el sentido que se les atribuya debe ser congruente con lo establecido en las diversas disposiciones constitucionales que integran ese sistema, lo que se justifica por el hecho de que todos ellos se erigen en el parámetro de validez al tenor del cual se desarrolla el orden jurídico nacional, por lo que de aceptar interpretaciones constitucionales que pudieran dar lugar a contradecir frontalmente lo establecido en otras normas de la propia Constitución, se estaría atribuyendo a la voluntad soberana la intención de provocar grave incertidumbre entre los gobernados al regirse por una

³³ Artículos 5º, tercer párrafo y 123 de la Constitución.

³⁴ Artículo 25, primer párrafo de la Constitución. Esta disposición ha sido considerada por la SCJN como fundamento de los fines extrafiscales de las contribuciones, aspecto que analizaremos posteriormente.

³⁵ Artículo 25, primer párrafo de la Constitución.

³⁶ Artículo 27, primer párrafo de la Constitución.

³⁷ ARTEAGA NAVA, Elisur, *Derecho Constitucional*, S.E., Colección Textos Jurídicos Universitarios, Oxford University Press, México, 1999, páginas 58 y 59.

Norma Fundamental que es fuente de contradicciones; sin dejar de reconocer que en ésta pueden establecerse excepciones, las cuales deben preverse expresamente y no derivar de una interpretación que desatienda los fines del Constituyente.³⁸

De lo antes expuesto se concluye, por un lado, que la Constitución reconoce diferencias entre los sujetos que ameritan que el principio ideal de igualdad sufra excepciones o matices expresos. Otra conclusión es que las únicas diferencias entre las personas aceptables para el Derecho y que, por ello, se entienden como objetivamente válidas para éste, son las que tienen reconocimiento expreso en el texto constitucional, o bien, las que se deriven o infieran de él.

Ambas conclusiones cuentan con la ratificación expresa de la SCJN, según se desprende de las consideraciones desarrolladas en la siguiente jurisprudencia:

La igualdad en nuestro texto constitucional constituye un principio complejo que no sólo otorga a las personas la garantía de que serán iguales ante la ley en su condición de destinatarios de las normas y de usuarios del sistema de administración de justicia, sino también en la ley (en relación con su contenido). El principio de igualdad debe entenderse como la exigencia constitucional de tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales, de ahí que en algunas ocasiones hacer distinciones estará vedado, mientras que en otras estará permitido o, incluso, constitucionalmente exigido. En ese tenor, cuando la Suprema Corte de Justicia de la Nación conoce de un caso en el cual la ley distingue entre dos o varios hechos, sucesos, personas o colectivos, debe analizar si dicha distinción descansa en una base objetiva y razonable o si, por el contrario, constituye una discriminación constitucionalmente vedada.

³⁸ Tesis P. XII/2006, "INTERPRETACIÓN CONSTITUCIONAL. AL FIJAR EL ALCANCE DE UN DETERMINADO PRECEPTO DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS DEBE ATENDERSE A LOS PRINCIPIOS ESTABLECIDOS EN ELLA, ARRIBANDO A UNA CONCLUSIÓN *CONGRUENTE Y SISTEMÁTICA*", Semanario y su Gaceta, tomo XXIII, febrero de 2006, página 25, registro 175,912. [Énfasis añadido].

Para ello es necesario determinar, en primer lugar, si la distinción legislativa obedece a una *finalidad objetiva y constitucionalmente válida*: el legislador no puede introducir tratos desiguales de manera arbitraria, sino que debe hacerlo con el fin de avanzar en la *consecución de objetivos admisibles dentro de los límites marcados por las previsiones constitucionales, o expresamente incluidos en ellas [...]*.³⁹

De ahí que el proceso de desarrollo e implementación de las normas jurídicas debe atenerse a las diferencias aceptables a la luz de la Constitución, para que la *justicia legal* que así se vaya configurando resulte válida, por objetiva y razonable, en términos constitucionales, como expresamente lo consigna la jurisprudencia antes transcrita.

Por consiguiente, cualquier diferencia de *hecho* establecida o inducida por el Estado, en tanto que no encuentre soporte constitucional, carecerá de sustento objetivo, y las explicaciones y razonamientos lógicos que las justifiquen, por más que se apoyen en nociones de derecho natural o postulados de orden moral, serán marcadamente subjetivos --apartados del Derecho positivo-- y, por ende, sin fundamento constitucional. Así, la *justicia constitucional*, por cuanto basamento del principio de igualdad, sólo puede aceptar como válidas las diferencias entre las personas establecidas, derivadas o inferidas de la propia Constitución.

Si, por ejemplo, cualquier tipo de norma general instituye diferencias entre los gobernados que se apartan o se desentienden de los criterios establecidos, derivados o inferidos de la Constitución, tales diferencias no estarán conformes a la noción de *justicia constitucional* y, por lo

³⁹ Jurisprudencia 1ª./J. 55/2006, "IGUALDAD. CRITERIOS PARA DETERMINAR SI EL LEGISLADOR RESPETA ESE PRINCIPIO CONSTITUCIONAL", Semanario y su Gaceta, tomo XXIV, septiembre de 2006, página 75, registro 174,247. [Énfasis añadido].

tanto, carecerán de sustento objetivo y razonable que las justifique. Lo mismo sucede si se confieren tratos igualitarios a personas que para efectos constitucionales están en situaciones de desigualdad.

Esa irregularidad constitucional se dará, incluso, en el caso de que las diferencias de *hecho* entre los sujetos, en tanto que reconocidas por esas normas legales y reglamentarias, sean connaturales a la condición humana, cuando no haya manera de encuadrarlas en la Constitución. Se insiste: para el Derecho, la validez objetiva de las diferencias dependerá de que estén establecidas en la Constitución, o bien, se deriven o infieran de ésta, mas nunca porque se construyan argumentaciones que, apoyadas en experiencias, opiniones o interpretaciones personales, lleven al intérprete a la formulación de sesudas e intelectualizadas conclusiones --quizá llenas de retruécanos-- alejadas de los postulados constitucionales, o incluso correspondan a situaciones que en el contexto actual se consideren como absurdas y aberrantes.⁴⁰

De suyo, el concepto de *justicia constitucional* es inasible y de difícil aprehensión, incluso cuando encuentre fundamentos estructurales y objetivos en la propia Constitución. Por ende, mayormente complicado será el esfuerzo y caóticos los resultados de prescindirse de dichos fundamentos, en especial cuando la validación de las diferencias establecidas en las normas generales emitidas por el Poder Legislativo o por el Poder Ejecutivo se desentienden de los lineamientos constitucionales.

⁴⁰ Ése sería el caso, por ejemplo, de los textos constitucionales que aceptan la esclavitud o los tratos discriminatorios en razón de sexo, raza o religión. No es así en México, pero en una hipótesis regresiva podría darse el supuesto, en tanto que se reformara la Constitución para esos propósitos.

No desconocemos, con ello, que en la definición de *justicia constitucional* no intervengan consideraciones de índole subjetiva del intérprete. Nuestra propuesta es que ese ejercicio se realice desde la perspectiva de la Constitución, y no a la inversa, es decir, que no se haga a partir de meras apreciaciones subjetivas --muchas veces de carácter intuitivo o producto de los antecedentes profesionales y culturales, o bien, resultado de presiones sociales-- que, forzando el carácter objetivo y razonable de las diferencias, en forma subsidiaria busquen su encuadre constitucional.

En los términos expuestos, en Derecho es inaceptable que primero se afirme, en forma solamente subjetiva, sin una premisa constitucional, que las diferencias legales entre los sujetos resultan objetivas y razonables, para luego afirmar de manera dogmática que las mismas están acordes con la Constitución. Estamos de acuerdo en que en la apreciación de la *justicia constitucional* intervienen múltiples factores de carácter subjetivo del intérprete, lo que nos hace aceptar la relevancia de la reflexión y creatividad personal del intérprete. Empero, reiteramos, la calificación de las diferencias legales, sea de manera inductiva o deductiva, tiene que tener como único y constante referente a la Constitución, para que las conclusiones sean aceptables y válidas para el Derecho.⁴¹

⁴¹ Adelantándonos a lo que será materia de estudio en el Capítulo III, ésa fue la razón por la que en relación con los fines extrafiscales de las contribuciones, la SCJN tuvo que darles un fundamento constitucional, en la tesis 1ª. LXXXIX/2004: "FINES EXTRAFISCALES. LAS FACULTADES DEL ESTADO EN MATERIA DE RECTORÍA ECONÓMICA Y DESARROLLO NACIONAL CONSTITUYEN UNO DE SUS FUNDAMENTOS", Semanario y su Gaceta, tomo XX, julio de 2004, página 193, registro 181,139.

Que los alcances del concepto de *justicia constitucional* sólo puedan tener como referencia a la propia Constitución, se confirma con el criterio de la SCJN que a continuación se transcribe:

La conclusión a la que se arribe al realizar la interpretación de un precepto de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos debe sustentarse, esencialmente, en lo previsto en las diversas disposiciones que la integran y en los antecedentes que la informan por lo que *el alcance de las disposiciones de esa jerarquía no debe encontrar apoyo en lo establecido por el legislador ordinario*, ya que esa forma interpretativa podría llevar al extremo de aceptar que las autoridades sujetas al orden constitucional, al ejercer sus atribuciones delimitadas en la propia Constitución, estuvieran en posibilidad de ampliar o reducir su esfera constitucional o, incluso, la conferida en esa misma sede a diversos órganos del Estado o a entidades políticas diferentes a la que integran, tornando nugatoria la intención del Constituyente y generando incertidumbre en los gobernados, sin menoscabo de reconocer que acudir a lo previsto en las disposiciones de rango inferior puede ser útil únicamente para corroborar la conclusión alcanzada.⁴²

Sin embargo, si bien la SCJN ha resuelto que las diferencias normativas entre los gobernados tienen que justificarse con elementos objetivos y razonables, lo cierto es que en múltiples casos la calificación de estos elementos se realiza sin hacer mención alguna, omitiendo por completo cualquier sustento constitucional, lo cual explica el carácter errático e inconstante de algunas de sus decisiones.⁴³ Sobre este punto volveremos en su oportunidad.

⁴² Tesis P. LVII/2006, "INTERPRETACIÓN CONSTITUCIONAL. EL ALCANCE DE UN PRECEPTO DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS DEBE BASARSE, ESENCIALMENTE, EN LO DISPUESTO EN ÉSTA Y NO EN LAS DISPOSICIONES GENERALES EMANADAS DE ELLA", Semanario y su Gaceta, tomo XXVI, agosto de 2006, página 13, registro 174,436. [Énfasis añadido].

⁴³ El mejor ejemplo de esto lo constituyen los cambios de criterio de la SCJN en relación con la igualdad o diferencia que para efectos del ISR existe entre personas

D. Justicia financiera

El Derecho financiero, por cuanto integrado de múltiples y variadas normas legales, tiene su causa fundante en la Constitución. De ahí que, como se señaló en el apartado anterior, en tanto que aquéllas son compatibles con ésta y, por ello, cuenten con regularidad constitucional, existe la *justicia financiera*⁴⁴, la cual, conforme al apercebimiento de SÁNCHEZ SERRANO, es “[...] indefinible y de contenido difícil de precisar, como difícil es la propia idea de justicia [...]. Por el contrario, entendida la justicia financiera como suma, resultado o meta --o sea, como valor-- a conseguir mediante la efectividad de una serie de más concretos, modestos, limitados y parciales principios constitucionales establecidos en la materia o aplicables a ella, dicha justicia financiera aparece como algo, si no absolutamente real, y efectivo en términos jurídicos, sí al menos alcanzable en mayor o menor grado”.⁴⁵

No es el caso entrar al análisis minucioso sobre el tema de las finanzas públicas del Estado y sobre la estructura legal de las mismas. Baste señalar, con prestigiados autores, que la actividad financiera del Estado se desarrolla “[...] a través de un *ciclo de gastos-ingresos*. El Estado para desarrollar sus fines, para satisfacer las necesidades colectivas, incurre en una serie de gastos, los cuales, de una u otra forma, han de ser cubiertos por entradas monetarias: por ingresos públicos. Estas dos etapas bien distintas de las que se compone el ciclo financiero: gastos e

morales y personas físicas con actividades empresariales [*infra* Capítulo IV, apartado C, acápite b.].

⁴⁴ Al respecto, véanse las ideas antes desarrolladas en torno a la relación entre *justicia constitucional* y *justicia legal*. Entendemos que la *justicia financiera*, al configurarse con normas legales, es una modalidad de lo que hemos denominado *justicia legal*.

⁴⁵ SÁNCHEZ SERRANO, LUIS, *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Constitucional*, S.E., Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, Madrid, 1997, tomo I, página 257.

ingresos, no son arbitrariamente realizadas por el Estado. Precisamente, se considera un logro del moderno Estado de Derecho el que los miembros de ese Estado, sus ciudadanos, puedan determinar por medio de sus representantes qué se va a gastar y con qué se van a cubrir esos gastos. La resultante es la institucionalización del ciclo gastos-ingresos y la comunidad política organizada en forma de Estado lo realiza mediante la atribución de poder financiero a determinados órganos que configuran el Estado. Los preceptos que fijan este poder los recoge el texto constitucional".⁴⁶

BERLIRI presenta las ideas en igual sentido, aunque con un enfoque totalmente pragmático, al decir que: "El problema de la justicia tributaria se presenta muy claro en sus términos elementales: *¿Con qué criterios y con arreglo a qué principios se debe repartir entre los distintos contribuyentes, según justicia, el gasto de los servicios públicos, cuando al reparto no se atribuya otro fin que el de cubrir, precisamente, aquel gasto?*"⁴⁷

En sintonía con estas ideas, FAYA VIESCA expresa: "Hay que partir de la central idea de que toda legislación financiera emana de la voluntad soberana del Estado. Éste, como organización Política fundamental de la sociedad, sólo puede darse mediante el Derecho. Ahora bien, la eficacia del Derecho depende de la exacta aplicación que de él haga el Estado, y de que éste ajuste su actividad a lo ordenado por la ley y el Derecho. Las disposiciones financieras tienen su única fuente y su exclusivo título en la ley. No basta con que una ley sea obligatoria, es necesario además

⁴⁶ YEBRA MARTUL-ORTEGA, Perfecto, *Poder Financiero*, S.E., Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1977, página 21.

⁴⁷ BERLIRI, Luigi Vittorio, *El Impuesto Justo* [...], página 45. [El énfasis aparece en el original].

que el Estado exija su cumplimiento. De este supuesto depende la perfección de la ley y la propia supervivencia del Estado. Las leyes financieras se enmarcan dentro de este contexto: son obligatorias para los gobernados y para el propio Estado”.⁴⁸

De este modo, la obligación a cargo de los gobernados de contribuir a la satisfacción del gasto público del Estado, mediante la transferencia de una parte de su patrimonio a la Hacienda pública, tiene como correlativo el derecho de éste para exigirlo, y así contar con recursos económicos tendientes a facilitar la convivencia y superación de sus integrantes, en aspectos tales como seguridad pública, impartición de justicia, salubridad general, educación y redistribución de la riqueza mediante la promoción del crecimiento económico.⁴⁹ Al respecto, AMATUCCI sostiene: “La llamada general, por consiguiente, al sostenimiento de los gastos públicos debe tener lugar de conformidad con la capacidad contributiva de todos, a través de los instrumentos de la imposición progresiva y gasto público, que encuentran los límites delineados; ellos permiten a su vez hacer efectiva la distribución de la renta, que es condición de operatividad de la igualdad efectiva, la cual permite, finalmente, alcanzar el sistema tributario justo y, más precisamente, la justicia financiera”.⁵⁰

⁴⁸ FAYA VIESCA, Jacinto, *Finanzas Públicas*, segunda edición, Editorial Porrúa, México, 1986, página 131.

⁴⁹ Esta última finalidad --la redistribución de la riqueza a través de la promoción del desarrollo económico de los Estados-- es explícitamente reconocido por SHOUP, Carl S., *Hacienda Pública*, S.E., Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980, páginas 745 a 771; y, MUSGRAVE, Richard A., y otro, *Hacienda Pública Teórica y Aplicada*, quinta edición, McGraw-Hill, Madrid, 1992, páginas 10 a 13. Por su parte, esta finalidad está expresamente prevista en el artículo 25, primer párrafo de la Constitución.

⁵⁰ AMATUCCI, Andrea, “La Intervención de la Norma Financiera en la Economía: Perfiles Constitucionales”, *Seis Estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional*

Sin embargo, el derecho del Estado a percibir las contribuciones de los particulares, no es ilimitado, pues con independencia de que deben sujetarse a los principios configuradores de la *justicia fiscal*⁵¹, el ejercicio mismo del gasto público tiene que respetar las disposiciones que materializan la *justicia financiera*, que restringen el ejercicio de ese gasto al marco constitucional y legal de la materia, para evitar la arbitrariedad en su aplicación. Ello lleva a SÁNCHEZ SERRANO a asegurar que: “El principal límite jurídico del poder financiero con que nos encontramos, el límite jurídico por antonomasia de dicho poder y al que su ejercicio ha de sujetarse, no es otro que el de la justicia. Y asistimos, ciertamente, desde hace algún tiempo, a la cada vez más frecuente afirmación en la doctrina española del Derecho financiero de la necesidad de poner en conexión ambas «vertientes» de la actividad financiera, la de los ingresos y la de los gastos, para así proceder a la consideración o estudio conjunto de *todo* el fenómeno financiero desde la perspectiva unitaria de su justicia, de la por algunos llamada «justicia financiera».⁵²

FERREIRO LAPATZA coincide con lo anterior, pero a su parecer sería deseable una mayor precisión en el contenido de la normatividad financiera --se refiere a la situación de España--, puesto que: “La idea del reparto justo de la carga tributaria, la idea de justicia en los ingresos del Estado ha de ligarse forzosamente con un cierto programa justo en el gasto público [...]. Sería preciso, quizá, impulsar la positivización de

Tributario, traducción de María del Carmen Bollo Arocena, S.E., Editoriales de Derecho Reunidas, Serie Monografías, Madrid, S.A., página 27.

⁵¹ El tema de la *justicia fiscal* se analiza en el apartado E. siguiente.

⁵² SÁNCHEZ SERRANO, Luis, *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Constitucional* [...], página 251.

las ideas de justicia referidas al gasto público. Aunque la Constitución, al fijar los fines del Estado y el sentido de lo justo que debe inspirar su actuación, fija en general el destino del gasto público, debería, quizá, defenderse la consagración de ciertos principios que más concretamente fijaran la distribución de los caudales públicos. En este sentido, el derecho a una equitativa distribución de la renta consagrada en diferentes constituciones impone con especial fuerza sus exigencias a la hora de fijar los límites y de repartir los gastos entre las diversas necesidades públicas y marca, quizá, un cambio en orden a la posible positivización de otros principios de justicia financiera, referidos no sólo a los tributos, sino a la actividad financiera en su conjunto”.⁵³

Con un sustrato jurídico, pero a la vez con un sentido pragmático, LEJEUNE VALCÁRCEL establece un paralelismo entre *justicia financiera* y *justicia fiscal*, al señalar que “[...] puede, desde luego, reputarse cierta la afirmación de que poco sirve asegurar la justicia en el ingreso si al mismo tiempo no se asegura la justicia en el gasto, y asimismo que de poco sirve la progresividad del sistema tributario si luego el gasto público anula los efectos de dicha progresividad. Ahora bien, creemos que tal afirmación sólo puede hacerse por vía de hecho y valoración política, pues no existe conexión jurídica entre los criterios concretos de justicia en uno y otro. El gasto público podrá ser, desde luego, realizado

⁵³ FERREIRO LAPATZA, José Juan, *Curso de Derecho Financiero Español*, treceava edición, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A., Madrid, 1991, páginas 322 y 323. Estas ideas cuadran a la perfección en el caso de México, y sería deseable que una propuesta de este tipo quedará constitucionalizada en nuestro país, pues la Constitución muestra deficiencia estructurales en el desarrollo normativo, al menos en el contexto programático, de la actividad financiera del Estado en sus tres niveles de gobierno: federación, entidades federativas y municipios.

de forma injusta, pero desde un punto de vista jurídico-formal, ello no implica necesariamente la injusticia en los ingresos.”⁵⁴

Las ideas expuestas en este apartado constituyen el antecedente del tema de la *justicia fiscal*, parte estructural de nuestro trabajo, el cual se desarrolla en el apartado siguiente.

E. Justicia fiscal

a. Elaboración jurisprudencial

En México, la *justicia fiscal* --o su equivalente: *justicia tributaria*-- no es un concepto recogido en forma expresa por el Derecho, pues como tal carece de reconocimiento en el texto constitucional. Esa expresión ha sido producto jurisprudencial, aunque ciertamente con raigambre doctrinal, a partir de lo dispuesto en el artículo 31, fracción IV de la Constitución. En efecto, son múltiples los criterios de la SCJN en que explícitamente se alude a esa expresión, según consta en los textos que a continuación se transcriben:

- Los artículos 55, último párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta y el artículo 9o., último párrafo, de la Ley del Impuesto al Activo [...] no atentan contra los *principios de justicia tributaria*, pues no es exacto que permitan inequitativamente que las sociedades mercantiles no fusionadas sí puedan obtener los beneficios señalados [...].⁵⁵

⁵⁴ LEJEUNE VALCÁRCEL, Ernesto, “Aproximación al Principio Constitucional de Igualdad Tributaria” [...], páginas 165 y 166.

⁵⁵ Tesis P. XC/98, “FUSIÓN DE SOCIEDADES. LOS ARTÍCULOS 55, ÚLTIMO PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y 9o., ÚLTIMO PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO, QUE ESTABLECEN QUE LOS DERECHOS A DISMINUIR PÉRDIDAS Y A REALIZAR ACREDITAMIENTOS Y DEVOLUCIONES SON PERSONALES

- Las argumentaciones encaminadas a poner de manifiesto en el juicio de amparo, la existencia de una violación a la garantía de legalidad tributaria consagrada en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución General de la República, deben examinarse previamente a las que también se esgriman respecto de la violación de las demás garantías de *justicia fiscal de los tributos* [...].⁵⁶
- La tarifa aplicable a un tributo constituye un todo, es decir, una misma hipótesis jurídica [...]; de ahí que cualquier modificación que reciba esa estructura conlleva un nuevo tratamiento fiscal, generando una diversa tarifa que trasciende en su conjunto a la esfera jurídica de los contribuyentes afectando su interés jurídico [...], ya que para verificar si el respectivo tributo cumple los *principios constitucionales de justicia tributaria*, debe analizarse el tratamiento que se da al mismo hecho imponible, respecto de la misma categoría de contribuyentes [...].⁵⁷
- En estas condiciones, no puede considerarse que el sistema de autorización de deducciones y su comprobación sea injusto y por ende violatorio de los *principios de justicia tributaria* establecidos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en virtud de que con lo previsto en el citado artículo 24, fracción III, no se propicia el rechazo de las deducciones de gastos

DEL CONTRIBUYENTE, NO VIOLAN LA GARANTÍA DE EQUIDAD TRIBUTARIA ESTABLECIDA EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN”, Semanario y su Gaceta, tomo VIII, diciembre de 1998, página 243, registro 194,953. [Énfasis añadido].

⁵⁶ Jurisprudencia P./J. 77/99, “LEGALIDAD TRIBUTARIA. EL EXAMEN DE ESTA GARANTÍA EN EL JUICIO DE AMPARO, ES PREVIO AL DE LAS DEMÁS DE *JUSTICIA FISCAL*”, Semanario y su Gaceta, tomo X, agosto de 1999, página 20, registro 193,475. [Énfasis añadido].

⁵⁷ Jurisprudencia 2ª./J. 124/99, “LEYES TRIBUTARIAS. LA MODIFICACIÓN DE UN RANGO, TASA O CUOTA DE UNA TARIFA APLICABLE PARA LA DETERMINACIÓN DE UNA CONTRIBUCIÓN, CONSTITUYE UN NUEVO ACTO LEGISLATIVO QUE AFECTA EL INTERÉS JURÍDICO DE LOS CONTRIBUYENTES”, Semanario y su Gaceta, tomo X, diciembre de 1999, página 191, registro 192,789. [Énfasis añadido].

reales y el incremento artificial de la base gravable y de la capacidad contributiva [...].⁵⁸

- [...] por tanto, los particulares a quienes se expidió ese documento no pueden alegar tener un derecho adquirido para continuar utilizando tales placas en contra de una nueva ley del Congreso Local, sobre todo si se toma en consideración que de conformidad con los *principios de justicia tributaria* previstos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, los elementos de las contribuciones deben estar contemplados en una ley en sentido formal y material [...].⁵⁹
- Conforme a lo dispuesto en el citado numeral los gobernados que obtengan un permiso para realizar un juego o un sorteo tienen la obligación de enterar al Gobierno Federal una prestación patrimonial de carácter público denominada "participación" [...], que será fijada por la Secretaría de Gobernación en atención a los productos obtenidos por el permisionario. Ante ello [...], se concluye que la referida prestación surge dentro de una relación en la que el Estado acude investido de imperio en ejercicio de sus funciones de derecho público, de manera que dicha "participación" constituye una contribución, en su especie derecho por servicios, por lo que su regulación sí se rige por los *principios de justicia tributaria* [...].⁶⁰

⁵⁸ Tesis 2ª. XI/2001, "RENTA. EL ARTÍCULO 24, FRACCIÓN III, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, NO VIOLA LOS *PRINCIPIOS DE JUSTICIA TRIBUTARIA* CONTENIDOS EN LA FRACCIÓN IV DEL ARTÍCULO 31 CONSTITUCIONAL, AL ESTABLECER LOS REQUISITOS QUE DEBEN REUNIRSE PARA QUE LAS DEDUCCIONES SEAN PROCEDENTES (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 1993)", Semanario y su Gaceta, tomo XIII, febrero de 2001, página 293, registro 190,271. [Énfasis añadido].

⁵⁹ Jurisprudencia 2ª./J. 112/2002, "TARJETA DE CIRCULACIÓN. LA ANOTACIÓN DE SU VIGENCIA POR SEIS AÑOS, ASENTADA POR EL RECAUDADOR DE RENTAS QUE RECIBE EL PAGO POR CONCEPTO DE DERECHOS POR SUMINISTRO DE PLACAS DE CIRCULACIÓN DE VEHÍCULOS AUTOMOTORES, NO CONFIERE A LOS PARTICULARES EL DERECHO A UTILIZARLAS HASTA LA FECHA ANOTADA, SI LA LEY FISCAL NO LO ESTABLECE ASÍ (LEGISLACIÓN DEL ESTADO DE GUANAJUATO)", Semanario y su Gaceta, tomo XVI, octubre de 2002, página 296, registro 185,631. [Énfasis añadido].

⁶⁰ Tesis 2ª. CCIX/2002, "JUEGOS Y SORTEOS. LA PARTICIPACIÓN PREVISTA EN EL ARTÍCULO 5o. DE LA LEY FEDERAL RELATIVA QUE DEBEN ENTERAR LOS PERMISIONARIOS A LA SECRETARÍA DE GOBERNACIÓN, CONSTITUYE UNA CONTRIBUCIÓN DE DERECHOS POR SERVICIOS", Semanario y su Gaceta, tomo XVII, enero de 2003, página 729, registro 185,144. [Énfasis añadido].

- Los impuestos indirectos, como el impuesto al valor agregado, gravan manifestaciones indirectas de riqueza, es decir, no gravan directamente el movimiento de riqueza que corresponde a la operación [...], de manera que sin conocer su dimensión exacta y sin cuantificarlo positivamente, el legislador considera que si dicho patrimonio es suficiente para soportar el consumo, también lo es para pagar el impuesto; de ahí que la sola remisión a la capacidad contributiva del sujeto pasivo no resulta suficiente para establecer un criterio general de *justicia tributaria* [...].⁶¹
- Los estímulos fiscales, además de ser benéficos para el sujeto pasivo, se emplean como instrumentos de política financiera, económica y social en aras de que el Estado, como rector en el desarrollo nacional, impulse, oriente, encauce, aliente o desaliente algunas actividades o usos sociales, con la condición de que la finalidad perseguida con ellos sea objetiva y no arbitraria ni caprichosa, respetando, asimismo, los *principios de justicia fiscal* que les sean aplicables cuando incidan en los elementos esenciales de la contribución [...].⁶²
- Por consiguiente, se concluye que la armonización entre la *justicia tributaria* y la eficiencia del sistema se consigue a través de la formulación legal de los hechos imponibles que se apoye en supuestos verosímiles y razonables de la realidad social que, como tales, sean en abstracto demostrativos de capacidad económica o de riqueza, así ello pueda no acaecer en determinadas situaciones concretas e individuales, y siempre que esto último no sea la representación inequívoca de una recurrencia social capaz de anular la generalidad de la inferencia legislativa.⁶³

⁶¹ Tesis P. IX/2005, "PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DE DICHO PRINCIPIO EN RELACIÓN CON LOS IMPUESTOS INDIRECTOS", Semanario y su Gaceta, tomo XXI, marzo de 2005, página 7, registro 178,938. [Énfasis añadido].

⁶² Tesis 2ª. L/2005, "ESTÍMULOS FISCALES. DEBEN RESPETAR LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA FISCAL QUE LES SEAN APLICABLES, CUANDO INCIDAN DIRECTA O INDIRECTAMENTE EN LOS ELEMENTOS ESENCIALES DE LA CONTRIBUCIÓN", Semanario y su Gaceta, tomo XXI, mayo de 2005, página 530, registro 178,458. [Énfasis añadido].

⁶³ Tesis 1ª. CCV/2005, "NORMAS FISCALES. EL LEGISLADOR DEBE PREVER EN ELLAS LOS SUPUESTOS DE MAYOR PROBABILIDAD DE OCURRENCIA, NO CASOS

- La base del impuesto al valor agregado está constituida por el valor total de los actos o actividades gravadas como lo establecen los artículos 1o., 2o. y 4o. de la ley correspondiente; por tanto, el acreditamiento en el impuesto relativo no forma parte de dicho elemento esencial, aunque sí se vincula con el monto a pagar, acorde con su naturaleza jurídica, que tanta relevancia adquiere en cuanto conforma su propia mecánica, por lo que le son aplicables los *principios de justicia fiscal* previstos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.⁶⁴
- [...] el artículo Segundo, fracción I, inciso h), de las disposiciones de vigencia temporal del Decreto de reformas a la Ley del Impuesto sobre la Renta [...], dicha norma de vigencia temporal no es aplicable para personas físicas con actividades empresariales y profesionales, ya que éstas para realizar el cálculo anual del impuesto relativo en el indicado ejercicio fiscal, deben emplear el artículo 177 del propio contenido de la ley, que al igual que el diverso numeral 127 del ordenamiento legal de mérito, permiten disminuir la exclusión general; de ahí que la circunstancia de que el legislador ordinario haya omitido realizar las precisiones necesarias para una mayor claridad en ese sentido, no significa que se conculque el citado principio de *justicia fiscal*, porque basta hacer una correcta hermenéutica jurídica para advertir qué normas deben seguirse para obtener el cálculo del impuesto anual, sin que con ello se demerite la seguridad jurídica que debe prevalecer en el pago del tributo.⁶⁵

EXCEPCIONALES”, Semanario y su Gaceta, tomo XXIII, enero de 2006, página 731, registro 176,229. [Énfasis añadido].

⁶⁴ Tesis P./J. 105/2006, “VALOR AGREGADO. EL SISTEMA DE ACREDITAMIENTO DEL IMPUESTO RELATIVO NO CONFORMA LA BASE DEL TRIBUTO, PERO TRASCIENDE SUSTANCIALMENTE A SU PAGO, POR LO QUE A LAS NORMAS LEGALES QUE LO INTEGRAN LES SON APLICABLES LOS *PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DE JUSTICIA FISCAL*”, Semanario y su Gaceta, tomo XXIV, octubre de 2006, página 9, registro 173,971. [Énfasis añadido].

⁶⁵ Tesis 2ª. XIV/2007, “RENTA. LOS ARTÍCULOS 127, 177 Y SEGUNDO, FRACCIÓN I, INCISO H), DE LAS DISPOSICIONES DE VIGENCIA TEMPORAL DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, NO CREAN INDEFINICIÓN PARA APLICAR LA EXCLUSIÓN GENERAL ANUAL EN EL EJERCICIO FISCAL DE 2005, RESPECTO DE PERSONAS

- El citado precepto establece la obligación referida para que la autoridad competente realice las acciones para prevenir, mitigar o compensar los efectos del impacto vial, de acuerdo con la zona en que se ubique el inmueble en que se lleve a cabo la obra o construcción, catalogando ese pago como aprovechamiento, lo que es prohibido conforme a la jurisprudencia 2a./J. 54/2006 que determina que su naturaleza jurídica es la de un impuesto y, por tanto, está sujeto al cumplimiento de los principios de *justicia fiscal*, entre ellos el de legalidad tributaria.⁶⁶
- Las disposiciones que establecen opciones a favor de los contribuyentes deben someterse a un escrutinio constitucional a fin de dilucidar si las razones que dieron lugar al otorgamiento de la opción y al contenido de ésta traen consigo la inoperancia de los argumentos enderezados contra las mismas. Al efecto, deberá realizarse un ejercicio que consta de cuatro pasos: 1) deberá verificarse que las disposiciones en estudio efectivamente regulen un régimen, esquema, sistema o cualquier otro mecanismo, distinto al establecido para la generalidad de los casos; 2) comprobar si el esquema o régimen en análisis efectivamente es optativo para el contribuyente; 3) deberá verificarse si el régimen o esquema de que se trate, tiene un efecto que constituya un beneficio en términos 'nominales' frente a la regla general; y, 4) deberá analizarse si la medida de que se trate es exigida por los principios constitucionales de la materia tributaria contenidos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. En caso de que los principios de *justicia tributaria* efectivamente demanden el otorgamiento del tratamiento introducido de manera optativa, ello implicará que el beneficio señalado como 'nominal' y observado en los términos del tercer paso del análisis, realmente, no es una medida de favor -finalmente, no es un 'beneficio'-, sino que es un imperativo que constitucionalmente debe observar el legislador para otorgar el trato

FÍSICAS CON ACTIVIDADES EMPRESARIALES Y PROFESIONALES”, Semanario y su Gaceta, tomo XXV, marzo de 2007, página 708, registro 172,921. [Énfasis añadido].

⁶⁶ Jurisprudencia 2ª./J. 97/2007, “APROVECHAMIENTOS POR OBRAS O CONSTRUCCIONES DE MÁS DE 200 METROS CUADRADOS EN EL DISTRITO FEDERAL. EL ARTÍCULO 319 DEL CÓDIGO FINANCIERO EN CUANTO ESTABLECE LA OBLIGACIÓN DE HACER UN PAGO POR ESE CONCEPTO, TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA (TEXTO VIGENTE EN 2005 Y 2006)”, Semanario y su Gaceta, tomo XXV, mayo de 2007, página 849, registro 172,613. [Énfasis añadido].

desigual que corresponde a los desiguales, caso en el cual la medida de que se trate sería analizable en términos de la fracción IV del artículo 31 constitucional, pues sólo así podría salvaguardarse la esfera jurídica del contribuyente, frente al sistema tributario diseñado por el legislador.⁶⁷

- Del estudio histórico de la figura del subsidio acreditable a partir de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 1991, se advierte que el legislador ordinario incorporó un beneficio fiscal consistente en un 'subsidio decreciente' mediante una proporción que reduce gradualmente su monto, de acuerdo con los ingresos exentos o gravados que recibieran los trabajadores, que evidencia que el porcentaje de ese subsidio constituyó un estímulo para esas personas físicas del impuesto sobre la renta, de modo que la citada proporción no es un elemento autónomo, sino que forma parte del mecanismo para acceder a dicho subsidio y, por tanto, el artículo 114, cuarto párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no perjudica a los trabajadores contribuyentes ya que contiene un beneficio fiscal [...]; lo que revela que no le son aplicables los principios de *justicia fiscal* previstos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.⁶⁸

b. Justicia constitucional, financiera y fiscal: Sus relaciones

En los apartados anteriores perfilábamos lo que ahora es factible afirmar: que la *justicia fiscal* constituye una modalidad de la *justicia*

⁶⁷ Jurisprudencia 1ª./J. 132/2007, "REGÍMENES OPTATIVOS. SUPUESTOS EN LOS CUALES NO SE ACTUALIZA LA INOPERANCIA DE LOS ARGUMENTOS Y PUEDE ANALIZARSE SU CONSTITUCIONALIDAD", Semanario y su Gaceta, tomo XXVI, septiembre de 2007, página 296, registro 171,369. [Énfasis añadido].

⁶⁸ Jurisprudencia 2ª./J. 165/2007, "RENTA. LA PROPORCIÓN PREVISTA EN EL ARTÍCULO 144, PÁRRAFO CUARTO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, ES PARTE DEL BENEFICIO DEL SUBSIDIO ACREDITABLE Y, POR ENDE, NO LE SON APLICABLES LOS PRINCIPIOS DE *JUSTICIA FISCAL* (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2006)", Semanario y su Gaceta, tomo XXVI, septiembre de 2007, página 526, registro 171,332. [Énfasis añadido].

financiera y, por lo mismo, se entiende inmersa --asimilada-- en el concepto unitario de *justicia constitucional*.

Al respecto, LEJEUNE VALCÁRCEL apunta: "De esta forma queda enlazada la justicia tributaria con la que podríamos denominar justicia constitucional. La justicia tributaria no queda ya entonces limitada a un principio específicamente tributario --como fue el principio de capacidad contributiva--, sino que la justicia tributaria viene a asumir así la idea fundamental de la Constitución [...]"⁶⁹; y reitera: "La justicia tributaria no es, no puede ser, como tampoco lo es el tributo, algo cerrado en sí mismo que se agota en la contemplación de éste como instrumento de cobertura del gasto público. Es más, puede decirse que la justicia tributaria nunca será tal si se la aísla del resto de los objetivos de justicia que con carácter general persigue la Constitución [...]. La justicia tributaria no puede ser considerada sino como un aspecto más de la que podríamos llamar justicia constitucional, y que por tanto sólo habrá, en puridad, verdadera justicia tributaria cuando la aplicación de los tributos responda a esos criterios de justicia constitucional que están por encima de cada una de las instituciones que integran el ordenamiento jurídico."⁷⁰

La relación de género a especie entre la *justicia financiera* y la *justicia fiscal*, se explica en función de la definición proporcionada por DE LA GARZA, para quien el Derecho financiero es "[...] el conjunto de normas que regulan la actividad financiera del Estado en sus tres momentos: en el establecimiento de tributos y obtención de diversas clases de recurso,

⁶⁹ LEJEUNE VALCÁRCEL, Ernesto, "Aproximación al Principio Constitucional de Igualdad Tributaria" [...], página 135.

⁷⁰ LEJEUNE VALCÁRCEL, Ernesto, "Aproximación al Principio Constitucional de Igualdad Tributaria" [...], páginas 179 y 180.

en la gestión o manejo de sus bienes patrimoniales y en la erogación de recursos para los gastos públicos, así como las relaciones jurídicas que en el ejercicio de dicha actividad se establecen entre los diversos órganos del Estado o entre dichos órganos y los particulares, ya sean deudores o acreedores del Estado.”⁷¹

A igual conclusión se llega a partir de las ideas de FERREIRO LAPATZA, para quien, a pesar de la tendencia aislacionista del tema fiscal, “[...] el tributo tiene su entronque evidente con el presupuesto en el que está inserto y con las demás instituciones financieras. Las normas que regulan el ciclo ingresos-gastos tienen sus indudables elementos unificadores en el fin que persiguen, en los principios a los que obedecen, en las relaciones que disciplinan y en los medios de tutela que regulan. El tributo, como institución jurídica, es inescindible e incomprensible si lo desgajamos del ciclo total de la actividad financiera. El Derecho tributario debe ser considerado así como una rama de la disciplina jurídica más amplia: el Derecho financiero.”⁷²

Con un distinto enfoque, pero llegando a la misma conclusión, SÁNCHEZ SERRANO señala que: “Lo primero que hay que tener en cuenta es que en el texto constitucional no se habla expresamente, ni en el art. 31 ni en ningún otro, de un principio unitario de «justicia financiera». Lo que realmente se hace en dicho art. 31 CE es añadir, a los principios de justicia tributaria material establecidos en su apartado 1, y al principio

⁷¹ DE LA GARZA, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, décima tercera edición, Editorial Porrúa, México, 1985, página 205.

⁷² FERREIRO LAPATZA, José Juan, *Curso de Derecho Financiero Español* [...], páginas 32 y 33.

de legalidad respecto de las prestaciones públicas establecido en el apartado 3, otros principios en materia de «gasto público».”⁷³

Al final de cuentas, respecto que la *justicia fiscal* es parte integrante del concepto primigenio de *justicia constitucional*, LEJEUNE VALCÁRCEL remarca que: “[...] la utilización del principio de igualdad tributaria como principio rector de la justicia tributaria permite el entronque de éste con el fundamental principio constitucional de igualdad, al entender a aquél como una simple especificación de éste. Y de este modo la justicia tributaria se presentará como uno de los aspectos de la más amplia justicia constitucional. En el vértice, pues, del ordenamiento jurídico, una sola justicia y un solo principio básico [...]”⁷⁴

c. El artículo 31, fracción IV de la Constitución: Referente de la justicia fiscal

En México, el concepto de *justicia fiscal* encuentra sustento en el artículo 31, fracción IV de la Constitución, que, entre otros, instituye los principios de proporcionalidad y equidad tributarias, en los siguientes términos:

Son obligaciones de los mexicanos:

[...]

IV.- Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

⁷³ SÁNCHEZ SERRANO, Luis, *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Constitucional* [...], página 253.

⁷⁴ LEJEUNE VALCÁRCEL, Ernesto, “Aproximación al Principio Constitucional de Igualdad Tributaria” [...], página 121.

En lo que respecta a esos principios constitucionales, FLORES ZAVALA considera que “[...] no es posible separar las dos palabras, sino interpretar la expresión ‘proporcional y equitativa’ como significando justicia; lo que el constituyente pretendió expresar, fue que los impuestos sean justos”.⁷⁵ CARRASCO IRIARTE, después de hacer un detenido repaso de la doctrina mexicana en la materia, afirma que en ella hay coincidencia en “[...] cuanto a que ese mandato constitucional prevé la justicia de las leyes tributarias.”⁷⁶

DE LA GARZA confirma la idea de que el citado precepto constitucional es el fundamento de la *justicia fiscal*, cuando señala: “Nosotros consideramos que la exigencia de proporcionalidad y equidad que establece la fracción IV del artículo 31 Constitucional es una de justicia tributaria y que en esta materia impera la justicia llamada distributiva, la cual tiene por objeto directo los bienes comunes que hay que repartir y por indirecto solamente las cargas, entre ellas los tributos. En la distribución de las cargas, la justicia distributiva exige tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales. Tal postulado no puede cumplirse si no es tomando en cuenta las distintas capacidades contributivas de los ciudadanos [...]”.⁷⁷

⁷⁵ FLORES ZAVALA, Ernesto, *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*, vigésimo séptima edición, Editorial Porrúa, México, 1986, página 204. Con esta opinión coincide REYES VERA, Ramón, “La Fracción IV del Artículo 31 en la Constitución Federal Mexicana”, *Tribunal Fiscal de la Federación. Cuarenta y Cinco Años al Servicio de México*, tomo I, México, 1982, página 431.

⁷⁶ CARRASCO IRIARTE, Hugo, *Mandatos Constitucionales en Materia Tributaria*, Editorial Themis, México, 1987, página 86. Los autores mexicanos incluidos en el repaso doctrinal son: Ernesto Flores Zavala, Servando J. Garza, Sergio Francisco de la Garza, Emilio Margain Manatou, Alfonso Cortina Gutiérrez, José Rivera Pérez Campos, Miguel Valdés Villareal y Ramón Reyes Vera.

⁷⁷ DE LA GARZA, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano* [...], página 257. En la teoría tributaria de los Estados Unidos de América se reconocen dos criterios: la equidad vertical y la equidad horizontal, los cuales “[...] guardan cierto paralelismo con

Por consiguiente, acorde con nuestra tesis, lo justo desde el punto de vista fiscal es sinónimo de regularidad constitucional, e injustos son los actos que no se arreglan a dicha regularidad.⁷⁸ Por ello, la idea de *justicia fiscal* sólo tiene relevancia para el Derecho cuando la misma se enmarca en algunos de los supuestos normativos del artículo 31, fracción IV de la Constitución⁷⁹,⁸⁰

El artículo 31, fracción IV de la Constitución regula las relaciones de carácter tributario entre los particulares y el Estado --federación,

el caso mexicano, resultando sencillo identificar a la equidad vertical con lo que en nuestro país identificamos como proporcionalidad, y a la equidad horizontal con nuestra garantía constitucional de equidad." [ROA, Juan Carlos, "Consideraciones en Torno a la Justicia Tributaria", *Teoría del Derecho y Dogmática Jurídica contemporáneas*, ITAM y Editorial Porrúa, México, 2005, páginas 692 y 693].

⁷⁸ En relación con el tema de la regularidad constitucional en la esfera tributaria, CALVO NICOLAU sostiene que: "[...] cuando en la determinación de la regularidad o irregularidad de las normas inferiores se ocupa el órgano del orden jurídico facultado para ello, éste determina la "constitucionalidad" de tales normas cuando hay regularidad en su creación, su "inconstitucionalidad" si no existe tal regularidad, o bien su "validez" o su "nulidad" si se trata de actos jurídicos cuya controversia no está dirigida a aspectos constitucionales". [CALVO NICOLAU, Enrique, *Tratado del Impuesto sobre la Renta*, primera edición, Editorial Themis, México, 1995, tomo I, páginas 41 a 47].

⁷⁹ La consideración de si el artículo 31, fracción IV de la Constitución es a su vez justo o no, es completamente irrelevante para efectos jurídicos y, por ende, también lo es para los propósitos del presente trabajo. En todo caso, esa calificación corresponderá hacerla a otras disciplinas, como la filosofía, por ejemplo.

⁸⁰ Bajo un enfoque *iusnaturalista* es dable afirmar que los principios más importantes que imperan en el derecho fiscal son derivados inmediatos de las exigencias de justicia, y así dar "[...] a cada quien lo suyo, atendiendo a que cada quien es miembro de su comunidad. Lo suyo de cada quien deberá delimitarse de acuerdo con las igualdades y desigualdades objetivas de todos los miembros de la comunidad y con el bien común de la misma". [VILLORO TORANZO, "Los Principios Filosóficos y el Derecho Fiscal (...)", páginas 107 y 108]. El problema, sin embargo, es que, para efectos constitucionales, el Derecho natural está imposibilitado para proporcionar las premisas *objetivas* que servirían para sustentar la igual o desigualdad entre las personas, a diferencia de los criterios que se establecen, deducen o infieren de la Constitución.

entidades federativas y municipios--, de lo que se colige que la *justicia fiscal* debe analizarse desde una doble perspectiva: por un lado, la justicia que corresponde al Estado en ejercicio de su potestad tributaria⁸¹; y, por otra parte, la justicia en la imposición que recae sobre el patrimonio de los gobernados. La síntesis de ambas vertientes se resume en la afirmación de que los derechos y deberes del Estado tienen su correlato en los derechos y deberes de los particulares, en una interrelación única e inseparable.

De esta manera, para el Estado es propio de la *justicia fiscal* que los particulares contribuyan con una parte de su patrimonio a la satisfacción del gasto público, pues éste es “[...] un instrumento decisivo para el cumplimiento de sus fines. Estas erogaciones son de carácter imperativo y están dirigidas a cubrir los servicios públicos y las necesidades de la organización estatal. Normalmente el Estado calcula los ingresos en función de lo que piensa gastar. Desde este punto de vista, el Estado analiza las distintas necesidades de la colectividad y de su propia subsistencia; con base en esto, determina el tipo y montos de las cargas tributarias que pueden soportar los obligados al pago de impuestos”.⁸²

Por su parte, en lo que respecta a los gobernados, la *justicia fiscal* tiene un componente igualitario y otro proporcional --constitucionalmente identificados con los principios de equidad y proporcionalidad--, según se desprende de la jurisprudencia de la SCJN que a continuación se transcribe:

⁸¹ La potestad tributaria, poder tributario y poder fiscal son expresiones sinónimas, y significan “[...] la facultad propia del Estado para establecer los tributos necesarios para realizar sus funciones”. [DE LA GARZA, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano* (...), página 205].

⁸² FAYA VIESCA, Jacinto, *Finanzas Públicas* [...], página 37.

De una revisión a las diversas tesis sustentadas por esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, en torno al principio de equidad tributaria previsto por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, necesariamente se llega a la conclusión de que, en esencia, este principio exige que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula, lo que a la vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa, implicando, además, que para poder cumplir con este principio el legislador no sólo está facultado, sino que tiene obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, o creadas para hostilizar a determinadas clases o universalidades de causantes, esto es, que se sustenten en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría, y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales.⁸³

La abstracción de esta jurisprudencia es útil para entender que vertiente igualitaria es de carácter matemática, “[...] porque frente a la ley todos somos iguales y porque la ley debe ser igual para todos, no debe admitir acepción de personas [...]”⁸⁴; en tanto que el criterio proporcional es

⁸³ Jurisprudencia P./J. 24/2000, “IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL”, Semanario y su Gaceta, tomo XI, marzo de 2000, página 35, registro 192,290. No deja de llamar la atención que en esta jurisprudencia la SCJN reitere los vocablos, las expresiones y la sintaxis utilizada hace ya varias décadas por la Corte Suprema de Argentina, al definir el concepto y los alcances de la garantía de igualdad en materia tributaria, en específico en la parte que dice: “[...] a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, o creadas para hostilizar a determinadas clases o universalidades de causantes”. [Véase LUQUI, *Derecho Constitucional Tributario*, S.E., Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1993, páginas 48 y 49; y MARTÍN, José María, *Introducción a las Finanzas Públicas*, segunda edición, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1987, páginas 137 y 138].

⁸⁴ VILLORO TORANZO, Miguel, “Los Principios Filosóficos y el Derecho Fiscal” [...], páginas 112 y 113.

connatural a la justicia distributiva, pues “[...] el deber que tiene la autoridad de tratar igualitariamente a los súbditos no excluye la posibilidad de distinguir en éstos diversas situaciones, a las que correspondan tratos desiguales [...]. La justicia distributiva es aquella especie de justicia que regula con un criterio proporcional geométrico las relaciones entre la autoridad y los particulares [...]. Se llama distributiva porque su finalidad es la distribución proporcional tanto de los beneficios como de las cargas de la vida en comunidad [...]. Por lo tanto, la proporción geométrica atiende a desigualdades en las personas, las clasifica en diversas categorías o situaciones y aplica criterios diferenciales a esas categorías”.⁸⁵

Los criterios igualitario y distributivo son presentados por BURGOA en términos eminentemente constitucionales --sin matiz fiscal⁸⁶--, para entender que ambos constituyen el “[...] conjunto de posibilidades y capacidades imputables al sujeto, en el sentido de que esté en aptitud de adquirir los mismos derechos y contraer las mismas obligaciones, desde un punto de vista *cuantitativo*, que corresponden a otras personas colocadas en idéntica situación determinada [...]. Claro que esta estimación o concepción igualitaria de todos los gobernados por parte de las autoridades estatales, no excluye la posibilidad de que, bajo un criterio ya no puramente humano, sino de otra índole especial (político, económico, social, etc.), se repute a una cierta categoría de gobernados colocados en situaciones jurídicas determinadas diferentes respecto de otra clase de individuos, pero siempre conservando la igualdad de

⁸⁵ VILLORO TORANZO, Miguel, “Los Principios Filosóficos y el Derecho Fiscal” [...], páginas 113 y 114.

⁸⁶ Estas ideas se desarrollan en el contexto de que la *justicia fiscal* está enmarcada, al final de cuentas, en la idea unitaria de la *justicia constitucional*.

derechos dentro de ese estado determinado, la cual debe estar imbíbida en todo ordenamiento legal que lo instituye y regule”.⁸⁷

Un último aspecto es preciso indicar con base en algunas ideas expuestas en un apartado anterior en relación con el esquema dinámico de producción normativa. En efecto, la *justicia fiscal* instituida en el artículo 31, fracción IV de la Constitución y articulada con otros preceptos de la misma, se expande en el orden jurídico nacional a través tanto de disposiciones generales emitidas por el Poder Legislativo --y, en su caso, por el Poder Ejecutivo--, como de normas individuales consistentes en sentencias de los tribunales competentes y en resoluciones administrativas, según lo explica SCHMILL ORDÓÑEZ de la siguiente manera:

Sería un error considerar que la determinación del contenido de las normas inferiores que hace la Constitución sea únicamente en relación con las leyes, es decir, con las normas generales emitidas por los órganos legislativos de la federación o de los órdenes locales. Las normas generales emitidas por el órgano ejecutivo (reglamentos) o normas más o menos particulares emitidas por los órganos de la administración pública federal o estatal y por los órganos del Poder Judicial de la Federación o de los Estados, quedan determinadas por la Constitución, de manera directa o indirecta. En realidad, la totalidad del orden jurídico de la federación y de los Estados locales queda determinada en cuanto a su contenido por la parte dogmática de la Constitución.⁸⁸

⁸⁷ BURGOA, Ignacio, *Las Garantías Individuales*, decimonovena edición, Editorial Porrúa, México, 1985, páginas 255 y 256.

⁸⁸ SCHMILL ORDÓÑEZ, Ulises, “Fundamentos Teóricos de la Defensa de la Constitución en un Estado Federal”, *La Defensa de la Constitución*, primera edición, Doctrina Jurídica Contemporánea, Distribuciones Fontamara, México, 1997, página 28.

Por ello, la *justicia fiscal* no sólo impera en el ámbito legislativo --la expedición de leyes y de sus respectivos reglamentos--, sino que también trasciende a las actuaciones de los tribunales y de las autoridades administrativas, cuyos actos a su vez se apoyan en disposiciones generales. En consecuencia, la materialización de la *justicia fiscal* se logra, en primera instancia, a través de las normas generales contenidas en leyes y reglamentos, e indirectamente, en un segundo momento, mediante los actos concretos de aplicación de las propias normas generales, es decir, las sentencias jurisdiccionales y los actos administrativos.

CAPÍTULO II. LA LABOR DE LA SCJN

A. La SCJN en la definición de la justicia fiscal

a. La SCJN como órgano revisor de las leyes fiscales

Los criterios de la SCJN en relación con el artículo 31, fracción IV de la Constitución, no se ubican solamente en la definición del principio de *justicia fiscal* ni en la garantía de equidad tributaria. En realidad, su trabajo se ha centrado no sólo en esos conceptos, sino en algo básico y previo a ello, a saber: en primer término, si la SCJN está facultada para revisar las leyes emitidas por el Poder Legislativo en materia fiscal; y en segundo lugar, si el artículo 31, fracción IV de la Constitución en realidad establece derechos fundamentales --proporcionalidad y equidad tributarias--, cuya tutela corresponde al juicio de amparo.

A continuación presentamos de las ideas que a partir de Ignacio L. Vallarta y hasta bien entrada la Séptima Época, caracterizaron los criterios de la SCJN en los dos los tópicos señalados.

i. Tesis Vallarta

A finales del siglo XIX, el entonces Ministro y Presidente de la SCJN, Ignacio L. Vallarta, inició la discusión sobre la procedencia del juicio de amparo en el ámbito tributario. Él era partidario del criterio de que la SCJN sólo podía juzgar las normas emitidas por el Poder Legislativo cuando se cometiesen «abusos gravísimos» o cuando los «atentados del

legislador fuesen tan graves que traspasasen el límite de sus facultades constitucionales». ⁸⁹ A su parecer, el hecho de que las contribuciones fuesen «antieconómicas» o representasen un abuso por parte del Estado, en sí mismo no permitía plantear tales irregularidades ante los tribunales de amparo, sino que «el pueblo» tendría que exigir al Poder Legislativo, por la vía electoral, la enmienda de las irregularidades.

Estos planteamientos estructurales dieron pauta a la denominada tesis *Vallarta*, respecto de la cual cabe decir que se tiene la falsa percepción de que en la misma se sostuvo la improcedencia absoluta --en ningún caso-- del juicio de amparo en contra de leyes fiscales, pues en realidad *Vallarta* en forma explícita aceptó excepciones concretas, bajo la idea de que «cuando los atentados del legislador sean tan graves que él traspase el límite de sus facultades constitucionales [...], es lícito a los tribunales conocer de los abusos legislativos en materia de impuestos». Los razonamientos que dan cuerpo a la tesis *Vallarta* son los que a continuación se transcriben:

Es, pues, el principio general en estas materias, que toca al Poder Legislativo pronunciar la última palabra en las cuestiones de impuestos, siendo final y conclusiva su decisión sobre lo que es propio, justo y político en ellas, y sin que puedan los tribunales revisar esa decisión para inquirir hasta qué grado la cuota del impuesto es el ejercicio legítimo del poder, y en cuál otro comienza su abuso. Y la excepción que ese principio sufre, tiene lugar cuando el Congreso ha traspasado los límites de sus poderes, y ha decretado, con el nombre de impuestos, lo que es solamente expropiación de su propiedad, conculcando no solamente los preceptos constitucionales que no toleran la arbitrariedad y el despotismo, sin las más claras regla de la justicia [...].

⁸⁹ Estas ideas estuvieron fuertemente influenciadas por los criterios que habían sido expuestos por John Marshall, Presidente de la Suprema Corte de los Estados Unidos de América.

He dicho que la razón pura recomienda y apoya esas teorías, y debo probarlo. Sólo borrando la línea que divide las atribuciones de los poderes legislativo y judicial, sólo negando a éstos su respectiva independencia en la órbita que les pertenece, se puede mantener la intervención judicial en todos los actos legislativos sobre impuestos, que importen un abuso, un error. Esta Corte no podría, sin arrogarse un carácter político que no tiene, declarar que el presupuesto de egresos decretado por el Congreso es excesivo, o siquiera que alguna de sus partidas importa un gasto superfluo, que se debe suprimir. Tampoco podría, sin olvidar por completo su misión, juzgar de la necesidad, de la conveniencia política, o aun de los motivos económicos de los impuestos votados en la ley de ingresos, ni aun con el pretexto de decirse que pesan demasiado sobre el pueblo, que son ruinosos para la riqueza pública, etc., etc. [...]. Pretender que los tribunales hagan algo de eso, es querer que se conviertan en parlamento, es querer que hagan política y no que administren justicia, es querer poner un tutor al Cuerpo Legislativo, quitándole su independencia, es en fin, querer confundir monstruosamente las atribuciones de los poderes Legislativo y Judicial [...].

Pero en todas esas materias, se dirá, pueden cometerse gravísimos abusos por espíritu de partido, por perversidad, por ignorancia, por error. ¿Si los tribunales son incompetentes para reprimirlos, han de quedar ellos sin remedio? No, sin duda alguna: nuestras sabias instituciones lo dan y más eficaz que cualquiera otro sistema político conocido [...]. Si los diputados son de verdad los elegidos del pueblo, imposible será, en la generalidad de los casos, que estos abusen de sus poderes a perjuicio de intereses ajenos o propios. Mas si a pesar de esto lo hicieren, *la corrección eficaz se encuentra luego en el ejercicio del derecho electoral*, como dicen los americanos, en el derecho que en el pueblo [*sic*] tiene cada dos años de elegir representantes que sepan cuidar de sus intereses. *En la libertad del sufragio, según la estructura de nuestras instituciones, está, pues, el remedio de los abusos del Poder Legislativo [...].*

Sólo cuando los atentados del legislador sean tan graves que él traspase el límite de sus facultades constitucionales, dicen los americanos, es lícito a los tribunales conocer de los abusos legislativos en materia de impuestos. Esta doctrina no necesita demostración. En este caso la apelación al sufragio popular sería estéril, porque los derechos de propiedad y de seguridad amenazados serían hollados sin remedio; y por esto los tribunales para hacer respetar las garantías individuales, tienen

la misión y el deber de intervenir en ese caso supremo; y para que no se erija en gobierno el despotismo de muchos con infracción de la Constitución, esta Corte, guardián de ella, debe apresurarse a proteger y amparar los derechos del hombre contra la opresión.⁹⁰

Las anteriores ideas quedaron reflejadas en algunas tesis de la SCJN, una de ellas del año de 1917, en la cual, sin aludir a los casos de excepción propuestos por el propio Vallarta, se resolvía lo siguiente:

La calificación de su proporcionalidad y equidad corresponde a las legislaturas respectivas o a las autoridades que las acuerden.⁹¹

Posteriormente, en un asunto resuelto en el año de 1918, en el que se analizaba la constitucionalidad de una contribución impuesta por una legislatura local y en el que la quejosa fue la señora María Goríbar de Zaldivar, la SCJN insistía en que la resolución del tema incumbía al Poder Legislativo, sobrentendiéndose así que el juicio de amparo no era el medio para impugnar el respectivo tributo. En la tesis del caso se sostuvo que:

Las que éstos decreten para el pueblo de su territorio, y que se consideren antieconómicas, exorbitantes y ruinosas, no pueden ser remediadas por el Poder Federal, sino por el pueblo mismo, mediante el sufragio electoral, para llevar a las Legislaturas ciudadanos ecuanímenes y patriotas, que cuiden de los intereses generales, procurando la convivencia normal, francamente garantizada y progresiva, de la comunidad.⁹²

⁹⁰ VALLARTA, Ignacio L., *Obras*, Editorial Porrúa, México, 1989, tomo II-votos II, páginas 31 a 35. [Énfasis añadido].

⁹¹ Tesis "CONTRIBUCIONES", *Semanario*, tomo I, página 809, registro 292,458. Idéntica tesis fue sustentada por la SCJN en la tesis "CONTRIBUCIONES", *Semanario*, tomo IV, página 809, registro 289,715.

⁹² Tesis "CONTRIBUCIONES DE LOS ESTADOS", *Semanario*, tomo II, página 1136, registro 291,658.

En el mismo asunto de la señora María Goríbar de Zaldivar, la SCJN emitió otra tesis en la que remarcaba que los principios de equidad y proporcionalidad tributarias únicamente podían calificarse por el Poder Legislativo, con lo que implícitamente se reiteraba la exclusión del Poder Judicial de la Federación para revisar la validez constitucional de las leyes impositivas. El texto de esa tesis fue el siguiente:

Los relativos a la proporción y equidad de los que se decreten, deben ser calificados por las respectivas legislaturas, o por la autoridad que los acuerde, quienes deben estimar todos los factores económicos y sociales que sean de tomarse en cuenta, para ajustarlos a la Constitución General.⁹³

ii. Desarrollo de los criterios de la SCJN

En una sentencia del año de 1925, la SCJN modificó el sentido de las tesis de 1918 antes transcritas, para aceptar, como lo había expuesto Vallarta, que en casos especiales, es decir, cuando se tratare de impuestos «exorbitantes y ruinosos» o cuando «el Poder Legislativo se hubiese excedido en sus facultades constitucionales», el Poder Judicial de la Federación podría analizar la constitucionalidad de las leyes fiscales. Dicho juicio fue promovido por Aurelio Maldonado, y en la tesis respectiva se sostuvo que:

Aunque la jurisprudencia sentada por la Corte, en ejecutorias anteriores, fue que la proporcionalidad y equidad del impuesto, no puede remediarse por medio del juicio de amparo, es conveniente modificar esa jurisprudencia, estableciendo que *sí está capacitado el Poder Judicial*

⁹³ Tesis "IMPUESTOS, REQUISITOS DE LOS", Semanario, tomo II, página 1136, registro 811,648.

*Federal, para revisar los decretos o actos del Poder Legislativo, en cada caso especial, cuando a los ojos del Poder Judicial aparezca que el impuesto es exorbitante y ruinoso o que el Poder Legislativo se ha excedido en sus facultades constitucionales. Esa facultad de la Suprema Corte proviene de la obligación que tiene de examinar la queja, cuando se ha reclamado una violación de garantías la falta de proporción o de equidad en un impuesto [...].*⁹⁴

En el año de 1935, la SCJN desestimó este último criterio --del año de 1925--, retomando el sustentado en 1918, para de nueva cuenta quitar al Poder Judicial de la Federación la facultad de escudriñar la validez constitucional de las leyes tributarias. En el criterio emitido al efecto se señalaba lo siguiente:

La impugnación referente a que la Ley sobre Fondos Petroleros, es contraria a lo dispuesto por el artículo 31, fracción IV, constitucional, por carecer del requisito de proporcionalidad y equidad exigida por dicha disposición, debe desecharse, con fundamento en la jurisprudencia de la Suprema Corte, que aparece en el Tomo XXXIII, página 3684, tesis 410, que textualmente dice: "los requisitos relativos a la proporcionalidad y equidad de los impuestos, deben ser calificados por las respectivas legislaturas, o por la autoridad que los acuerde, quienes deben estimar todos los factores económicos y sociales que sean de tomarse en cuenta, para ajustar esos procedimientos a la Constitución Federal."⁹⁵

Apenas dos años después, es decir, en el año de 1937, la SCJN modificó otra vez su criterio, para afirmar de nuevo que el Poder Legislativo no era el único que podía pronunciarse sobre el tema de la proporcionalidad y equidad de los impuestos, sino que el Poder Judicial de la Federación, en los supuestos ya aceptados en la tesis de 1925 en el asunto de

⁹⁴ Tesis "IMPUESTOS", Semanario, tomo XVII, página 1014, registro 810,759. [Énfasis añadido].

⁹⁵ Tesis "IMPUESTOS, REQUISITOS DE LOS", Semanario, tomo XLVI, página 744, registro 334,848.

Aurelio Maldonado --cuando fueran «exorbitantes y ruinosos» o cuando «el Poder Legislativo se excediera en sus facultades constitucionales»--, estaba también facultado para revisar dichos asuntos. En la tesis del caso se resolvía que:

Aunque al Poder Legislativo corresponde decretar impuestos, no está capacitado para resolver, de manera intocable, sobre su proporción o su equidad, y el Poder Judicial Federal está capacitado para revisar los decretos o actos del poder respectivo, en cada caso especial, cuando a los ojos de aquél, aparezca que el impuesto es exorbitante o ruinoso o que el Poder Legislativo se ha excedido en sus facultades constitucionales; tesis que la Sala Administrativa establece, abandonando la anterior jurisprudencia de la Corte.⁹⁶

En un aparente sentido de permanencia y constancia en las decisiones de la SCJN en esta materia, en el año 1940 se reiteró el criterio antes transcrito, en los términos siguientes:

El Poder Judicial Federal está capacitado para revisar los decretos o actos del Poder Legislativo, en cada caso especial, cuando a los ojos de dicho Poder Judicial aparezca que el impuesto es exorbitante y ruinoso, o que el Poder Legislativo se ha excedido en sus facultades constitucionales. Esta tesis se funda en que la facultad del Poder Judicial proviene de la obligación que tiene la Suprema Corte de examinar la queja, cuando se ha reclamado como violación de garantías la falta de proporción o de equidad en un impuesto [...].⁹⁷

Ello, sin embargo, no fue por largo tiempo, pues apenas en el año de 1942 la SCJN modificó su criterio, al resolver que carecía de atribuciones

⁹⁶ Tesis "IMPUESTOS, PROPORCION Y EQUIDAD DE", Semanario, tomo LI, página 333, registro 333,175.

⁹⁷ Tesis "IMPUESTOS. FACULTAD DEL PODER JUDICIAL FEDERAL PARA JUZGAR SOBRE SU PROPORCIONALIDAD O EQUIDAD", Semanario, Informe 1940, página 35, registro 814,833.

para calificar la proporcionalidad y equidad de las leyes fiscales, en los siguientes términos:

La Suprema Corte de Justicia no tiene facultad para calificar la proporcionalidad y equidad de los impuestos, en virtud de que, en razón misma de sus funciones, no puede hacer una apreciación que constitucionalmente corresponde hacer al Poder Legislativo, que para ello, cuenta con elementos de distinta naturaleza de los que dispone la Justicia Federal.⁹⁸

Con este último criterio se concluyó una larga secuela de precedentes, contradictorios entre sí, que evidenciaba la complejidad del tema y que se dificultaba con el distinto perfil de los Ministros que periódicamente se incorporaban a la SCJN. Sin embargo, el recurrente cambio de criterios también mostraba la ausencia de una correcta metodología en la materia o, eventualmente, la influencia que sobre ella se ejercía para que, en determinados momentos, se abstuviera de interferir en la definición de la política tributaria de México.

El carácter especulativo se corrobora con el hecho de que todavía en los años de 1942 y 1943, y después de varios tumbos, la SCJN retomaba el criterio de 1918 emitido en el juicio interpuesto por la señora María Goríbar de Zaldivar, desestimándose así la posibilidad de que el juicio de amparo se constituyese en la instancia para que los contribuyentes impugnaran las leyes fiscales. Ese criterio restrictivo fue ratificado en el año de 1944, en la tesis siguiente:

⁹⁸ Tesis "IMPUESTO, PROPORCIONALIDAD DEL", Semanario, tomo LXXII, página 1989, registro 326,630. En este mismo sentido de pronunció la SCJN en el año de 1943, en varias tesis bajo el mismo rubro: "IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS", publicadas en diversos Semanarios Judiciales de la Federación, todos de la Quinta Época, Segunda Sala, registros 324,983; 324,988; 324,562; y 324,329].

Es verdad que la jurisprudencia que dice: "Contribuciones de los Estados. Las que los Estados decreten, para el pueblo de su territorio y que se consideren antieconómicas, exorbitantes y ruinosas, no pueden ser remediadas por medio del amparo, sino por el pueblo mismo, mediante el sufragio electoral, para llevar a las legislaturas respectivas, ciudadanos ecuanímenes y patriotas que cuiden de los intereses generales, procurando la convivencia normal, francamente garantizada y progresiva, de la comunidad"; ha sido contrariada a partir de la ejecutoria pronunciada en el amparo promovido por Aurelio Maldonado, publicada en la página 1013 del Tomo XVII, de la Quinta Época del Semanario Judicial; pero también lo es que no ha prevalecido ese criterio, pues en los tocas 7375-41- 1a., Oralia Guerrero viuda de Villarreal; 5757-43-1a. Rodolfo Teutle Tello, y 5607-143. Jorge Ahumada, se ha resuelto: "Proporcionalidad y equidad del Impuesto. La Suprema Corte de Justicia no tiene facultad para calificar la proporcionalidad y equidad del impuesto, en virtud de que, en razón misma de sus funciones, no puede hacer una apreciación que constitucionalmente corresponde hacer al Poder Legislativo, que para ello cuenta con elementos de distinta naturaleza de los que dispone la Justicia Federal."⁹⁹

Como es de anticiparse, los anteriores criterios no se caracterizaron por su constancia y permanencia, pues apenas un par de años después --en 1946--, la SCJN señaló que la regla general sería que el juicio de amparo no era el medio para controvertir las leyes fiscales, aunque aceptando casos de excepción. En la tesis respectiva se decía que:

No debe hacerse en el juicio de garantías la crítica de la proporcionalidad del impuesto, cuando la falta de proporción o de equidad sea opinable o dudosa o cuando, aun siendo cierta, pueda estimarse leve, la Corte sólo puede otorgar la protección constitucional cuando evidentemente haya

⁹⁹ Tesis "IMPUESTOS PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS, LA SUPREMA CORTE, NO TIENE FACULTAD PARA CALIFICARLOS", Semanario, tomo LXXIX, página 6012, registro 324,099.

una notable desproporción en la cuota fiscal, de suerte que el tributo resulte exorbitante, ruinoso o prácticamente confiscatorio.¹⁰⁰

iii. Construcción del criterio jurisprudencial

En el año de 1948, la SCJN fue más clara y determinante en la decisión de aceptar que a ella competía la revisión constitucional de las leyes fiscales, cuando «la injusticia o la desproporción del tributo sean evidentes y enormes». En la tesis del caso se sostuvo que:

La jurisprudencia de la Corte en el sentido de que el Poder Judicial no puede juzgar cuando un impuesto no es equitativo o es desproporcionado, sólo debe aplicarse a los casos en que la falta de equidad y proporcionalidad que se reclaman, resulten dudosos, discutibles o leves, pero no cuando la injusticia o la desproporción del tributo sean evidentes y enormes, ya que las facultades del legislador no son omnímodas ni arbitrarias, sino que están limitadas por los requisitos constitucionales relativos; por tanto, no es exacto que en tales casos carezcan de facultad los Jueces de Distrito, para decidir la controversia sobre la falta de equidad y proporcionalidad de un impuesto.¹⁰¹

En el año de 1951, la SCJN continuó reconociendo que el Poder Judicial de la Federación podía cuestionar la validez de las leyes emitidas del Poder Legislativo, cuando constase la existencia de un impuesto «exorbitante y ruinoso» o cuando «el Legislativo se hubiese excedido de

¹⁰⁰ Tesis "IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS", Semanario, tomo XC, página 944, registro 321,480. En este mismo sentido, véanse las tesis publicadas en diversos Seminarios Judiciales de la Federación, todos de la Quinta Época, Segunda Sala, intituladas: "IMPUESTOS, EXORBITANTES, AMPARO EN CASO DE", registros 806,617 y 321,263; "IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS", registro 321,611; e "IMPUESTOS, EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD DE LOS", registro 320,857.

¹⁰¹ Tesis "IMPUESTOS EXCESIVOS", Semanario, tomo XCVIII, página 861, registro 320,313.

sus facultades constitucionales», conforme se desprende de la tesis emitida al efecto:

Aunque en jurisprudencia anterior de la Suprema Corte estableció que la proporcionalidad y equidad del impuesto, no puede remediarse por medio del juicio de amparo, es conveniente modificar esa jurisprudencia, estableciendo que sí está capacitado el Poder Judicial Federal, para revisar los decretos o actos del Poder Legislativo, en cada caso especial, cuando aparezca que el impuesto es exorbitante y ruinoso, o que el legislativo se ha excedido en sus facultades constitucionales [...]; por lo que, si se demanda ante la Suprema Corte el amparo contra una ley que establezca un impuesto exorbitante y ruinoso, la Corte no puede negar la protección federal, diciendo que el Poder Judicial no es el capacitado para remediar dicha violación, y que el remedio contra de ella se encuentra en el sufragio popular, pues, en tal caso, se haría nugatoria la fracción I del artículo 103 de la Constitución, y la misma razón podría invocarse para negar todos los amparos que se enderezaran contra leyes o actos del Poder Legislativo¹⁰²

Finalmente, en 1962 este último criterio constituyó jurisprudencia, la cual quedó redactada en los siguientes términos:

Aunque la jurisprudencia sentada por la Suprema Corte, en ejecutorías anteriores, establecía que la falta de proporcionalidad y equidad del impuesto no puede remediarse por medio del juicio de amparo, es conveniente modificar dicha jurisprudencia, estableciendo que sí está capacitado para revisar los decretos o actos del Poder Legislativo, en cada caso especial, cuando aparezca que el impuesto es exorbitante o ruinoso, o que el Legislativo se haya excedido en sus facultades constitucionales [...], por lo que si se demanda ante el Poder Judicial el amparo contra una ley que establezca un impuesto exorbitante o ruinoso, no puede negarse la protección federal diciendo que el Poder Judicial no es el capacitado para remediar dicha violación y que el remedio contra ella se encuentra en el sufragio popular, pues en tal caso se haría nugatoria la fracción I del artículo 103 de la Constitución y la

¹⁰² Tesis "IMPUESTOS, EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD DE LOS", Semanario, tomo CIX, página 545, registro 319,226.

misma razón podría invocarse para negar todos los amparos que se enderezan contra leyes o actos del Poder Legislativo.¹⁰³

A partir de esta jurisprudencia ha sido incuestionable que la SCJN tiene atribuciones para analizar y pronunciarse sobre la validez constitucional de las contribuciones. Con este avance se dio inicio al estudio de dos principios estructurales en el ámbito fiscal: la proporcionalidad y la equidad tributarias. Esta última constituye el objeto de estudio este trabajo y sobre la que volveremos en el Capítulo III.

b. Equidad y proporcionalidad como garantías individuales¹⁰⁴

La circunstancia de que la SCJN aceptara su competencia para conocer en amparo sobre la validez constitucional de las leyes fiscales, abrió el debate sobre los fundamentos de carácter sustantivo --garantías individuales transgredidas-- para realizar ese estudio. La alternativa de los interesados fue acogerse a los principios de proporcionalidad y equidad tributarias consagrados en el artículo 31, fracción IV de la Constitución, que por no encontrarse literalmente ubicados en el capítulo de garantías individuales, dieron pauta a la discusión de si tenían o no ese carácter.

Aunque el criterio final de la SCJN fue en el sentido de reconocer que dichos principios sí constituyen garantías individuales, la definición de este tema corrió al parejo de las incidencias expuestas en el apartado

¹⁰³ Jurisprudencia 385, "IMPUESTOS, EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD DE LOS", Apéndice de 1995, tomo I, parte HO, página 357, registro 389,838.

¹⁰⁴ La Constitución utiliza la expresión *garantías individuales*, si bien un concepto mayormente adecuado es el de *derechos fundamentales*. Nos inclinamos por utilizar aquella expresión, por ser la que tiene reconocimiento constitucional.

anterior sobre la competencia del Poder Judicial de la Federación para analizar la constitucionalidad de las leyes fiscales, como se explica a continuación.

i. Evolución de los criterios de la SCJN

En el año de 1925, al resolver el juicio de amparo promovido por Aurelio Maldonado, la SCJN sostuvo que aunque el artículo 31, fracción IV de la Constitución no se encuentra en el capítulo de garantías individuales, la inequidad¹⁰⁵ o desproporcionalidad de las contribuciones constituye una violación de dicho precepto, de acuerdo con el siguiente razonamiento:

[...] *y si bien el artículo 31 de la Constitución que establece esos requisitos de proporcionalidad y equidad en el impuesto, como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión de aquel derecho, es una violación de esas garantías; de suerte que si la Suprema Corte ante una demanda de amparo contra una ley, que establezca un impuesto notoriamente exorbitante y ruinoso, negara la protección federal, diciendo que el poder judicial no es el capacitado para remediar tal violación, y dijera que ese remedio se encuentra en el sufragio popular, haría nugatoria la prescripción de la fracción I del artículo 103 constitucional, que establece el amparo contra las leyes que violen las garantías individuales, y la misma razón podría invocarse para negar los amparos en todos los casos en que se reclamara contra las leyes.*¹⁰⁶

Sin embargo, en el año de 1937 la SCJN introduce una modalidad al criterio antes transcrito, a fin de señalar que como el artículo 31,

¹⁰⁵ Si bien la expresión *inequidad* no está recogida en el Diccionario de la Real Academia Española, la misma aparece expresamente reconocida en el Diccionario Panhispánico de Dudas, significando: "Desigualdad o falta de equidad [...]. No debe confundirse con *iniquidad* [...]." [Real Academia Española y Asociación de Academias de la Lengua Española, S.E., Santillana Ediciones Generales, Madrid, 2005, página 360].

¹⁰⁶ Tesis "IMPUESTOS", *supra*, registro 810,759. [Énfasis añadido].

fracción IV de la Constitución no está en el capítulo de garantías individuales, la desproporcionalidad y la inequidad de las contribuciones tendría que sustentarse en la violación de sus artículos 14 y 16. En este precedente se resolvía lo siguiente:

Si bien el artículo 31 de la Constitución no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión del derecho que otorga, es una violación de las consignadas en los artículos 14 y 16 constitucionales.¹⁰⁷

De nueva cuenta, en el año de 1939 la SCJN reitera la vinculación de los artículos 14, 16 y 31, fracción IV de la Constitución, a efecto de reconocer en amparo el carácter tutelar de los principios de proporcionalidad y equidad tributarias, en los siguientes términos:

Si bien es cierto que el artículo 31 constitucional, no esta [sic] en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión del derecho que consigna, viola las de los 14 y 16, porque no sólo se deja sin exacta aplicación el precepto de alguna ley secundaria, sino que se menosprecia al mismo artículo 31, y la violación de ese texto no puede constituir una orden motivada y fundada, en perjuicio de persona alguna, por lo que si la suprema corte dijera que el poder judicial no es el capacitado para remediar tal violación y que el remedio se encuentra en el sufragio popular, haría nugatoria la fracción I del artículo 103 constitucional, que establece el amparo contra las leyes que violan las garantías individuales, y la misma razón podría invocarse para negar los amparos contra las leyes, en todos los casos en que se reclamara alguna otra violación.¹⁰⁸

En el año de 1940, la SCJN ratifica la idea de que la transgresión de los principios de proporcionalidad y equidad tributaria es reclamable como

¹⁰⁷ Tesis "IMPUESTOS, PROPORCIÓN Y EQUIDAD DE", Semanario, tomo LI, página 334, registro 333,172.

¹⁰⁸ Tesis "IMPUESTOS, AMPARO CONTRA LA FALTA DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD EN LOS", Semanario, tomo LXI, página 2923, registro 330,059.

violación a los artículos 14 y 16 de la Constitución. En la tesis del caso se resuelve que:

Si bien el artículo 31 de la Constitución, que establece los requisitos de proporcionalidad y equidad del impuesto, como derechos de los contribuyentes, no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, eso no obstante, la violación de aquellos derechos constituye una violación de las consignadas en los artículos 14 y 16 constitucionales.¹⁰⁹

En otra tesis emitida en el mismo juicio de amparo en el que recayó el criterio antes transcrito, la SCJN insistió en la misma conclusión, resolviendo que:

[...] y si bien el artículo 31 de la Constitución, que establece esos requisitos de proporcionalidad y equidad en el impuesto, como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión de aquel derecho es una violación de esa garantía, consignada en los artículos 14 y 16, porque no sólo se deja sin exacta aplicación el precepto de alguna ley secundaria, sino que se menosprecia el 31 del Pacto Federal, y por lo mismo, la violación de ese texto no puede constituir una orden motivada y fundada, en perjuicio de alguno de los asociados.¹¹⁰

Sin embargo, en un cambio radical de criterio característico de esas épocas, en el año 1941 la SCJN consideró que el artículo 31, fracción IV de la Constitución no instituye garantía individual alguna --es considerado el «enunciado de un principio de economía financiera»--, incluso al grado de desconocer que su transgresión pudiera justificarse

¹⁰⁹ Tesis "IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD EN LOS", Semanario, tomo LXV, página 3831, registro 329,119.

¹¹⁰ Tesis "IMPUESTOS. FACULTAD DEL PODER JUDICIAL FEDERAL PARA JUZGAR SOBRE SU PROPORCIONALIDAD O EQUIDAD", *supra*, registro 814,833.

con los artículos 14 y 16 de la Constitución. Las ideas en torno a esta conclusión se presentaron de la siguiente manera:

La disposición contenida en la fracción IV del artículo 31 constitucional, por lo que se refiere a la proporcionalidad y equidad del impuesto, no constituye una garantía individual, ni establece un mandato que limite al legislador. *Es un enunciado de un principio de economía financiera.* La facultad impositiva del legislador está contenida en la fracción VII del artículo 73 constitucional. Ahora bien, de darle otra interpretación a dicho artículo 31, no sería posible establecer impuestos de otra naturaleza, como el impuesto sobre la renta que es progresivo, y no proporcional.¹¹¹

ii. Definición final del tema

Conforme a lo narrado en este capítulo, no debe sorprender que en el año de 1951 la SCJN cambiase de criterio, para reconocer que, por sí mismo, el artículo 31, fracción IV de la Constitución --sin relacionarlo con sus artículos 14 y 16--, instituye garantías individuales para los contribuyentes. En a respectiva tesis se sostenía que:

[...] Aun cuando el artículo 31 de la Constitución que establece los requisitos de proporcionalidad del impuesto, como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión de este derecho sí es una violación de garantías [...].¹¹²

La anterior tesis tuvo el mérito de perfilar la definición final de este tema, lo cual culminó en el año de 1962 con la jurisprudencia de la SCJN que afirma que los principios de proporcionalidad y equidad tributarias establecidos en el artículo 31, fracción IV de la Constitución, tienen el

¹¹¹ Tesis "IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD DE LOS", Semanario, tomo LXX, página 2278, registro 327,651. [Énfasis añadido].

¹¹² Tesis "IMPUESTO, PROPORCIONALIDAD DE LOS", *supra*, registro 319,226.

rango de garantías individuales, en forma autónoma, es decir, sin vinculación alguna con los artículos 14 y 16. En lo conducente, el texto de dicha jurisprudencia es el siguiente:

[...] Aun cuando el artículo 31 de la Constitución que establece los requisitos de proporcionalidad y equidad del impuesto, como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, *la lesión de este derecho sí es una violación de garantías* [...].¹¹³

A partir de esta jurisprudencia no ha habido duda de que los principios de proporcionalidad y equidad tributarias del artículo 31, fracción IV de la Constitución, son garantías individuales para los gobernados, de cuya tutela es responsable el Poder Judicial de la Federación. En el capítulo III se analizarán los distintos criterios emitidos por la SCJN en relación con la equidad tributaria, con el fin de enunciar, a modo de una incipiente teoría constitucional, el contenido y los alcances que corresponden a dicho principio. Previamente, sin embargo, veamos cuál ha sido el papel de ella en la Novena Época y cuáles las dinámicas generadas en el sistema jurídico mexicano debido a la creciente producción normativa en la esfera tributaria.

B. La SCJN a partir de 1995

La reforma constitucional de 1995 al Poder Judicial de la Federación implicó cambios estructurales y funcionales de la SCJN. Por un lado, el número de Ministros se redujo a once --dos de los cuales habían actuado como tales hasta el 31 de diciembre de 1994--, y se

¹¹³ Jurisprudencia 385, *supra*, registro 389,838. [Énfasis añadido].

establecieron dos Salas, a diferencia de las cinco existentes con anterioridad.

Adicionalmente, se modificó el artículo 105 de la Constitución para instituir dos nuevas instancias jurisdiccionales de la competencia originaria de la SCJN: las controversias constitucionales [fracción I] y las acciones de inconstitucionalidad [fracción II], para dirimir los conflictos entre órganos del Estado y en los tres niveles de gobiernos --federación, entidades federativas y municipios--, tanto en forma *horizontal*¹¹⁴ como *cruzada*.¹¹⁵

De esta manera, con la reforma de 1995 se potenció el carácter de la SCJN como tribunal constitucional, pues aunque en el pasado contaba con facultades incipientes en temas similares a los previstos en el artículo 105 de la Constitución, ella “[...] tuvo escasa relevancia política en aquellos años [porque] por regla general, no participó en la toma de decisiones esenciales de los órganos del poder [...]”.¹¹⁶ En los primeros años de esas nuevas atribuciones de la SCJN, las controversias constitucionales y las acciones de inconstitucionalidad tuvieron un bajo

¹¹⁴ Son denominados como conflictos *horizontales* los que se presentan entre órganos del mismo nivel, como, por ejemplo, entre el Procurador General de la República y el Congreso de la Unión, o bien, del equivalente al 33% de los diputados federales actuando en contra de leyes expedidas por el propio Congreso. El mismo caso se da en conflictos entre dos entidades federativas o entre dos municipios.

¹¹⁵ Por conflictos *cruzados* nos referimos a los que se dan entre órganos de distintos niveles de gobierno, como, por ejemplo, entre la federación y una entidad federativa o un municipio, o bien, entre una entidad federativa y uno de sus municipios.

¹¹⁶ ZALDÍVAR, Arturo, “Reflexiones sobre la Jurisdicción Constitucional en México. A doce años de la reestructuración de la Suprema Corte y a propósito de la reforma constitucional de 14 de septiembre de 2006”. Ponencia presentada en el Seminario *Las comisiones de derechos humanos y la acción de inconstitucionalidad*, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM y Comisión Nacional de los Derechos Humanos, 5 y 6 de diciembre de 2006, página 4. [En prensa, a publicarse por el Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM].

accionar por parte de los órganos del Estado. Esto se explica, por una parte, por la novedad de las instituciones procesales; pero también por el hecho de que los conflictos de ese tipo eran solucionados en función del centralismo político y de la figura presidencial, como lo expone ZALDÍVAR: “La centralización del poder de ese presidencialismo absorbente, hizo innecesaria la actividad equilibradora de un órgano neutral e independiente. La solución de los conflictos políticos, lejos de llevarse a la arena de los tribunales, se solucionaban de manera vertical, piramidal y por vía y criterios políticos.”¹¹⁷

Superados los primeros años posteriores a dicha reforma y ante un distinto entorno político --un presidencialismo atemperado, un Poder Legislativo activo, las entidades federativas fortalecidas y los municipios inquietos--, las controversias constitucionales y las acciones de inconstitucionalidad se convirtieron en herramientas jurídicas indispensables para resolver confrontaciones políticas entre distintos actores. Ante esa situación, y con la obligación a su cargo de resolver los reclamos interpuestos, la SCJN se constituyó en el órgano *ad hoc*, neutral e independiente, con reconocimiento constitucional, para solucionar las disputas entre ellos.

Esta situación ha colocado a la SCJN en un pedestal privilegiado y de inesperado protagonismo, poco explorado en el ámbito jurídico. Al ser la única instancia que en la actualidad dirime los conflictos entre los órganos del Estado, precisamente como cabeza de uno de las instituciones estructurales del mismo, se da entonces la situación de que aquella, con herramientas jurídicas, realiza funciones con repercusión política, es decir, con incidencia en el ejercicio del *poder* por parte de

¹¹⁷ *Ídem*, página 6.

dichos órganos. Es de aceptarse, claro está, que en estos casos la SCJN asume un carácter jurídico; sin embargo, ello es sólo en cuanto a la actividad técnica que desarrolla, no así en lo que hace al impacto que sus decisiones tienen en la esfera política --incluso social y económica-- de México.

En nuestro sistema constitucional, la actuación de los órganos del Estado, en tanto que se sustenta en la Constitución y en las normas generales y particulares que de ella dimanar, implica el desarrollo de una actividad jurídica. Por lo tanto, los órganos del Estado, en el ejercicio de las atribuciones que les corresponden, emiten normas jurídicas generales o individuales, con impactos de todo tipo en los distintos ámbitos del país. Ello es destacable en el caso de la SCJN, pues si bien realiza funciones jurisdiccionales, participa en las dinámicas de poder, al definir con carácter definitivo y vinculativo, y nunca en forma salomónica sino conforme a Derecho, cuál de ellos es el vencedor. Esa definición involucra una intervención directa en la partida política, lo cual confiere a la SCJN la calidad de órgano político.

Al respecto, Cossío DÍAZ considera que: "Después de la aparición de los tribunales constitucionales y la percepción de la incertidumbre, no hubo más remedio que concluir que aquello que en un primer momento se pensó como la limitación objetiva de la política por el derecho, en realidad daba lugar a un sistema de limitaciones bastante menos objetivo y mucho más incierto. Un problema que se había venido esquivando desde el siglo XVIII y que logró ser ocultado durante el XIX, se planteó luego con toda amplitud: la actividad judicial, como cualquier otra actividad del Estado, tiende a la politización de sus integrantes y de

sus resoluciones [...].”¹¹⁸ El propio autor continúa así: “Avanzando sobre un aspecto más empírico, podemos adelantar la tesis de que, en principio, la creación del derecho (y por ende su interpretación) es fundamentalmente producto del tipo de dominación política subyacente a ese orden jurídico”¹¹⁹; y concluye: “Los modos como la Suprema Corte puede intervenir de manera directa en los procesos políticos es a través de las controversias constitucionales y las acciones de inconstitucionalidad e, indirectamente, a través del juicio de amparo.”¹²⁰

CARPIZO se pronuncia en iguales términos, cuando afirma: “Los problemas constitucionales son problemas de poder, es decir, políticos. La Constitución trata de armonizar la estructura política de la comunidad. Entonces, hay que tener presente los factores políticos en el momento de interpretar la Constitución, pero la interpretación política de la ley fundamental tiene que ser en forma muy cuidadosa, porque ella bien puede caer en violaciones a la norma de normas [...].”¹²¹

Decir que las decisiones de la SCJN son eminentemente jurídicas y, por ende, se construyen en abstracto desde la atalaya formal del Derecho, prescindiendo de los impactos políticos, sociales y económicos que se ocasionen, correría el riesgo de poner el tema en los linderos de la irresponsabilidad y de aceptar que la SCJN, en casos extremos, se dejara guiar por enfoques rígidos, connaturales al Derecho, inadecuados o contraproducentes a la subsistencia misma del Estado. Muestra de lo anterior son las sonadas reacciones e inconformidades --entendibles,

¹¹⁸ COSSÍO DÍAZ, José Ramón, *Bosquejos Constitucionales*, primera edición, Editorial Porrúa, México, 2004, página 42.

¹¹⁹ *Ídem*, página 46.

¹²⁰ *Ídem*, páginas 66 y 67.

¹²¹ CARPIZO, Jorge, *Estudios Constitucionales*, sexta edición, Editorial Porrúa, México, 1998, página 74.

por lo demás-- respecto de las decisiones pronunciadas por ella en temas como, por ejemplo, el horario de verano, el presupuesto de egresos, el desafuero de funcionarios públicos, la exención del ISR a trabajadores burocráticos, la objeción del Senado a nombramientos de funcionarios por el Poder Ejecutivo (el caso de la Comisión Federal de Competencia), la prestación de servicios de telecomunicación adicionales a los de radiodifusión, la violación grave de garantías individuales y, próximamente, el aborto.

De la existencia de estas reacciones da cuenta Cossío DÍAZ de la siguiente manera: "Ante la aparición de los órganos constitucionales y su caudal impresionante de atribuciones, de inmediato se levantaron voces disconformes, precisamente, aquellas de quienes se preguntaban acerca de, primero, la conveniencia de subordinar la política al derecho y, segundo, aquellas que se preguntaban con razón los límites decisorios de los nuevos órganos."¹²²

Es clara la situación de privilegio, no sólo jurídica, sino también política de la SCJN. Ésta tiene la atribución constitucional, única y definitiva, de resolver por sobre cualquier consideración de tiempo, lugar y circunstancia la validez o invalidez de cualquier norma legal individual o general, incluso de expulsar éstas del sistema jurídico nacional. Accionados los mecanismos procesales pertinentes, la SCJN actúa como una especie de *poder* por encima de la totalidad de los órganos del Estado instituidos por la propia Constitución y por las disposiciones legales. Ella ejerce, en Derecho, un *poder* absoluto, aunque materialmente carece de la fuerza de otros órganos del Estados;

¹²² Cossío DÍAZ, José Ramón, *Bosquejos Constitucionales* [...], página 40.

además, adolece de la falta de sensibilidad política propia de muchos de éstos.

Con independencia de si la SCJN es consciente o no de esa posición, lo cierto es que sus funciones las ha realizado con notable grado de independencia y autonomía, lo cual, a decir de ZALDÍVAR, es un “[...] *logro*, solamente por el pasado reciente y la situación que imperó en la Corte durante la mayor parte del siglo XX, tiempo durante el cual nuestro máximo Tribunal no era un órgano independiente, sino que integraba el llamado *sistema político mexicano*, que implicaba su subordinación al titular del Ejecutivo en turno. Una vez consolidada la autonomía de la Corte, debe de reconocerse que no es sino un presupuesto básico del actuar de cualquier tribunal.”¹²³

La independencia y autonomía de la SCJN, junto con el carácter privilegiado que tiene en el funcionamiento del Estado y en la interacción de los órganos que lo integran, le ha permitido asumir, obviamente, un rol protagónico en todos los ámbitos de la vida nacional, no sólo el jurídico. Después de los naturales escauceos de los primeros años de vigencia de las controversias constitucionales y las acciones de inconstitucionalidad, y una vez que los órganos del Estado dimensionaron la utilidad de esas herramientas procesales, en forma gradual y constante se fue incrementando la promoción de las mismas ante la SCJN, generándose así, a su vez, una mayor influencia de ésta en las relaciones de poder entre dichos órganos y, por consiguiente, fortaleciéndose su posición de privilegio y de protagonismo frente a ellos.

¹²³ ZALDÍVAR, Arturo, “Reflexiones sobre la Jurisdicción Constitucional en México” [...], página 3.

Y no podría ser de distinto modo, pues si a partir de 1995 la Constitución la faculta para dirimir los conflictos entre órganos del Estado, y si éstos hacen uso de los conducentes mecanismos procesales, lo obvio es que aquélla tenga el privilegio y protagonismo apuntados. Esto se verifica a nivel empírico con el hecho de que la propia SCJN ha constatado el impacto social, político y económico de sus decisiones, incluso en los medios de comunicación, lo cual la pone ante la seducción de proteger --y de explotar más, quizá-- ambas posiciones.

Nada más tentador para la condición humana que advertir la superioridad, al menos jurídica, que un órgano del Estado tiene por mandato constitucional sobre los demás. Ello ha llevado a GÓNGORA PIMENTEL a presentar el siguiente cuestionamiento: "En la actualidad, la democracia y eficacia del Estado también se mide en el sometimiento del poder al Derecho. De cierta manera, el Poder Judicial es moderador y controlador de la correcta función de los diversos actores de la democracia [...]. En la actualidad, la administración de justicia se encuentra en constantes peligros que ponen en riesgo al Estado y a su proceso de democratización. El activismo judicial, la tentación de la justicia redentora o el protagonismo, son sólo ejemplos de las eventualidades a las que se enfrenta un juzgador. La legitimación que ha adquirido el Poder Judicial para convertirse en el custodio del buen funcionamiento del Estado social y democrático de derecho, es una situación alejada de lo que en algún momento concibió Montesquieu. En consecuencia, todo aquello que insinúe politizarlo debe ser depurado."¹²⁴

¹²⁴ GÓNGORA PIMENTEL, Genaro David, *El Derecho que Tenemos, la Justicia que Esperamos*, Editora Laguna, México, 2006, páginas 96 y 97.

Por supuesto que ello no es criticable, en tanto que es una realidad que dimana de la Constitución y no de la sola voluntad de la SCJN; pero en el ejercicio de sus funciones ésta debe tener una particular sensibilidad, como lo sugiere CARPIZO: “La interpretación constitucional no puede reducirse a tener en cuenta el orden jurídico, sino que factores políticos, históricos, sociales y económicos se incrustan en la vida constitucional de un país y hay que considerarlos. Por lo anterior se afirma que el intérprete de los preceptos constitucionales debe poseer una *particular sensibilidad* para poder percatarse del significado de la norma constitucional [...].”¹²⁵

Con un enfoque particular al tema aquí abordado, Cossío DÍAZ enfatiza que: “Al estar inmersa en la lucha política llevada a cabo por los contendientes que pretenden acceder o no retirarse del ejercicio del poder, la tarea de la Suprema Corte debe realizarse con una extraordinaria delicadeza y cuidado. En ningún momento debe perderse de vista que la pérdida de imparcialidad y objetividad, pueden dar lugar a que sea considerada como uno más de los actores políticos y, por ende, a perder el privilegiado papel de árbitro que institucionalmente le corresponde.”¹²⁶

De este modo, la posición especial y de primer orden de la SCJN debe traer como inexcusable obligación de su parte la de actuar con «particular sensibilidad» y con «imparcialidad y objetividad», según lo especifican los dos últimos autores, para así buscar o diseñar, al menos en grado incipiente aunque con ánimo evolutivo, el bosquejo estructural de los contenidos y alcances de las disposiciones constitucionales. En

¹²⁵ CARPIZO, Jorge, *Estudios Constitucionales* [...], página 60.

¹²⁶ COSSÍO DÍAZ, José Ramón, *Bosquejos Constitucionales* [...], página 68.

otros términos, en ejercicio de sus funciones la SCJN tiene que hacer patente y consciente el compromiso de pergeñar, en un primer momento, y de construir, en etapas subsecuentes, una teoría constitucional del *poder* y, por consecuencia, de las relaciones funcionales entre los diferentes órganos del Estado y de éstos con los gobernados. Ésa constituye, sin género de duda, una seria responsabilidad de la SCJN, quien, sin embargo, a decir de ZALDÍVAR, “[...] no ha podido, hasta este momento, construir una doctrina constitucional que sirva como referente de constitucionalidad y que ayude a una interpretación coherente de la Constitución.”¹²⁷

En lo que corresponde a la materia fiscal, la «particular sensibilidad» y la «imparcialidad y objetividad» de la SCJN debe llevarla a reconocer la necesidad de que en México se articule, en grado de transformación constante, una teoría constitucional tributaria. Y en esa labor tiene que aplicar sus mejores afanes, y no concentrarse prioritariamente en los temas de la relaciones de *poder* entre los órganos del Estado, como quedó ya expuesto.

Lamentablemente, la SCJN se ha decidido por abdicar a favor de los TCC de su facultad originaria para resolver, como tribunal de última instancia, los juicios de amparo sobre constitucionalidad de leyes, según consta en el Acuerdo General número 5/2001, que establece:

QUINTO. De los *asuntos de la competencia originaria* de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, con las salvedades especificadas en los puntos tercero y cuarto de este acuerdo, *corresponderá resolver a los Tribunales Colegiados de Circuito:*

¹²⁷ ZALDÍVAR, Arturo, “Reflexiones sobre la Jurisdicción Constitucional en México” [...], página 8.

I. Los recursos de revisión en contra de sentencias pronunciadas por los Jueces de Distrito o los Tribunales Unitarios de Circuito, cuando:

A) No obstante haberse impugnado una ley federal o un tratado internacional, por estimarlos directamente violatorios de un precepto de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, o se hubiere planteado la interpretación directa de uno de ellos, en la sentencia recurrida no se hubiere abordado el estudio de esas cuestiones por haberse sobreseído en el juicio o habiéndose pronunciado sobre tales planteamientos, en los agravios se hagan valer causas de improcedencia.

[...]

B) En la demanda se *hubiere impugnado una ley local o un reglamento federal o local*; y

C) *Habiéndose planteado la inconstitucionalidad de leyes federales, subsista la materia de constitucionalidad de las mismas, si resulta innecesaria la intervención de la Suprema Corte por no darse ninguno de los casos precisados en los puntos primero y segundo de este acuerdo* [...]

D) Los amparos en revisión en los que, sobre el tema debatido, se integre, aunque no se haya publicado, jurisprudencia del Pleno o de las Salas o existan cinco precedentes emitidos por el Pleno o las Salas indistintamente, en forma ininterrumpida y en el mismo sentido, aun cuando no hubieran alcanzado la votación idónea para ser jurisprudencia.¹²⁸

Posteriormente, mediante Acuerdo Número 14/2005 el Pleno de la SCJN decidió delegar en los TCC la resolución de los juicios de amparo en contra de leyes fiscales, en los supuestos que en el mismo se contienen y que a continuación se transcriben:

PRIMERO. Una vez que la Suprema Corte de Justicia de la Nación establezca jurisprudencia en asuntos en los que se impugnen normas de

¹²⁸ Acuerdo General Número 5/2001, de veintiuno de junio de dos mil uno, del Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, relativo a la determinación de los asuntos que conservará para su resolución y el envío de los de su competencia originaria a las Salas y a los Tribunales Colegiados de Circuito, Semanario y su Gaceta, tomo XIV, julio de 2001, página 1161, registro 745. [Énfasis añadido].

carácter general en materia tributaria, fijando criterios sobre los principios de proporcionalidad, equidad, legalidad y destino al gasto público a los que se refiere el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se remitirán los asuntos pendientes de resolución en los que se impugnen las mismas normas a los Tribunales Colegiados de Circuito quienes deberán aplicar la jurisprudencia y, en su caso, *estudiar y resolver con plenitud de jurisdicción, los demás temas*, cuando así lo determine el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

En consecuencia, en esos casos, habiendo resuelto la Suprema Corte de Justicia de la Nación los temas que consideró fundamentales para ser examinados por ella, todos los demás temas, aun los relativos a la constitucionalidad de leyes, deberán ser resueltos por los Tribunales Colegiados de Circuito.¹²⁹

El resultado de ambos Acuerdos ha sido, como se dijo, que la SCJN ha delegado en los TCC la resolución estructural de los temas de constitucionalidad de leyes, desistiendo así, a contrapelo de la «particular sensibilidad» y de la «imparcialidad y objetividad» que debe caracterizarla, de la oportunidad de construir una teoría constitucional sobre los derechos fundamentales en materia tributaria. De acuerdo con dichos Acuerdos, una vez la SCJN determina la validez o no de las leyes fiscales federales y fija jurisprudencia, tiene la alternativa de desentenderse del tema y encomendar a los TCC la resolución mecánica de los restantes juicios de amparo. El hecho de que las cuestiones fiscales relacionadas con las entidades federativas y los municipios se deleguen en su totalidad a los TCC, no obstante el peculiar dinamismo de la materia, se aúna a la ausencia de esa teoría constitucional.

¹²⁹ Acuerdo Número 14/2005, de trece de junio de dos mil cinco, del Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que modifica y adiciona el Acuerdo General Número 11/2005, de once de abril de dos mil cinco, relativo a la remisión de asuntos a los Tribunales Colegiados de Circuito para conocer y resolver asuntos en los que se impugnen normas generales en materia tributaria, Semanario y su Gaceta, tomo XXII, julio de 2005, página 1581, registro 1269. [Énfasis añadido].

La consecuencia de esta abdicación de atribuciones por parte de la SCJN son denunciadas por ZALDÍVAR de la siguiente manera: "Se ha venido construyendo durante estos años, una justicia constitucional que privilegia la solución de conflictos entre poderes, frente al derecho procesal constitucional que se ocupa del desarrollo y protección de los derechos fundamentales. En la terminología de Cappelletti se ha preferido la justicia constitucional orgánica a la justicia constitucional de las libertades; en otros términos, se ha considerado más importante el derecho procesal constitucional del poder, que el derecho procesal constitucional de los derechos"¹³⁰; y continúa: "Desconocemos las razones que han llevado a los ministros a considerar una cuestión menor el tema de los derechos y la resolución de los juicios de amparo. Sin embargo, tenemos la impresión de que, en parte, se debe a que en la Corte sigue permeando el viejo paradigma de que el juicio de amparo defiende únicamente derechos de particulares. Ante una idea así, los temas materia de las controversias y las acciones tendrían una relevancia mayor."¹³¹

A nivel institucional, la situación en comento ha sido diagnosticada por el Presidente de la Primera de la SCJN en su Informe de Labores por el año de 2006, como consta en los párrafos que a continuación se transcriben:

La problemática acabada de plantear tiene distintos orígenes. [...] [Aquellos] que nos competen parcialmente, y donde sí resulta posible hacer algunas consideraciones, es en lo relativo al sistema de

¹³⁰ ZALDÍVAR, Arturo, "Reflexiones sobre la Jurisdicción Constitucional en México" [...], páginas 8 y 9.

¹³¹ *Ídem*, página 11.

autoasignación competencial de la Suprema Corte por vía de los acuerdos generales, en particular el Acuerdo Plenario 5/2001. Este Acuerdo general funciona a partir de la distinción entre competencias expresas y competencia residual. Las competencias operan respecto del Pleno de la Suprema Corte y los Tribunales Colegiados de Circuito, y la residual para las Salas. Esto ha provocado que las controversias constitucionales y acciones de inconstitucionalidad se concentren en el Tribunal Pleno y sean las Salas las que se concentran en la resolución de los asuntos de protección individual de derechos fundamentales por vía del amparo, principalmente en materias especializadas como la civil y la penal.

La asignación de competencias del Acuerdo, en particular a los Tribunales Colegiados, es mediante un criterio formal. Esto quiere decir que se envían asuntos a tribunales inferiores no por su contenido, sino por la norma que se impugna: ley local o reglamento, por ejemplo. Esto hace muy difícil determinar la entidad (trascendencia o importancia) de los asuntos en particular, constituyendo un sistema ciego de envío a tribunales inferiores.

El discurso utilizado en la exposición de motivos del Acuerdo 5/2001 se basa en la gran cantidad de asuntos que conocía previamente la Suprema Corte y en la delegación de los mismos a los Tribunales Colegiados, reservándose solamente aquellos de importancia y trascendencia. Este discurso lo que realmente está diciendo no es que la Corte se quede con todos los asuntos de importancia y trascendencia, sino que los asuntos que ha decidido enviar a Colegiado no lo son. El discurso mismo precluye cualquier intencionalidad o incentivo para el envío activo y dinámico de asuntos a la Corte, ya sea para reasumir su competencia originaria o para ejercer la facultad de atracción. En este sentido, *debemos ser claros sobre la importancia para la Nación y el ordenamiento jurídico de la definición de criterios sobre derechos fundamentales y no solamente la resolución de cierto tipo de conflictos* (como son las controversias y las acciones). Debemos, por tanto, incentivar a los miembros de los Tribunales Colegiados de Circuito a modificar su óptica sobre los asuntos, matizando el interés en la pura delegación por razón de número y rezago, poniendo énfasis en los criterios materiales de resolución.¹³²

¹³² SCJN, "Informe del Presidente de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación", Ministro José Ramón Cossío Díaz, *Informe Anual de Labores 2006*, SCJN, páginas 37 y 38.

Lo expuesto con anterioridad nos llevó en otro momento a concluir que: “El aspecto estructural analizado concierne al diseño constitucional de las atribuciones que como tribunal de última instancia corresponden a la SCJN. De ahí que la opción para que ésta pueda emitir acuerdos generales para los fines indicados tenga que quedar en un nivel de excepción, y no como la posibilidad ilimitada y abierta de ejercer un *cerciorari*; institución que, por lo demás, no tiene reconocimiento alguno en nuestro sistema jurídico.”¹³³

A pesar del importante número de juicios de amparo en materia fiscal que se tramitan ante la SCJN --con mucho por encima de otras materias, pero en apariencia de una menor relevancia frente a las controversias constitucionales y las acciones de inconstitucionalidad--, destaca la ausencia de un teoría sobre los derechos fundamentales de los contribuyentes, en particular los previstos en el artículo 31, fracción IV de la Constitución, como quedará corroborado en los Capítulos III y IV de este trabajo.

C. Creciente dinamismo legal

Alrededor también del año de 1995 --el de la reforma constitucional al Poder Judicial de la Federación--, y en un proceso iniciado años antes¹³⁴,

¹³³ PÉREZ DE ACHA, Luis Manuel, e IBARRA DE RUEDA, Antonio, “La SCJN y el Costo de lo Vendido” [...], página 11.

¹³⁴ El año de 1995 es, por supuesto, una mera referencia, y no una fecha exacta. Lo utilizamos sólo para ubicar en el tiempo nuestras reflexiones, tratando de empalmar el tema de la nueva integración de la SCJN con la dinámica normativa en el ámbito fiscal.

se detona la producción normativa tributaria en la esfera federal¹³⁵ a través de reformas legales efectuadas por el Poder Legislativo, de reglamentos y decretos del Ejecutivo Federal, así como de reglas generales emitidas por el SAT, generándose con ello un «sistema de normas», explicado por KELSEN de la siguiente manera:

El orden jurídico es un sistema de normas generales e individuales enlazadas entre sí de acuerdo con el principio de que el derecho regula su propia creación. Cada norma de este orden es creada de acuerdo con las prescripciones de otra y, en última instancia, en cumplimiento a lo que establece la norma fundamental que constituye la unidad del sistema. Una norma pertenece a un orden jurídico sólo en cuanto ha sido creada de conformidad con las prescripciones de otra del propio orden.¹³⁶

El «sistema de normas», sin embargo, dista de ser ideal, pues en el mismo se generan conflictos, conforme al mecanismo explicado por SCHMILL ORDÓÑEZ de la siguiente manera:

Se acostumbra decir que el derecho es un 'sistema de normas' y en el concepto de sistema está implícito el concepto de la unidad de las

¹³⁵ La normatividad fiscal también se ha incrementado a nivel de las entidades federativas --y de los municipios a través de las legislaturas locales--. Sin embargo, aunque pudiera especularse que ello ha sucedido de la mano con la materia federal, en esta parte preferimos abstenernos de manejar situaciones hipotéticas. Además, la diversidad de intereses institucionales y la distinta composición política, social y económica de cada entidad federativa impiden realizar generalizaciones sobre el particular. Lo que sí es dable afirmar es que a nivel local también ha aumentado sensiblemente la emisión de normas tributarias.

¹³⁶ KELSEN, Hans, *Teoría General del Derecho y del Estado* [...], página 156. En esta materia cabe aclarar que si bien es cierto que el propio tratadista considera posible la creación de normas legales por parte de los gobernados [*Ídem*, páginas 162 a 169], ello es inaceptable en materia fiscal, pues ningún precepto constitucional o legal se los permite. Es así como en el ámbito tributario los órganos del Estado son los únicos entes facultados para crear normas generales e individuales que regulen las relaciones de la Hacienda pública y los contribuyentes.

normas, el de la ausencia de contradicciones entre las normas que lo integran. Este aparentemente no es el caso con los órdenes jurídicos positivos. En ellos encontramos una pluralidad enorme de casos en los que las contradicciones entre los contenidos de las normas es claramente perceptible. Estos conflictos normativos, como se les llama, pueden presentarse entre normas del mismo grado jerárquico, como entre normas de grados diferentes, i.e., entre normas superiores e inferiores.¹³⁷

La explicación de ese mayor dinamismo normativo puede encontrarse en la necesidad de adecuar la legislación a los compromisos adoptados por México en convenciones internacionales, tanto naturaleza tributaria como comercial y de inversiones. Sin embargo, las razones también se centran --quizá de manera fundamental-- en la necesidad del fisco de incrementar la recaudación federal y de reforzar los mecanismos de control sobre los contribuyentes. Las dificultades financieras de la Hacienda pública, producto de una baja recaudación y de una innegable evasión fiscal --con trascendencia en las entidades federativas y en los municipios por el sistema de coordinación fiscal--, han tenido como contrapartida la emisión de una amplia normatividad de carácter sustantivo y formal.

Es evidente la inquietud que los órganos del Estado responsables del tema impositivo tienen en esta materia; pero ello ha repercutido en una sensación en los gobernados de acoso en su contra y de detracción excesiva sobre su patrimonio. Si bien la tendencia ha sido la de disminuir la carga porcentual en el ISR, el resultado al final de cuentas ha sido una carga impositiva mayormente gravosa para los contribuyentes que operan en el sector formal. Es una consideración de

¹³⁷ SCHMILL ORDÓÑEZ, Ulises, "Fundamentos Teóricos de la Defensa de la Constitución en un Estado Federal" [...], página 29.

carácter sociológico, fuera del objetivo de este trabajo, aunque útil para explicar cómo la percepción de los contribuyentes respecto de la presión fiscal del Estado se ha reflejado en un crecimiento exponencial del litigio en esta materia --a través del juicio de amparo--, en particular el que incide en la constitucionalidad de las normas generales.

La detonación del litigio en el ámbito tributario ha estado favorecida con la impresión --fundada o no-- de que los tribunales federales, en particular la SCJN, han sido generosos en sus reclamos en contra tanto de las diferentes disposiciones fiscales como de los créditos fiscales fincados por el SAT.¹³⁸ Ello ha dotado de un especial dinamismo al sistema tributario de México, que, de la mano con la resistencia fiscal de aquellos, se ha reflejado en un mayor número de controversias ante los tribunales jurisdiccionales, incluyendo, en última instancia, temas de constitucionalidad de leyes (normas generales) ante la SCJN.

El afán creciente de litigio por parte de los gobernados como un mecanismo efectivo de patentizar su inconformidad en la esfera tributaria, ha aflorado al cobijo de la renovada actitud autónoma e independiente de la SCJN sustentada en la reforma constitucional de 1995. Adicionalmente, la posición de privilegio y primer orden que ella ha asumido debido al carácter de árbitro supremo en las controversias constitucionales y en las acciones de inconstitucionalidad, también ha emergido en el campo del juicio de amparo, fortaleciendo así el interés

¹³⁸ Nos referimos a una impresión empírica, lo que para los fines aquí señalados hace innecesario su soporte estadístico. Lo cierto, sin embargo, es que la lectura del Semanario y su Gaceta de años recientes evidencia lo contrario, es decir, que la SCJN ha reducido en forma notoria las declaratorias de inconstitucionalidad de las normas fiscales.

de los gobernados por cuestionar la regularidad constitucional de la normatividad fiscal.¹³⁹

D. Aumento de criterios de la SCJN

Ante el fenómeno de un litigio fiscal creciente, las decisiones pronunciadas por la SCJN en las controversias constitucionales, en las acciones de inconstitucionalidad y en los juicios de amparo también han aumentado, robusteciéndose así su presencia no sólo en el ámbito jurídico, sino también en el político, económico y social de nuestro país. El ciclo ha quedado configurado de la siguiente manera: a mayor autonomía e independencia de la SCJN, un litigio en aumento, con el resultado de que en algunos casos importantes se ha declarado la inconstitucionalidad de las normas tributarias, dándose pábulo con ello a un nuevo ciclo cuyo punto de partida es, de nueva cuenta, una presencia consolidada de dicho tribunal.

No hay duda, sobre todo en los últimos años, que la equidad tributaria, como elemento de la *justicia fiscal* instituida en el artículo 31, fracción IV de la Constitución, se ha constituido en una herramienta básica de contienda socorrida por los gobernados para justificar su beligerancia. De ahí que la SCJN, en los asuntos reservados para su conocimiento¹⁴⁰, se haya pronunciado específicamente sobre el tema de la equidad

¹³⁹ En la esfera tributaria no se localiza un abanico de sentencias de la SCJN en relación con controversias constitucionales y acciones de inconstitucionalidad, de igual amplitud que las emitidas en materia de amparo durante varias décadas. Ello, a nuestro parecer, no priva de validez a la afirmación de que su nuevo rol protagónico, autónomo e independiente anima a los contribuyentes a confrontarse con los órganos del Estado, de los que sienten acoso en sus personas y presión en su patrimonio.

¹⁴⁰ Véanse el Acuerdo General Número 5/2001, *supra*, registro 745, y el Acuerdo Número 14/2005, *supra*, registro 1269.

tributaria. El problema está en que, no obstante que en múltiples ocasiones los contenidos de las sentencias están acordes con metodologías y técnicas aceptables a la luz del Derecho, en particular de la Constitución, en muchos otros casos, quizá la mayoría, se reflejan inconsistencias metodológicas importantes, carentes de criterios objetivos y razonables sustentados en la propia Constitución, que por ello se traducen en decisiones cambiantes y pendulares, incluso en idénticas materias o conceptos tributarios.

La experiencia y el análisis de las decisiones emitidas en materia fiscal por la SCJN a partir de 1995 en relación con el principio de equidad tributaria, demuestran la inconstancia e inconsistencia metodológica de las mismas. La «particular sensibilidad» y la «imparcialidad y objetividad» que deben caracterizar la interpretación de ese principio constitucional, exigen que la SCJN defina los contenidos estructurales y los alcances normativos del mismo en forma coherente y uniforme. Ella debe encontrar para sí y para la totalidad del orden jurídico de México, los criterios objetivos y razonables que enmarcan el principio indeterminado y de amplio espectro que es la equidad tributaria.

Desafortunadamente, los criterios objetivos y razonables que en general se utilizan por la SCJN para determinar si una norma general se ajusta o no al principio de equidad tributaria, no son tales, sino de carácter eminentemente subjetivo, apartados de lineamientos constitucionales, lo cual ha resultado, por consecuencia natural, en criterios erráticos y, en ocasiones, incongruentes entre sí. Hay que tener en cuenta que, de suyo, la definición de la equidad tributaria --al final de cuentas la *justicia fiscal*-- es arduo complicada, sobre todo aplicada a temas concretos sometidos a resolución jurisdiccional, lo que se torna en extremo impredecible, con el riesgo de convertirse en caprichosa, de privársele

de asideros constitucionales, que, como hemos expuesto y abundaremos más adelante, son los únicos relevantes para efectos de definir ese principio y determinar sus alcances.

Esta afirmación la respaldamos con las siguientes reflexiones de Cossío DÍAZ: “De entre las muchas posiciones que hemos identificado y podríamos identificar acerca de cómo deben conducirse los tribunales constitucionales, y cuáles son los límites de sus interpretaciones, hay una en particular que debe ser rechazada y que aquí denominaremos ‘justicialista’ [...]. Las razones que explican el rechazo de la posición ‘justicialista’ en los tribunales constitucionales no pueden ser más evidentes: primero, debido a que aquello que se invoca como canon de validez del orden jurídico es la subjetividad personalísima del integrante del tribunal; segundo, porque las razones subjetivas invocadas por los integrantes de esos órganos constituirían el más claro apartamiento del contenido de las normas constitucionales en aras de la propia subjetividad; tercero, porque el apartamiento de las normas constitucionales constituye también el inaceptable alejamiento de las normas producidas por el juego democrático en que está inmersa la sociedad que crea las normas jurídicas para someter su conducta a ellas.”¹⁴¹

Hay casos, sin duda alguna, en los que la SCJN se ha dado la oportunidad de elaborar, a partir del texto constitucional, criterios objetivos y razonables de interpretación, al como sucedió, por ejemplo,

¹⁴¹ COSSÍO DÍAZ, José Ramón, *Bosquejos Constitucionales* [...], páginas 69 y 70. GÓNGORA PIMENTEL coincide en este punto, aunque con un distinto enfoque, cuando en relación con la actuación de los jueces señala que “[...] el buen juzgador debe valerse siempre de un buen criterio racional de enjuiciamiento y alejarse de cualquier otro factor ajeno a la real labor jurisdiccional.” [*El Derecho que Tenemos, la Justicia que Esperamos* (...)], página 97].

en el tema de los fines extrafiscales de las contribuciones.¹⁴² La tónica general, sin embargo, es la ausencia de criterios consistentes y congruentes con la Constitución, lo que ha repercutido en la ausencia de una teoría constitucional tributaria, con las consecuentes repercusiones indeseables en el orden jurídico nacional. Utilizando la expresión de Cossío DÍAZ, la interpretación común socorrida por la SCJN tiene fuertes notas de ser «justicialista», cuyo resultado inmediato es que se prescindiera por completo de los referentes constitucionales y que, por ende, la definición del concepto de equidad tributaria y la determinación de sus alcances se caracterice por la subjetividad personalísima de quienes realizan ese ejercicio.

Es frecuente constatar que cuando la SCJN resuelve que las normas sometidas a su escrutinio están apoyadas en “criterios objetivos y razonables de diferenciación” entre contribuyentes --o que no lo están, según sea el caso--, ello lo hace sin tener en cuenta referentes constitucionales. Es paradójico, pero la tendencia ha sido la afirmación de la «objetividad y razonabilidad» de las normas impugnadas, a partir de consideraciones eminentemente subjetivas, lo cual es un contrasentido lógico y jurídico que no sólo provoca los indeseables vaivenes en esta materia, sino también la inexistencia de una teoría constitucional en torno a la *justicia fiscal*.

En el tema particular de la equidad tributaria, los criterios de la SCJN ratifican nuestra afirmación, pues en la interpretación del artículo 31, fracción IV de la Constitución no se han seguido, en forma metódica y sistemática, criterios sustentados en ella misma. Las respectivas decisiones dan visos de estar apoyadas más en la creatividad persona o

¹⁴² De este tema nos ocuparemos en el apartado B. del Capítulo III.

en opiniones subjetivas sobre lo que debe ser la *justicia fiscal*, y no en el señalamiento de un marco de referencia objetivo, con sustento constitucional, para definir un término de suyo complejo y de difícil aprehensión. Para efectos de una adecuada interpretación constitucional, insistimos en que resulta inaceptable que los «criterios objetivos y razonables» para determinar los rangos en que opera la equidad tributaria, se deslinde sustancialmente de la Constitución o la deje en un segundo orden de importancia.

Desde nuestro punto de vista, el valor conferido por la SCJN a esa subjetividad es lo que origina la inconstancia e inconsistencia que denunciamos. Es cierto que el reto de hacerlo en forma objetiva y razonable es harto complejo, pero al final de cuentas de lo que se trata es de su responsabilidad inexcusable por confeccionar la interpretación del artículo 31, fracción IV de la Constitución, justamente a través de una metodología aceptable a la luz del propio texto constitucional. Lo inadmisibles es anteponer las visiones personales de lo que *debería* ser la Constitución --subjetivas en función de conceptos apartados del Derecho--, a lo que ella *realmente es*.

La SCJN es un órgano del Estado obligado a actuar conforme lo establece la Constitución o, en su caso, atendiendo a los principios emanados de la misma. Su responsabilidad es determinar, en última instancia, el contenido de todas y cada una de las disposiciones de la Constitución, lo cual implica el compromiso de marcar los lineamientos y elementos del sistema de interpretación que presupone esa responsabilidad, pero nunca, por supuesto, de manera intuitiva o conforme a opiniones personalísimas.

En la tarea de interpretación constitucional es indudable que la SCJN deba atender a factores de índole política, histórica, social y económica; pero ello de ninguna manera debe verse como una opción al margen del texto constitucional. Todo lo contrario, es decir, la elaboración de una teoría constitucional de los derechos fundamentales de los gobernados, en concreto de la equidad tributaria, exige como único referente constante a la Constitución, a partir de la cual, una vez definidos los elementos estructurales para realizar esa función, puede atenderse a esos otros factores que inciden en el fenómeno interpretativo.

En relación con el tema de la interpretación en general, son pertinentes las siguientes ideas de SCHMILL ORDÓÑEZ:

El único problema que se presenta es determinar, si esto es posible, el criterio con el cual se pueden fijar los límites del marco, de manera que constituya en realidad un marco de posibles interpretaciones, con lo que se implica que hay algunas interpretaciones que no son aceptables, porque se salen de ese marco, determinado como se quiera. En otra forma expresado, cuál es el grado de apertura de la textura del derecho y cómo se fija ese grado de apertura. Ni Kelsen ni Hart se han planteado este problema y, por tanto, no han aportado solución alguna.

Lo que puede decirse en relación con este problema es lo siguiente: *a priori* no es posible fijar de antemano el marco de posibles interpretaciones. No hay criterio *a priori* para limitar una interpretación específica de un texto legal. Lo único que nos da la experiencia jurídica, *i.e.*, la manera como se individualiza o desarrolla el derecho, es una tendencia a interpretar en ciertos sentidos específicos los textos de las normas, *tendencia que se encuentra determinada por múltiples factores, tanto jurídicos como extra-jurídicos o meta-jurídicos*, como son consideraciones de carácter sociológico, moral, económico, y la consistencia con otras disposiciones jurídicas, etc. No otra cosa aportan los 'principios' de Dworkin, el iusnaturalismo y el análisis económico del

derecho. El realismo norteamericano ha sido enfático en señalar este hecho.¹⁴³

No se trata, por supuesto, de que la interpretación constitucional se abstraiga por completo de la realidad circundante --incluyendo en ésta los elementos ajenos al Derecho--, sino que la misma se integre al fenómeno de la interpretación sólo en la medida que se tome a la Constitución como el único referente estructural. Sería utópico pensar que concepciones, pareceres y visiones personales carecieran de impacto en la realización de esa función. Lo que se pretende es evitar que a éstas se les dé una preeminencia por sobre el texto constitucional, en sentido contrario a lo exigido por la ortodoxia jurídica, pues no puede denominarse interpretación constitucional lo que no tiene como punto de partida a la Constitución.

En nuestro sistema jurídico, el contenido de las disposiciones constitucionales no es sustituible con la opinión irrestricta de la SCJN, ni siquiera bajo un enfoque dinámico de la Constitución. Su cometido institucional es de dotarle de sentido, en la medida que se presenten los diversos factores políticos, históricos, sociales y económicos en cada época determinada; pero siempre que ello se haga con criterios extraídos de la Constitución. Los factores meta-jurídicos tienen su relevancia, sin lugar a dudas, pero sólo por cuanto queden confinados a un marco definido --o que se intente definir-- a partir del texto constitucional. De este modo, lo único "objetivo y razonable" es lo que dimana de la Constitución, y no lo que deriva de impresiones o convicciones personales.

¹⁴³ SCHMILL ORDÓÑEZ, Ulises, *Reconstrucción Pragmática de la Teoría del Derecho*, primera edición, Editorial Themis, México, 1997, páginas 99 y 100. [Énfasis añadido].

E. Referentes objetivos para el orden jurídico nacional

La importancia de la participación de la SCJN, como órgano límite en el sistema jurisdiccional, en la definición del contenido y alcances de la *justicia fiscal*, en especial del concepto de equidad tributaria, es destacada por DE LA GARZA en los siguientes términos: “Nosotros creemos que no puede darse una fórmula general, y que el requisito de justicia tributaria tiene que ser definido jurisprudencialmente, como sucede en todos los países del mundo donde el Poder Judicial tiene una actuación destacada, y cuya influencia sobre los demás poderes y la sociedad es relevante.”¹⁴⁴

En México es innegable el trabajo que en esta materia ha desarrollado la SCJN durante varias décadas, en forma destacada a partir de 1995. Sin embargo, como ya se mencionó, gran parte de esas funciones se caracterizan por la inconstancia e inconsistencia de los criterios emitidos en el tema de la equidad tributaria, lo cual, reiteramos, obedece a la ausencia de parámetros objetivos y razonables de diferenciación que encuentren sustento en la Constitución.

La importancia de contar con esos lineamientos constitucionales no sólo se queda al nivel de asegurar decisiones de mejor contenido por parte de la SCJN, sino también de orientar el sentido de las sentencias que en materia fiscal y que involucren el principio de equidad tributaria, sean emitidas por los distintos órganos del Poder Judicial de la Federación, en concreto por los juzgados de Distrito y los TCC. Si los criterios de la SCJN son erráticos y deficientes desde el punto de vista metodológico, se asume el riesgo de desorientación de la estructura judicial, sobre todo

¹⁴⁴ DE LA GARZA, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano* [...], página 272.

cuando las funciones de revisión constitucional se quedan en los TCC como órganos de última instancia.¹⁴⁵

Trastocados, en ciertos casos --no se trata de una afirmación absoluta no dramática--, los elementos metodológicos de interpretación constitucional por parte de la SCJN, la consecuencia es, por un lado, la descomposición del sistema de judicial federal en la materia impositiva, por lo que la primera ventaja de contar con criterios objetivos y razonables establecidos en la Constitución, o bien, derivados o inferidos de la misma, para definir el contenido del principio de equidad tributaria y determinar sus alcances, es la alineación, sobre todo vertical, de la forma en que los órganos del Poder Judicial de la Federación resolverán los juicios en que se involucre la constitucionalidad de leyes fiscales, tanto federales como locales.

Al final de cuentas, de lo que se trata es de sistematizar la interpretación constitucional y dotarla de uniformidad y coherencia, justamente a partir de las decisiones de la SCJN. Si éstas, por ende, adolecen de los vicios denunciados en este trabajo, el resultado es la disfuncionalidad del orden jurídico mexicano. De ahí la importancia de apresurar la construcción de métodos de análisis y reflexión que, apoyados en criterios objetivos y razonables, reviertan esa situación, con ventajas adicionales, algunas de las cuales se enumeran a continuación:

- Por un lado, que los órganos legiferantes en los distintos niveles de gobierno --en la esfera federal: Congreso de la Unión, Ejecutivo

¹⁴⁵ Respecto de este tema, ténganse en cuenta el Acuerdo General Número 5/2001, *supra*, registro 745, y el Acuerdo Número 14/2005, *supra*, registro 1269.

y SAT--, contasen con un mayor rango de certidumbre sobre la consistencia y firmeza de los criterios de la SCJN, para que, al momento de emitir sus normas generales, se eviten el cuestionamiento indefinido, en ocasiones hasta innecesario, de la validez constitucional de éstas.

- Por otra parte, que los gobernados tuvieran mejores elementos para determinar, *a priori*, si las normas fiscales que les afectan transgreden o no el principio de equidad tributaria, y así anticipar de mejor manera los resultados finales en caso impugnarlas a través del juicio de amparo.
- Una última ventaja resultaría también en el ámbito académico, como lo refiere CASADO OLLERO: “La importancia que la jurisprudencia constitucional ofrece desde el punto de vista doctrinal y dogmático habrá de reflejarse obviamente en la enseñanza del Derecho financiero y tributario, en la que debe ocupar un lugar importante el estudio de la jurisprudencia financiera en general [...]”¹⁴⁶

¹⁴⁶ CASADO OLLERO, Gabriel, “Aspectos Constitucionales del Derecho Financiero: Elementos Axiológicos y Valorativos del Derecho Financiero Actual” [...], páginas 1165 y 1166.

CAPÍTULO III. EQUIDAD TRIBUTARIA

A. Naturaleza de la equidad tributaria

a. La equidad tributaria y la justicia fiscal

Hemos hablado de la dificultad de precisar --de aprehender-- los contenidos y los alcances del concepto de *justicia fiscal*, en particular de dos de los principios que lo integran: proporcionalidad y equidad tributarias. Son diversos los autores que se pronuncian en estos términos. Así, por ejemplo, LUQUI expresa: “En la equidad, como en la proporcionalidad, tampoco es posible establecer conceptos absolutos, dependiendo generalmente de las circunstancias de hecho que condicionan su aplicación y, más aún, teniendo en cuenta los avances de las técnicas y los diversos factores políticos, económicos y sociales que actualmente influyen en esta materia, como se ha dejado explicado tantas veces. Por lo mismo, es la equidad un concepto ‘variable’, como la proporcionalidad, cumpliéndose así, una vez más, el principio de que el derecho sigue las modificaciones y desarrollo de la vida de las ideas y de los hechos.”¹⁴⁷

GARCÍA VIZCAÍNO, por su parte, señala que, para “[...] establecer la medida *equitativa* en que los individuos deben contribuir al sostenimiento del Estado por medio de los tributos --lo cual implica que la tributación sea *justa*--, corresponde efectuar valoraciones axiológicas [...]. Por otra parte, entre los objetivos enunciados en el Preámbulo [de

¹⁴⁷ LUQUI, Juan Carlos, *Derecho Constitucional Tributario* [...], página 64.

la Constitución] figuran los de '*afianzar la justicia, (...) promover el bienestar general y asegurar los beneficios de la libertad*', aspectos que llevan al tema de la libertad fiscal, con su necesario contenido valorativo. La proporción justa o equitativa de los tributos (principio de equidad) se halla indiscutiblemente ligada, en sentido lato, a los principios de generalidad, razonabilidad, no confiscatoriedad, igualdad y proporcionalidad [...]"¹⁴⁸

MARTÍN razona de la siguiente manera: "Pero ocurre que la justicia o la equidad tributaria no constituye una fórmula que admita muchos análisis científicos. La justicia, al igual que la equidad, no es un concepto del cual se pueda descubrir su ser. Ambos pertenecen, por el contrario, a lo que en metafísica se denomina 'categoría ontológica del valor' y, en consecuencia, sobre ellos no podemos enunciar juicios de existencia, sino juicios de valor. Y esos juicios de valor deben partir, en lo que a nuestra materia se refiere, justamente de ese consenso general, y ser interpretados tanto por quienes formulan las leyes positivas como por quienes tienen a su cargo la interpretación oficial de éstas, es decir, la jurisprudencia."¹⁴⁹

A su vez, PONTE CLEMENTE afirma que la *justicia fiscal* "[...] debe alcanzarse a través de la capacidad económica y de los principios de igualdad y progresividad. El concepto de justicia tributaria se perfila así

¹⁴⁸ GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, *Derecho Tributario. Consideraciones Económicas y Jurídicas*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1996, página 49. En España también se acepta que los principios materiales de justicia apoyados en el artículo 31, apartado 1 de la Constitución, son los siguientes: generalidad, capacidad económica, igualdad, progresividad y no confiscatoriedad. [SÁINZ DE BUJANDA, Fernando, *Lecciones de Derecho Financiero*, décima edición, Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 1993, páginas 103 y 104].

¹⁴⁹ MARTÍN, José María, *Introducción a las Finanzas Públicas* [...], página 137.

como participación de todos los ciudadanos, según su capacidad económica, a través de la imposición fiscal, en la financiación del coste de la actividad pública no atendida con ingresos extratributarios, o lo que es lo mismo: por imperativo constitucional, todos los impuestos, sea cual fuere su justificación, y/o finalidad, han de someterse al principio de justicia, concretado, en cuanto al establecimiento y ordenación jurídica de los mismos, en la *capacidad económica* de cada ciudadano.”¹⁵⁰

Y el propio LEJEUNE VALCÁRCEL concluye diciendo que “[...] el principio de igualdad ha venido siendo utilizado por la doctrina en un doble sentido. El primero de estos sentidos hace referencia a la esfera de sujetos obligados al cumplimiento de obligaciones tributarias, formulándose en el sentido de que el principio de igualdad supone la paridad de tratamiento, con exclusión o prohibición de cualquier privilegio o discriminación por razón de nacimiento, clase, religión, o raza [...]. En un segundo sentido, se habla del principio de igualdad como base del impuesto, como medida de las obligaciones tributarias a soportar por los sujetos pasivos, viniendo a significar en este sentido, y en una formulación también clásica, que cada uno contribuirá con relación o proporción a su capacidad económica.”¹⁵¹

Ahora bien, la *justicia fiscal*, como concepto derivado de la *justicia constitucional*, sólo es relevante para el Derecho cuando se sustenta en los aludidos principios de proporcionalidad y equidad. Sin embargo, dada la unicidad constitucional no es suficiente que la *justicia fiscal* se

¹⁵⁰ PONT CLEMENTE, Joan Francesc, *La Exención Tributaria*, S.E., Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1986, página 8.

¹⁵¹ LEJEUNE VALCÁRCEL, Ernesto, “Aproximación al Principio Constitucional de Igualdad Tributaria” [...], página 124.

corresponda con el artículo 31, fracción IV de la Constitución, sino que también es preciso que se module con otros preceptos de la misma. Así, lo justo para efectos tributarios será lo que resulte de la interacción entre aquel artículo y lo previsto en los restantes dispositivos constitucionales.

De este modo, el análisis de la *justicia fiscal*, con la problemática que ello supone, únicamente procede efectuarlo a partir de lo establecido en el texto constitucional considerado en su integridad, y no sólo en su artículo 31, fracción IV. Lo justo desde el punto de vista tributario es lo que dimana de los principios de proporcionalidad y equidad, aunque correlacionados con otros preceptos constitucionales. Si la *justicia fiscal* como tiene presupuesto a la *justicia constitucional*, en su definición se imponen los lineamientos derivados de la unicidad de la Constitución.

Por consiguiente, sería inadmisibles que el contenido y los alcances de la *justicia fiscal* pretendieran formularse mediante ideas abstractas y puras apoyadas solamente en el artículo 31, fracción IV de la Constitución, puesto que, reiteramos, el carácter unitario del texto constitucional obliga a estimar sus demás preceptos. No desconocemos que el primer paso para determinar lo objetivo y razonable para efectos tributarios, se da con los principios de proporcionalidad y equidad, por ser el sustento estructural de la *justicia fiscal*; pero sin atender a ellos en exclusiva. La aludida unicidad de la Constitución así lo exige.

Una consideración adicional es procedente, y consiste en que la determinación de lo justo para efectos fiscales debe apoyarse, de manera ineludible, en criterios objetivos y razonables establecidos en la Constitución, o bien, derivados o inferidos de la misma. Quedó dicho que la *justicia fiscal* se enlaza, en una relación de especie a género, con la

justicia constitucional, por lo que en el esfuerzo --complicado, según se ha visto-- por asir o aprehender ese concepto en forma válida para el Derecho, cualquier esfuerzo interpretativo --construcciones lógicas y disquisiciones jurídicas-- tienen que tener el texto constitucional como referencia preferente y estructural.

Estimamos oportuno insistir en nuestra afirmación de que los únicos criterios objetivos y razonables de significación para la *justicia fiscal*, son los que se establecen, se derivan o infieren de la Constitución. Por vía de consecuencia, cualquier consideración, apreciación o argumentación apoyada en la justicia natural o en el orden moral, son irrelevantes para el Derecho, incluso cuando tengan importancia social y trascendencia política, o bien, se empaten con las nociones de justicia mayoritariamente aceptadas por el conglomerado social, en muchos casos como resultado de la experiencia histórica. Para la *justicia fiscal* --*justicia constitucional*-- esos elementos carecen de relevancia alguna.

b. La equidad tributaria y el principio de igualdad

En México, la garantía de equidad tributaria del artículo 31, fracción IV de la Constitución se corresponde --se relaciona-- con el principio de igualdad, al grado de considerar que aquélla es una particularización de éste, según se desprende de la jurisprudencia del Pleno de la SCJN que a continuación se transcribe:

El texto constitucional establece que *todos los hombres son iguales* ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social; en relación con la materia tributaria, consigna expresamente el *principio de equidad* para que, con carácter general, los Poderes públicos tengan en cuenta que *los particulares que*

*se encuentren en la misma situación deben ser tratados igualmente, sin privilegio ni favor [...]. El valor superior que persigue este principio consiste, entonces, en evitar que existan normas que, llamadas a proyectarse sobre situaciones de igualdad de hecho, produzcan como efecto de su aplicación la ruptura de esa igualdad al generar un trato discriminatorio entre situaciones análogas, o bien, propiciar efectos semejantes sobre personas que se encuentran en situaciones dispares, lo que se traduce en desigualdad jurídica.*¹⁵²

En los mismos términos se ha pronunciado la Primera Sala de la SCJN, en el criterio que a continuación se transcribe:

[...] el artículo 31, fracción IV, constitucional proyecta las exigencias del *principio de igualdad sobre el ámbito impositivo*, es decir, la *garantía de equidad tributaria es la manifestación del principio de igualdad en materia fiscal*, por lo que no tiene menor o mayor valor que la de igualdad garantizada en otros preceptos constitucionales. Por otra parte, debe tenerse presente que este Alto Tribunal ha delimitado el contenido de la *garantía de equidad tributaria*, precisando que ésta *radica en la igualdad ante la misma ley tributaria* de los sujetos pasivos de un mismo gravamen.¹⁵³

El principio constitucional de igualdad, cuyo correlativo en materia tributaria es la garantía de equidad, lleva inherente el conocido aforismo de «tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales», postulado que si bien no tiene sustento expreso en el documento constitucional, ha

¹⁵² Jurisprudencia P./J. 42/97, "EQUIDAD TRIBUTARIA. IMPLICA QUE LAS NORMAS NO DEN UN TRATO DIVERSO A SITUACIONES ANÁLOGAS O UNO IGUAL A PERSONAS QUE ESTÁN EN SITUACIONES DISPARES", Semanario y su Gaceta, tomo V, junio de 1997, página 36, registro 198,402. [Énfasis añadido]. Es de remarcar la similitud que existe entre el lenguaje, las expresiones y la sintaxis de esta jurisprudencia, con los utilizados de antaño por el Tribunal Constitucional de Argentina [Véase LUQUI, *Derecho Constitucional Tributario* (...), páginas 48 y 49; y MARTÍN, José María, *Introducción a las Finanzas Públicas* (...), páginas 137 y 138].

¹⁵³ Tesis 1ª. CXXXVI/2005, "EQUIDAD TRIBUTARIA. ÁMBITO ESPECÍFICO DE SU APLICACIÓN" Semanario y su Gaceta, tomo XXII, noviembre de 2005, página 39, registro 176,712.

sido juridizado por la SCJN, entre otros criterios, en el de su Primer Sala que señala:

El principio de igualdad debe entenderse como la exigencia constitucional de *tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales*, de ahí que en algunas ocasiones hacer distinciones esté vedado, mientras que en otras estará permitido o, incluso, *constitucionalmente exigido*.¹⁵⁴

El reto está, por supuesto, en conferir una connotación constitucional a la expresión «tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales», a fin de que con criterios objetivos y razonables establecidos, derivados o inferidos de la Constitución, se definan, por un lado, los criterios de igualdad y de desigualdad entre los sujetos; y, por otra parte, se fijen los cánones a considerarse para asignar un trato diferenciado a situaciones de suyo desiguales, para así resolver qué tan desigual hay que tratar a los desiguales, como ha sido resuelto por el Pleno de la SCJN en la siguiente jurisprudencia:

[...] los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula, lo que a la vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera *igual a quienes se encuentren en una misma situación* y de manera *desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa* [...] ¹⁵⁵

¹⁵⁴ Jurisprudencia 1ª./J. 55/2006, "IGUALDAD. CRITERIOS PARA DETERMINAR SI EL LEGISLADOR RESPETA ESE PRINCIPIO CONSTITUCIONAL", *supra*, registro 174,247. [Énfasis añadido]. Cabe destacar la expresión utilizada en el sentido de que en ocasiones estará «constitucionalmente exigido» el establecimiento de diferencias entre los sujetos, lo cual está acorde con nuestra tesis.

¹⁵⁵ Jurisprudencia P./J. 24/2000, "IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL", *supra*, registro 192,290. [Énfasis añadido]. Otra vez es de señalar la similitud entre el lenguaje, las expresiones y la sintaxis de esta jurisprudencia, con los utilizados durante largo tiempo por el Tribunal Constitucional de Argentina [Véase LUQUI, *Derecho Constitucional*

Aparece de este modo uno de los problemas recurrentes en esta materia: la delimitación, con sustento constitucional, de los criterios o índices de igualdad o disparidad entre los contribuyentes de los que disponen tanto el Congreso de la Unión, en un primer momento, como el Poder Judicial de la Federación y las autoridades fiscales, en una etapa posterior, para calificar si las normas legales que establecen el tributo y sus respectivas excepciones y beneficios, y sus correlativas normas individualizadas, son equitativas o no.

De este reto --determinar los criterios de igualdad y desigualdad entre los sujetos-- se ha ocupado la Primera Sala de la SCJN, resolviendo que cuando ésta “[...] conoce de un caso en el cual la ley distingue entre dos o varios hechos, sucesos, personas o colectivos, debe analizar si dicha distinción descansa en una base objetiva y razonable o si, por el contrario, constituye una discriminación constitucionalmente vedada [...]”, para lo cual es necesario determinar:

- En primer lugar, si la distinción legislativa obedece a una *finalidad objetiva y constitucionalmente válida*: el legislador no puede introducir tratos desiguales de manera arbitraria, sino que debe hacerlo con el fin de avanzar en la consecución de objetivos admisibles dentro de los *límites marcados por las previsiones constitucionales, o expresamente incluidos en ellas*.
- En segundo lugar, es necesario examinar la *racionalidad o adecuación de la distinción hecha por el legislador*: es necesario que la introducción de una distinción constituya un medio apto para conducir al fin u objetivo que el legislador quiere alcanzar, es decir, que exista una relación de instrumentalidad entre la medida clasificatoria y el fin pretendido.

Tributario (...), páginas 48 y 49; y MARTÍN, José María, *Introducción a las Finanzas Públicas (...)*, páginas 137 y 138].

- En tercer lugar, debe cumplirse con el *requisito de la proporcionalidad*: el legislador no puede tratar de alcanzar objetivos constitucionalmente legítimos de un modo abiertamente desproporcional, de manera que el juzgador debe determinar si la distinción legislativa se encuentra dentro del abanico de tratamientos que pueden considerarse proporcionales, habida cuenta de la situación de hecho, la finalidad de la ley y los bienes y derechos constitucionales afectados por ella; la *persecución de un objetivo constitucional* no puede hacerse a costa de una afectación innecesaria o desmedida *de otros bienes y derechos constitucionalmente protegidos*.
- Por último, es de gran importancia determinar en cada caso respecto de *qué se está predicando con la igualdad*, porque esta última constituye un principio y un derecho de carácter fundamentalmente adjetivo que se predica siempre de algo, y este referente es relevante al momento de realizar el control de constitucionalidad de las leyes, porque la Norma Fundamental permite que en algunos ámbitos el legislador tenga más amplitud para desarrollar su labor normativa, mientras que en otros insta al Juez a ser especialmente exigente cuando deba determinar si el legislador ha respetado las exigencias derivadas del principio mencionado.¹⁵⁶

El Pleno de la SCJN expresamente acepta que es la Constitución la que «reconoce» la diferencia connatural de los sujetos, puesto que la conservación de este principio:

¹⁵⁶ Jurisprudencia 1ª./J. 55/2006, "IGUALDAD. CRITERIOS PARA DETERMINAR SI EL LEGISLADOR RESPETA ESE PRINCIPIO CONSTITUCIONAL", *supra*, registro 174,247. [Énfasis añadido]. [La presentación de esta jurisprudencia ha sido modificada, no así su contenido]. En respaldo de la tesis sustentada en este trabajo, hacemos nuestra lo afirmado en esta jurisprudencia en el sentido de que «la distinción legislativa obedece a una *finalidad objetiva y constitucionalmente válida*» y que «la persecución de un *objetivo constitucional* no puede hacerse a costa de una afectación innecesaria o desmedida *de otros bienes y derechos constitucionalmente protegidos*». Aunque ciertamente se trata de propuestas que aún no se han generalizado ni afianzado en la SCJN, marcan una tendencia jurisprudencial y nos son útiles para evidenciar que los criterios de igualdad y desigualdad entre los sujetos sólo son relevantes cuando tienen sustento en la Constitución.

[...] no supone que todos los hombres sean iguales, con un patrimonio y necesidades semejantes, ya que *la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos* acepta y protege la propiedad privada, la libertad económica, el derecho a la herencia y otros derechos patrimoniales, de donde se *reconoce implícitamente la existencia de desigualdades materiales y económicas* [...].¹⁵⁷

De ello es que el propio Pleno de la SCJN coligue que el principio de equidad tributaria:

[...] no implica la necesidad de que los sujetos se encuentren, en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad, sino que, sin perjuicio del deber de los Poderes públicos de procurar la igualdad real, dicho principio se refiere a la igualdad jurídica, es decir, al derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho porque la igualdad a que se refiere el artículo 31, fracción IV, constitucional, lo es *ante la ley y ante la aplicación* de la ley.¹⁵⁸

Un aspecto interesante resulta de este criterio, congruente con el esquema del desarrollo dinámico del Derecho, por cuanto que señala que la garantía de equidad opera “*ante la ley*” y “*ante la aplicación de la ley*”, señalamiento que es reiterado por la Primera Sala de la SCJN, aunque utilizando expresiones distintas, en los siguientes términos:

¹⁵⁷ Jurisprudencia P./J. 42/97, “EQUIDAD TRIBUTARIA. IMPLICA QUE LAS NORMAS NO DEN UN TRATO DIVERSO A SITUACIONES ANÁLOGAS O UNO IGUAL A PERSONAS QUE ESTÁN EN SITUACIONES DISPARES”, *supra*, registro 198,402. [Énfasis añadido]. Las ideas desarrolladas en esta jurisprudencia en el sentido de que la propia Constitución «reconoce implícitamente la existencia de desigualdades materiales y económicas», sirven para respaldar nuestra afirmación de que los criterios de igualdad y desigualdad entre los sujetos en relación con la equidad tributaria, tienen que estar establecidos en la Constitución, o bien, derivarse o inferirse de ella.

¹⁵⁸ Jurisprudencia P./J. 41/97, “EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS”, *Semanario y su Gaceta*, tomo V, junio de 1997, página 43, registro 198,403. [Énfasis añadido]. La expresión «*ante la ley*» coincide en su significado con la expresión «*en la ley*», que es como se utiliza en la doctrina extranjera y en criterios subsecuentes de la propia SCJN, para referirse a la salvaguarda del principio de equidad a través de normas generales.

La igualdad en nuestro texto constitucional constituye un principio complejo que no sólo otorga a las personas la garantía de que serán iguales *ante la ley* en su condición de destinatarios de las normas y de usuarios del sistema de administración de justicia, sino también *en la ley* (en relación con su contenido).¹⁵⁹

En el contexto de la garantía de equidad tributaria, las expresiones «*en la ley*» y «*ante la ley*» o «*ante la aplicación de la ley*»¹⁶⁰ se traducen en la proscripción de distingos sin referentes objetivos y razonables de carácter constitucional. Empero, entre ellas existe una diferencia reconocida implícitamente --no explicada-- por la SCJN. En efecto, la igualdad «*en la ley*» alude a la que tiene que alcanzarse a través de normas generales, según lo presenta MARTÍN QUERALT de la siguiente manera: “El principio constitucional de generalidad constituye un *requerimiento directamente dirigido al legislador* para que cumpla con una exigencia: tipificar como hecho imponible todo acto, hecho o negocio jurídico que sea indicativo de capacidad económica [...]. En primer lugar, el *referido principio debe informar, con carácter general, el ordenamiento tributario*, vedando la concesión de exenciones y bonificaciones tributarias que puedan reputarse como discriminatorias.”¹⁶¹ En iguales términos se pronuncia GALLEGO PARAGÓN,

¹⁵⁹ Jurisprudencia 1ª./J. 55/2006, “IGUALDAD. CRITERIOS PARA DETERMINAR SI EL LEGISLADOR RESPETA ESE PRINCIPIO CONSTITUCIONAL”, *supra*, registro 174,247. [Énfasis añadido]. En este caso, la expresión «*ante la ley*» se corresponde con «*ante la aplicación de la ley*», por cuanto alude al respeto de la garantía de igualdad mediante normas individuales emitidas por las autoridades administrativas y los órganos jurisdiccionales.

¹⁶⁰ Entendemos que el uso ambivalente de estas expresiones genera confusión, pero obedece a que así han sido utilizadas por al SCJN. En todo caso, lo importante es enfatizar que en un supuesto se trata de hacer efectivo el principio de equidad tributaria mediante normas generales, y en el otro a través de normas particulares.

¹⁶¹ MARTÍN QUERALT, Juan, y otros, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, décimo séptima edición, Tecnos, España, 2006, página 112. [El énfasis aparece en el original].

para quien la igualdad «en la ley» “[...] tiene, fundamentalmente, como principales órganos receptores a los legislativos, depositarios de la función de dictar normas generales”.¹⁶²

Por su parte, la igualdad «ante la ley» o «ante la aplicación de la ley» “[...] tiene como principales destinatarios a los órganos (jurisdiccionales y administrativos) encargados de aplicar las normas [...]”¹⁶³, para de ese modo postular “[...] una aplicación correcta del ordenamiento tributario, de forma que no sólo existan privilegios amparados por Ley, sino que tampoco puedan producirse situaciones privilegiadas al aplicar la Ley”¹⁶⁴, y así impedir, al final de cuentas, que un mismo órgano, administrativo o judicial pueda “[...] modificar arbitrariamente el sentido de sus decisiones en casos sustancialmente iguales, y, cuando considere que debe apartarse de sus precedentes, deberá ofrecer una fundamentación razonable para ello.”¹⁶⁵

Estas ideas concuerdan con lo expuesto en el sentido de que la *justicia fiscal*, como parte de la *justicia constitucional*, conlleva no sólo un control directo sobre la emisión de normas generales, sino también un control indirecto sobre la totalidad del sistema jurídico nacional, en especial el contenido de las normas particulares emitidas por la administración pública y los órganos jurisdiccionales.¹⁶⁶ De este modo lo ratifica el Pleno de la SCJN, cuando señala:

¹⁶² GALLEGO PARAGÓN, José Manuel, *Los Principios Materiales de Justicia Tributaria*, S.E., Editorial Comares, Granada, España, 2003, página 134.

¹⁶³ *Ídem*, página 133.

¹⁶⁴ MARTÍN QUERALT, Juan, y otros, *Curso de Derecho Financiero y Tributario* [...], página 112.

¹⁶⁵ *Ídem*, página 117.

¹⁶⁶ El logro de la igualdad «ante la ley» y «ante la aplicación de la ley», conforme a estas ideas, no deja de ser un idealismo, pues como lo demuestra la experiencia

[...] Conforme a estas bases, el principio de equidad se configura como uno de los valores superiores del ordenamiento jurídico, lo que significa que ha de servir de criterio básico de la *producción normativa y de su posterior interpretación y aplicación* [...].¹⁶⁷

En consonancia con los diferentes criterios transcritos en párrafos anteriores, el Pleno de la SCJN ha establecido que el respeto al principio de equidad tributaria exige el establecimiento de:

[...] *categorías o clasificaciones de contribuyentes*, a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, o creadas para hostilizar a determinadas clases o universalidades de causantes, esto es, que se sustenten en *bases objetivas* que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría, y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales.¹⁶⁸

empírica, nada más alejado de la realidad que exista una absoluta sincronía entre normas particulares de igual jerarquía, ni siquiera las emitidas por los mismos órganos, mucho menos entre distintos órganos o en los diferentes niveles de gobierno, lo cual se complica si se le añaden variables temporales, es decir, los distintos momentos en que esas normas son emitidas. Sin embargo, la utilidad del principio radica en su validez axiológica, en la medida que obliga a los correspondientes órganos del Estado a emitir sus actos, en aplicación de las normas generales, en un sentido uniforme y congruente.

¹⁶⁷ Jurisprudencia P./J. 42/97, "EQUIDAD TRIBUTARIA. IMPLICA QUE LAS NORMAS NO DEN UN TRATO DIVERSO A SITUACIONES ANÁLOGAS O UNO IGUAL A PERSONAS QUE ESTÁN EN SITUACIONES DISPARES", *supra*, registro 198,402. [Énfasis añadido].

¹⁶⁸ Jurisprudencia P./J. 24/2000, "IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL", *supra*, registro 192,290. [Énfasis añadido]. El punto a cuestionar de esta jurisprudencia es sobre qué elementos deben elaborarse las «bases objetivas» para establecer las categorías o clasificaciones de contribuyentes. Desde nuestro punto de vista, insistimos, tales bases sólo pueden ser eminentemente constitucionales.

Sin embargo, el establecimiento de categorías o clasificaciones de contribuyentes que carezca de justificación objetiva alguna, puede implicar la transgresión del principio de equidad tributaria, pues:

[...] basta con que establezca un derecho que no pueda ser ejercido por todos los contribuyentes, sino sólo por aquellos que se coloquen en la hipótesis que dé lugar a su ejercicio, o bien prevea regímenes diversos, aunque éstos sean aplicables a todos los contribuyentes sin diferenciación, según la hipótesis legal en que se coloquen y puedan, incluso, ser aplicables a un mismo sujeto pasivo del impuesto, para que se dé la posibilidad de inequidad ya que tal *diferenciación en los regímenes o el ejercicio del derecho sólo por algunos* pueden ser, en sí mismos, violatorios de tal principio al ocasionar según la aplicación que corresponda de los regímenes o el derecho, *un trato desigual a iguales o igual a desiguales*.¹⁶⁹

Lo expuesto a lo largo de este apartado ha llevado al Pleno de la SCJN a sintetizar los elementos de carácter objetivo que posibilitan la delimitación del principio de equidad tributaria, de la siguiente manera:

- No toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino que dicha violación se configura únicamente si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales *sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable*;
- A *iguales supuestos de hecho* deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas;
- No se prohíbe al legislador contemplar la desigualdad de trato, sino sólo en los casos en que resulta *artificial o injustificada la distinción*; y

¹⁶⁹ Tesis P. L/95, "EQUIDAD TRIBUTARIA. LA TRANSGRESIÓN DE ESTE PRINCIPIO NO REQUIERE COMO PRESUPUESTO QUE SE ESTABLEZCAN DIVERSAS CATEGORÍAS DE CONTRIBUYENTES", Semanario y su Gaceta, tomo II, agosto de 1995, página 71, registro 200,340. [Énfasis añadido].

- Para que la diferenciación tributaria resulte acorde con las garantías de igualdad, *las consecuencias jurídicas* que resultan de la ley, deben ser *adecuadas y proporcionadas*, para conseguir el trato equitativo, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador, superen un juicio de equilibrio en sede constitucional.¹⁷⁰

En relación con esta jurisprudencia son varios los temas a glosar, algunos de los cuales adelantamos en otras partes de este trabajo. El primero de esos temas concierne a la justificación «objetiva y razonable» para establecer distinciones entre situaciones tributarias que pueden considerarse como iguales, para que de esa manera las diferenciaciones no resulten «artificiosas o injustificadas». En efecto, el tema que queda sin resolución es qué elementos o consideraciones son relevantes para el Derecho --no para la creatividad o la subjetividad personalísima del intérprete--, para concluir que se está en presencia de justificaciones «objetivas y razonables», y cuando no, esto es, que la desigualdad es «artificiosa o injustificada». En este sentido, el señalamiento en esta jurisprudencia es incompleto, pues no explica a qué elementos jurídicos incontrovertibles hay que acudir para determinar lo que es «objetivo y razonable» a la luz del artículo 31, fracción IV de la Constitución.

Es cierto que en otros casos la SCJN ha sostenido el criterio de que la propia Constitución «reconoce implícitamente la existencia de

¹⁷⁰ Jurisprudencia P./J. 41/97, "EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS", *supra*, registro 198,403. [Énfasis añadido]. [La presentación de la tesis ha sido modificada, no así su contenido]. Al igual que en el caso de Argentina, es extraordinaria la semejanza entre los contenidos de esta jurisprudencia, con la sentencia del Tribunal Constitucional de España que refiere la doctrina de este país. [MARTÍN QUERALT, Juan, y otros, *Curso de Derecho Financiero y Tributario* (...), página 116].

desigualdades materiales y económicas»¹⁷¹, por lo que en ocasiones estará «constitucionalmente exigido» el establecimiento de diferencias entre los sujetos, siempre que la distinción legislativa obedezca a «una finalidad objetiva y constitucionalmente válida» y que la persecución de «un objetivo constitucional» no se haga a costa de «una afectación innecesaria o desmedida de otros bienes y derechos constitucionalmente protegidos».¹⁷²

Sin embargo, estas aproximaciones al tema por parte de la SCJN todavía constituyen criterios que no han terminado de consolidarse ni de generalizarse, menos aún en la estructura de todo el Poder Judicial de la Federación ni, al final de cuentas, en el orden jurídico nacional. De ahí que no sea infrecuente que la evaluación «objetiva y razonable» en relación con diferencias entre contribuyentes, se deslinde de criterios establecidos, derivados o inferidos de la Constitución, y se deje, por vía de consecuencia, que ello se haga mediante juicios de valor subjetivos. En estos casos, la paradoja surge por el hecho de que la interpretación constitucional del principio de equidad tributaria, prescinde de los cánones y elementos fijados al efecto por la propia Constitución, dándose así entrada a la creatividad personal y a opiniones y pareceres personales de los intérpretes.

Si, como se ha expuesto, el principio de equidad tributaria es un concepto vago e impreciso, de poca ayuda es que el Pleno de la SCJN reduzca el ámbito de la equidad tributaria a la justificación «objetiva y

¹⁷¹ Jurisprudencia P./J. 42/97, "EQUIDAD TRIBUTARIA. IMPLICA QUE LAS NORMAS NO DEN UN TRATO DIVERSO A SITUACIONES ANÁLOGAS O UNO IGUAL A PERSONAS QUE ESTÁN EN SITUACIONES DISPARES", *supra*, registro 198,402.

¹⁷² Jurisprudencia 1ª./J. 55/2006, "IGUALDAD. CRITERIOS PARA DETERMINAR SI EL LEGISLADOR RESPETA ESE PRINCIPIO CONSTITUCIONAL", *supra*, registro 174,247. [Énfasis añadido].

razonable» para establecer distinciones entre situaciones tributarias que pueden considerarse como iguales y a que las diferenciaciones no resulten «artificiosas o injustificadas», menos aún cuando existen otros criterios de iguales características, como el que a continuación se transcribe:

“[...] la igualdad designa un concepto relacional y no una cualidad intrínseca, ya que es una relación que se da al menos entre dos personas, objetos o situaciones, y siempre es resultado de un juicio que recae sobre una pluralidad de ‘términos de comparación’, los cuales, así como las características que los distinguen, *dependen de la determinación por el sujeto que efectúa dicha comparación*, según el punto de vista del escrutinio de igualdad. Así, la determinación del punto desde el cual se establece cuándo una diferencia es relevante *será libre mas no arbitraria*, y sólo a partir de ella tendrá sentido cualquier juicio de igualdad.”¹⁷³

Otro comentario es procedente en relación con las ideas del Pleno de la SCJN, en el sentido de que «a iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas», siempre que éstas sean «adecuadas y proporcionadas» para conseguir el trato equitativo.¹⁷⁴ En

¹⁷³ Tesis 1ª. CXXXVIII/2005, “IGUALDAD. DELIMITACIÓN CONCEPTUAL DE ESTE PRINCIPIO”, *supra*, registro 176,705. De nueva cuenta, llama la atención la semejanza entre el lenguaje, las expresiones y la sintaxis de esta jurisprudencia, con los utilizados de antaño por el Tribunal Constitucional de Argentina [Véase VILLEGAS, Héctor B., *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, cuarta edición, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1987, tomo I, páginas 194 y 195]. Como lo hemos apuntado para otros criterios de la SCJN, en éste se fortalece la propuesta de dejar a la subjetividad del intérprete --sin asideros constitucionales firmes-- la fijación de los criterios de igualdad y desigualdad entre los contribuyentes, al hacer que ello dependa de «la determinación por el sujeto que efectúa dicha comparación» y de que el establecimiento de las diferencias «será libre mas no arbitraria». Ni duda cabe que el lenguaje es florido y congruente consigo mismo, pero de poco mérito para dotar de contenido constitucional al principio de equidad tributaria.

¹⁷⁴ Jurisprudencia P./J. 41/97, “EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS”, *supra*, registro 198,403.

efecto, debe tenerse en cuenta que los *hechos*, en sí mismos, sólo son relevantes para el Derecho cuando tienen dimensión constitucional, es decir, cuando las diferencias entre sujetos correspondan a situaciones o circunstancias establecidas, derivadas o inferidas de la Constitución. Es por ello, incluso, que su artículo 1º, tercer párrafo prohíbe toda discriminación motivada por “[...] origen étnico o nacional, el género, la edad, las capacidades diferentes, la condición social, las condiciones de salud, la religión, las opiniones, las preferencias, el estado civil o cualquier otra”, salvo, como lo dispone su primer párrafo, “[...] en los casos y condiciones que ella misma establece.”

La conclusión, por lo tanto, es que de inicio todos los individuos somos iguales unos respecto de los otros --lo que nos ubica en igualdad de *hecho* con relevancia constitucional--, a menos que de la interpretación de la Constitución, y sólo de ésta, por excepción, se detecten situaciones de desigualdad que, por ello, justifiquen la asignación de consecuencias jurídicas diferenciadas. De no ser así, esto es, de permitirse que la igualdad o desigualdad se realice en función de opiniones, pareceres o intuiciones personales, no únicamente implica la aplicación de una insatisfactoria metodología jurídica, sino también que se deje en manos del intérprete la determinación subjetiva, libérrima y, por ende, absoluta de los criterios aplicables. A nuestro parecer, se insiste, la correcta definición de los contenidos y alcances de la garantía de equidad tributaria, exige proceder en el otro sentido: el que sólo toma en cuenta lo establecido, derivado o inferido de la Constitución.

Incluso, la conclusión de la SCJN en el sentido de que la Constitución “[...] no pretende generar una *igualdad matemática y ciega* ante las

diferentes situaciones que surgen en la realidad”¹⁷⁵, aunque siendo válida para efectos lógicos y pragmáticos --e incontrovertible--, lo cierto es que su relevancia estriba no tanto en que las diferencias a calificarse correspondan a situaciones de *hecho*, sino en que las mismas tengan un soporte constitucional. Idéntica afirmación es procedente en relación con el señalamiento doctrinal de que, respecto de la igualdad de trato de entre los sujetos, es aceptable que las diferencias pueden ser «relativas» o «tolerables», sin que el hecho de que se les designe bajo cualquiera de estas modalidades constituya una excepción aceptable en Derecho, además de que se trata de conceptos que, por su imprecisión y por el margen de subjetividad que dejan en el intérprete, ninguna solución positiva brindan en la materia de la equidad tributaria.

Es indudable, empero, que en nuestro país la Constitución acepta que la igualdad entre los sujetos no es «matemática» ni «ciega», y reconoce, por lo tanto, la existencia de diferencias «relativas» o «tolerables» entre ellos, lo que ratifica la idea de que los escenarios de igualdad y desigualdad deben construirse teniendo como obligado punto de partida el texto constitucional, sin necesidad de acudir a la identificación de las situaciones que surgen en la realidad. Así, por ejemplo, la Constitución, en forma expresa, derivada o inferida, admite que los gobernados cuentan con distintos niveles de potencial patrimonial, derivados de la magnitud de su propiedad privada¹⁷⁶, de la generación de riqueza derivada de su actividad económica¹⁷⁷ o de la realización de su trabajo personal.¹⁷⁸

¹⁷⁵ Tesis 1ª. CXXXVIII/2005, “IGUALDAD. DELIMITACIÓN CONCEPTUAL DE ESTE PRINCIPIO”, *supra*, registro 176,705. [Énfasis añadido].

¹⁷⁶ Artículo 27, primer párrafo de la Constitución.

¹⁷⁷ Artículos 5º y 25, último párrafo de la Constitución.

¹⁷⁸ Artículo 5º, primer y tercer párrafos de la Constitución.

Ahora bien, cuando las diferencias «relativas» o «tolerables» conciernen al ámbito tributario, ese sustento se ubica en la distinta capacidad contributiva de los sujetos, fundamentada precisamente en el artículo 31, fracción IV de la Constitución, como también se encuentra, en su caso, en los fines extrafiscales de las contribuciones, algunos de cuyos fundamentos ha sido establecido por la SCJN en los artículos 25, 26 y 28 del propio documento constitucional. Al final de cuentas, toda diferencia está establecida en la Constitución, o bien, se deriva o se infiere de ella.

c. La equidad tributaria y el concepto de generalidad

Con un enfoque complementario al señalado en el apartado que antecede y derivado de la noción de igualdad entre los gobernados, sobre el que la SCJN se ha pronunciado poco y respecto del cual la doctrinaria en México no tiene reflexiones recientes, el principio de equidad presupone un concepto de generalidad, que se traduce en que *todos* los gobernados, en tanto *detentadores de un patrimonio*, están obligados a contribuir a la satisfacción del gasto público del Estado. La particularidad de la generalidad en la tributación se encuentra en el hecho de que *todos* los contribuyentes, sin excepción alguna, en la medida de su respectiva *capacidad contributiva*, tienen que transmitir una parte de su patrimonio a la Hacienda pública.

SÁINZ DE BUJANDA lo constata de ese modo, cuando afirma: “El principio de generalidad significa que *todos* los ciudadanos han de concurrir al levantamiento de las cargas públicas. Esto no supone que todos deban efectivamente pagar tributos, sino que deben hacerlo todos los que, a la

luz de los principios constitucionales y de las leyes que los desarrollan, *tengan la necesaria capacidad contributiva*, puesta de manifiesto en la realización de los hechos imponibles tipificados en la ley. Es decir, que no se puede eximir a nadie de contribuir por razones que no sean la carencia de capacidad contributiva. El principio de generalidad únicamente es comprensible, por tanto, en relación con el de capacidad contributiva.”¹⁷⁹

FERREIRO LAPATZA reflexiona sobre el particular en los siguientes términos: “*Todos son iguales* para el legislador a la hora de implantar los tributos. Pero naturalmente la igualdad exige un trato igual a los iguales y desigual a los desiguales. Cuanto mayor sea la riqueza de un individuo, su *capacidad económica*, mayor ha de ser la cantidad con la que ha de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas. Sólo así se soportan en igual forma las cargas tributarias. Sólo así estas cargas son igualmente gravosas para los distintos contribuyentes.”¹⁸⁰

LUQUI participa de las mismas ideas: “La igualdad tributaria resulta así una especie dentro del género de igualdad ante la ley; en ésta *todos los habitantes son iguales*; en aquélla, no todos los habitantes son iguales ante la ley del tributo. Al contrario, es *la ley del tributo la que tiene que ser igual frente a capacidades contributivas iguales*, es decir, frente a ‘*las bases*’ que ‘*esas capacidades contributivas exteriorizan*’. En una, son las personas las que deben ser consideradas como iguales; en la otra, es la *ley del tributo* la que debe ser igual al ejercer la presión tributaria

¹⁷⁹ SÁINZ DE BUJANDA, Fernando, *Lecciones de Derecho Financiero* [...], página 104. [Énfasis añadido].

¹⁸⁰ FERREIRO LAPATZA, José Juan, *Curso de Derecho Financiero Español* [...], página 327. [Énfasis añadido].

sobre las riquezas, si el Estado las considera en igualdad de *capacidades contributivas*.”¹⁸¹

VILLEGAS presenta el principio de generalidad con énfasis en su aspecto negativo, de la siguiente manera: “Este principio alude al carácter extensivo de la tributación y significa que cuando una persona física o ideal se halla en las condiciones que marcan, según la ley, la aparición del deber de contribuir, este deber debe ser cumplido, cualquiera que sea el carácter del sujeto, categoría social, sexo, nacionalidad, edad o estructura [...]. Este principio de generalidad se refiere más a un aspecto negativo que positivo. No se trata de que todos deban pagar tributos, según la generalidad, sino que *nadie debe ser eximido por privilegios personales, de clase, linaje o casta*. En otras palabras, el gravamen se debe establecer en tal forma que cualquier persona, cuya situación coincida con la señalada como hecho generador del tributo, debe quedar sujeta a él.”¹⁸²

No hay duda que el grado de complementariedad entre los principios de generalidad y equidad en la imposición, es tan grande, que resulta difícil, y quizá hasta impráctico, hacer esfuerzos denodados por delimitarlos. Esta situación, sin lugar a dudas, obedece a que los dos derivan --están implicados-- en el concepto de igualdad tributaria del artículo 31, fracción IV de la Constitución, lo cual lleva a FERREIRO LAPATZA a integrar ambas connotaciones --generalidad e igualdad-- del siguiente modo: “El principio de generalidad puede formularse de la siguiente forma: todos deben soportar las cargas tributarias. El principio

¹⁸¹ LUQUI, Juan Carlos, *Derecho Constitucional Tributario* [...], página 47. [El énfasis aparece en el original].

¹⁸² VILLEGAS, Héctor B., *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario* [...], páginas 192 y 193. [El énfasis aparece en el original].

de igualdad añade: todos son iguales a la hora de contribuir al sostenimiento del Estado. Los dos principios pueden, pues, resumirse en esta breve afirmación: *todos deben soportar en igual forma las cargas derivadas de los tributos*. No deben existir privilegios ni tratos diferenciados.”¹⁸³

La misma síntesis es realizada por GALLEGO PARAGÓN, para quien “[...] el principio de generalidad no sólo está enraizado con el de igualdad --porque en él encuentra su justificación y apoyo--, sino también con el de capacidad económica, porque la universalidad de las personas llamadas por ley a tributar tiene que tomar como índice de medida a dicho principio, se suerte que quien tenga la misma capacidad económica debe ser tratado fiscalmente de igual forma, y que quien tenga diferente, en la medida que indique esa diferencia.”¹⁸⁴

Como se dijo anteriormente, son pocos los pronunciamientos de la SCJN en el tema particular del principio de generalidad de las contribuciones, uno de los cuales fue emitido por su Pleno en lo términos que a continuación se transcriben:

Los principios establecidos en los artículos 13, 28 y 31, fracción IV, de la Constitución Federal rigen no sólo tratándose de exenciones de impuestos, sino también de los supuestos de no causación de los tributos, dado que la justicia en la imposición sólo puede alcanzarse si el legislador observa los requisitos de *generalidad* y *abstracción*, así como conserva el esquema de *igualdad de las cargas públicas* que pesan sobre los particulares, de manera que al crear el supuesto generador de la obligación tributaria no se conduzca con *finis discriminatorios*,

¹⁸³ FERREIRO LAPATZA, José Juan, *Curso de Derecho Financiero Español* [...], página 327. [Énfasis añadido].

¹⁸⁴ GALLEGO PARAGÓN, José Manuel, *Los Principios Materiales de Justicia Tributaria* [...], página 204.

caprichosos o arbitrarios, sino conforme a criterios objetivos que sean relevantes y tengan significación frente al objeto y fin de la ley impositiva, lo que se logra cuando el legislador, al considerar el objeto generador de la obligación tributaria, declara excluidos de la causación a supuestos en que se desarrollen actividades que estime no convenientes considerar en el nuevo tributo por razones de orden económico, de orden social, de naturaleza política o de orden público.¹⁸⁵

Un tanto extraño resulta el pronunciamiento del propio Pleno de la SCJN que minusvalora la relevancia del principio de generalidad tributaria en su relación con la capacidad contributiva, a pesar de que, como se acreditó en párrafos anteriores, ambos conceptos se imbrican recíprocamente --no se entiende el uno sin el otro--. En la respectiva tesis se resuelve:

La potestad tributaria implica para el Estado, a través de las autoridades legislativas competentes, la facultad de determinar el objeto de los tributos, involucrando cualquier actividad de los gobernados que sea reflejo de capacidad contributiva, de ahí que *uno de los principios que legitima la imposición de las contribuciones no es precisamente el de generalidad, sino el de la identificación de la capacidad contributiva* de los gobernados, por lo que no existe obligación de contribuir si no existe la relativa capacidad contributiva, y consecuentemente, habrá de pagar más quien tiene una capacidad mayor, y menos el que la tiene en menor proporción; todo lo cual descarta la aplicación del principio de generalidad en la elección del objeto del tributo.¹⁸⁶

¹⁸⁵ Tesis P. LXXVIII/96, "IMPUESTOS. LAS REGLAS SOBRE SU NO CAUSACIÓN ESTÁN SUJETAS A LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE GENERALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS", Semanario y su Gaceta, tomo III, mayo de 1996, página 112, registro 200,125. [Énfasis añadido].

¹⁸⁶ Tesis P. LXXIX/98, "CONTRIBUCIONES. LA POTESTAD PARA DETERMINAR SU OBJETO NO SE RIGE POR EL PRINCIPIO DE GENERALIDAD, SINO POR EL DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA", Semanario y su Gaceta, tomo VIII, diciembre de 1998, página 241, registro 194,970. [Énfasis añadido].

d. Configuración de la equidad tributaria

Los ámbitos de configuración de la equidad tributaria son de dos clases: el *subjetivo (personal)* y el *objetivo (material)*. En los subincisos siguientes desarrollaremos cada uno de ellos. Por lo pronto, concluyamos diciendo que el primero es, a nuestro parecer, el de mayor relevancia, por ser el que incumbe a la calidad de los sujetos, respecto de quienes opera la tutela constitucional y en quienes se enmarcan los criterios objetivos y razonables de igualdad o de diferenciación. El ámbito *objetivo o material* es, sin duda, importante, pero al final de cuentas las *condiciones o situaciones* en las que incide tienen a las personas como destinatarios, es decir, a los contribuyentes.

i. Ámbito subjetivo o personal

De acuerdo con las ideas desarrolladas en este trabajo, el ámbito *personal o subjetivo* de configuración de la equidad tributaria tiene sus peculiares matices, a partir del hecho de que todos los gobernados somos iguales para efectos constitucionales, con las excepciones establecidas en la Constitución, o bien, las derivadas o inferidas de ésta. Por ello, propiamente las diferencias entre los sujetos, en particular como contribuyentes, tienen justificación --son válidas en Derecho-- cuando su individualidad, permanente o circunstancial, tiene aceptación constitucional, como sería el caso, por ejemplo, de los indígenas¹⁸⁷, de los trabajadores¹⁸⁸ y de las personas que proporcionan servicios educativos en cualesquier de sus niveles.¹⁸⁹

¹⁸⁷ Artículo 2º, segundo párrafo y siguientes de la Constitución.

¹⁸⁸ Artículo 123 de la Constitución.

¹⁸⁹ Artículo 4º de la Constitución.

Así, las excepciones y beneficios que estas personas reciban en atención a dichas calidades, no constituirán privilegios reprochables para efectos constitucionales. Esos privilegios podrán consistir en la liberación total o parcial de las obligaciones fiscales a su cargo. En cambio, cuando esas prerrogativas carezcan de base constitucional, las mismas serán violatorias del principio de equidad tributaria, como ha sucedido en los siguientes casos:

- En el IVA, por la exención total otorgada a determinados contribuyentes en función de su nivel de ingresos, tal como fue resuelto por la Segunda Sala de la SCJN en la siguiente jurisprudencia:

La disposición citada al establecer que no estarán obligadas al pago del impuesto las personas ahí mencionadas, por las actividades que se establecen, siempre que en el año de calendario anterior hayan obtenido ingresos que no excedan de \$1'000,000.00 [...], transgrede el principio de equidad tributaria previsto en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en virtud de que otorga un tratamiento desigual a contribuyentes que se encuentran en la misma situación jurídica, sin que exista justificación objetiva para ello, pues lo hace depender del monto de ingresos que aquéllos perciban en el ejercicio fiscal inmediato anterior por la realización de las actividades descritas en el propio precepto, lo cual constituye un elemento ajeno al hecho imponible que grava el tributo.¹⁹⁰

¹⁹⁰ Jurisprudencia 2ª./J. 5/2005, "VALOR AGREGADO. LA EXENCIÓN PREVISTA EN EL ARTÍCULO 2o.-C DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 2003)", Semanario y su Gaceta, tomo XXIII, junio de 2006, página 319, registro 174,815.

- En el IEPS, por la exención total otorgada a ciertos contribuyentes en razón de sus ingresos, conforme lo resuelto por la Segunda Sala de la SCJN en la siguiente jurisprudencia:

El artículo 8o.-B de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios [...] viola el principio de equidad tributaria consagrado en el artículo 31, fracción IV, constitucional, al exentar del pago del impuesto a las personas físicas con actividades empresariales que únicamente enajenen bienes o presten servicios al público en general, siempre que en el año calendario anterior hayan obtenido ingresos que no excedan de \$1'000,000.00 por dichas actividades, en virtud de que siendo un impuesto indirecto que grava las actividades consistentes en la enajenación o importación de los bienes señalados en la ley, así como la prestación de los servicios también en ella consignados, los ingresos de los contribuyentes constituyen un elemento ajeno al hecho imponible, sobre todo si se considera que la mecánica del impuesto da lugar a que quienes resientan el impacto económico del gravamen sean los adquirentes del bien, tratándose de enajenaciones, o quienes reciban los servicios, tratándose de la prestación de éstos, en virtud del traslado del monto equivalente al impuesto que el contribuyente debe efectuar al consumidor, pues esto corrobora que la exención con base en los ingresos del contribuyente carece de una justificación objetiva al no ser éste quien soporta económicamente la carga tributaria, provocándose, además, con ello, una ventaja comercial en favor de las personas físicas exentas al estar en posibilidad de ofrecer al público en general los servicios o productos a un costo final inferior, dándose así un trato desigual a sujetos iguales.¹⁹¹

- En el IVA, por el derecho exclusivo a las empresas dedicadas a la agricultura, ganadería, avicultura o pesca, entre otras, con exclusión de la generalidad de los contribuyentes, para solicitar la devolución

¹⁹¹ Jurisprudencia 2ª./J. 97/2000, "PRODUCCIÓN Y SERVICIOS, IMPUESTO ESPECIAL SOBRE. LA EXENCIÓN ESTABLECIDA EN EL ARTÍCULO 8o.-B DE LA LEY RELATIVA, VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA", Semanario y su Gaceta, tomo XII, noviembre de 2000, página 348, registro 190,900.

mensual de saldos a favor, según fue resuelto por la SCJN en la siguiente jurisprudencia:

El artículo 6o. de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, vigente a partir de 1987, establece que cuando en la declaración de pago provisional mensual resulte saldo a favor, podrá solicitarse la devolución mensual siempre que se trate de contribuyentes dedicados a la agricultura, ganadería, avicultura o pesca, así como cuando derive de inversiones relacionadas directamente con actividades empresariales, para la construcción o adquisición de inmuebles e instalaciones, maquinaria y equipo, gastos e inversiones en períodos preoperativos, o se trate de los bienes o servicios a que se refiere el numeral 29 de la ley de la materia, cuando uno u otros se exporten. Dicha disposición viola el principio de equidad al otorgar la devolución mensual sólo a determinadas categorías de contribuyentes del gravamen, y no a todos los causantes que se encuentran en igualdad de circunstancias. Tratándose de devolución de saldos a favor, la igualdad existe respecto de todos los contribuyentes que los obtengan, independientemente de la actividad que desarrollen o de la tasa en que tributen, los que tienen derecho a que se les otorgue un trato igual.¹⁹²

- En el IVA, por el diferente régimen aplicable a los editores de revistas y periódicos, en los términos resueltos por el Pleno de la SCJN en la siguiente tesis:

Los citados preceptos, al generar una desigualdad de trato entre sujetos que realizan el mismo hecho imponible, es decir, la enajenación de las publicaciones que editan, sin que exista motivo objetivo y razonable que lo justifique, violan el principio de equidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en virtud de que si bien es cierto que el régimen de exención

¹⁹² Jurisprudencia P./J. 23/94, "VALOR AGREGADO. DEVOLUCION MENSUAL DE LOS SALDOS A FAVOR OTORGADA SOLO A DETERMINADOS CONTRIBUYENTES, QUEBRANTA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD (ARTICULO 6o. DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, VIGENTE A PARTIR DE MIL NOVECIENTOS OCHENTA Y SIETE)", Semanario, tomo 78, junio de 1994, página 22, registro 205,460.

que respecto de la enajenación de revistas prevé el artículo 9o., fracción III, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, vigente en 2003, y el de tasa 0% que en relación con la enajenación de libros y periódicos contempla el inciso i) de la fracción I del artículo 2o.-A del citado ordenamiento legal, tienen como fin común no impactar al consumidor final, también lo es que sus efectos y consecuencias respecto de los editores de libros, periódicos y revistas son diversos, en tanto que la exención conlleva la imposibilidad jurídica de acreditar el impuesto al valor agregado que le fue trasladado al productor o distribuidor al adquirir los insumos relacionados con la actividad exenta, con repercusiones directas en los costos de operación y, por ende, es evidente que al excluirse del aludido régimen especial de tasa 0% a los editores de revistas, éstos deberán absorber la respectiva carga impositiva, lo cual no acontece tratándose de editores de libros y periódicos, quienes al tener la obligación de enterar dicho tributo, gozan del beneficio referido, lo que deriva en un trato inequitativo, máxime si se considera que la comercialización de los mencionados productos es similar y que todos ellos comparten el fin de fomentar la actividad cultural por medio de la lectura.¹⁹³

- En el ISR, por el trato discriminatorio otorgado a autores respecto de la exención aplicable a las regalías percibidas por permitir el uso o la explotación de sus obras a terceros, en los términos resueltos por el Pleno de la SCJN en la siguiente jurisprudencia:

El precepto citado establece que no se pagará el impuesto sobre la renta respecto de los ingresos que obtengan los autores por permitir a terceros la publicación de obras escritas de su creación en libros, periódicos o revistas, o bien, la reproducción en serie de grabaciones de obras musicales de su creación [...]. Así las cosas, es claro que el primer dispositivo legal en comento es violatorio del principio de equidad

¹⁹³ Tesis P. VII/2005, "VALOR AGREGADO. LOS ARTÍCULOS 2o.-A, FRACCIÓN I, INCISO I) Y 9o., FRACCIÓN III, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE EN 2003, AL DAR UN TRATO DIFERENCIADO A LOS EDITORES DE REVISTAS, LIBROS Y PERIÓDICOS QUE ENAJENAN DICHOS BIENES, VIOLAN EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA", Semanario y su Gaceta, tomo XXI, marzo de 2005, página 9, registro 178,837.

tributaria previsto en el artículo 31, fracción IV, constitucional, pues da un tratamiento distinto a contribuyentes que se encuentran en idéntica situación, al excluir de la exención fiscal a autores diversos de los escritores de libros, periódicos o revistas y músicos, cuyas obras se enajenen al público por la persona que efectúa los pagos por ese concepto y que se especifican en el citado artículo 7o. de la Ley Federal de Derechos de Autor, a pesar de que todos ellos están ubicados en la misma hipótesis de causación, consistente en percibir ingresos por permitir el uso o la explotación de sus obras a terceros.¹⁹⁴

- En el ISR, respecto de la exención de que gozan las personas físicas por derechos de autor con motivo de obras musicales de su creación, por cuanto que excluye de ese beneficio a los autores de obras destinadas a ser difundidas a través del cine, el teatro, la radio o la televisión, tal como fue resuelto por la Segunda Sala de la SCJN en la siguiente tesis:

El citado precepto transgrede el principio de equidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al excluir de los casos de exención del pago del impuesto sobre la renta a los autores dedicados a la creación de obras audiovisuales para ser explotadas en cine, teatro, radio o televisión, no obstante que el artículo 13, fracciones I, III, IX y X, de la Ley Federal del Derecho de Autor incluye tales obras dentro de las actividades protegidas por su texto, y pese a que esos contribuyentes están en la misma situación jurídica que los autores a quienes sí se exenta, toda vez que el hecho generador del gravamen, en el caso de los derechos de autor, lo constituye la obtención de ingresos por su explotación. De lo anterior se advierte que la exclusión mencionada no encuentra justificación alguna y sólo evidencia el trato inequitativo que el artículo

¹⁹⁴ Jurisprudencia P./J. 64/2000, "RENTA. EL ARTÍCULO 77, FRACCIÓN XXX, DE LA LEY QUE ESTABLECE EL IMPUESTO RELATIVO, EN CUANTO OTORGA UN TRATO DESIGUAL A ALGUNOS AUTORES DE OBRAS ESCRITAS O MUSICALES QUE PERMITEN A TERCEROS SU PUBLICACIÓN O SU REPRODUCCIÓN, VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA", Semanario y su Gaceta, tomo XI, junio de 2000, página 15, registro 191,670.

109, fracción XXVIII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta otorga a sujetos que se encuentran en idéntica hipótesis de causación [...].¹⁹⁵

- En el ISR, por la exención total conferida a los trabajadores burocráticos sobre gratificaciones, aguinaldo y prima vacacional, según se desprende de la siguiente jurisprudencia:

[...] el artículo 109, fracción XI, penúltimo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del primero de enero de dos mil dos, viola el principio de equidad tributaria consagrado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al otorgar una exención ilimitada a los trabajadores al servicio de la Federación y de los Estados respecto de los ingresos que obtengan por concepto de gratificaciones, aguinaldo y prima vacacional, restringiendo a treinta y quince días de salario mínimo, respectivamente, la exención concedida a los demás trabajadores asalariados por la obtención de los mismos ingresos, toda vez que da un trato distinto a sujetos del tributo que se ubican en una misma situación, es decir, establece un régimen fiscal de exención distinto para los trabajadores al servicio del Estado y de las entidades federativas, sin que exista en la propia ley, en la exposición de motivos o en los dictámenes correspondientes de la discusión de dicha ley una justificación objetiva y razonable [...].¹⁹⁶

¹⁹⁵ Tesis 2ª. LV/2005, "RENTA. EL ARTÍCULO 109, FRACCIÓN XXVIII, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL EXCLUIR DE LA EXENCIÓN A LOS AUTORES QUE ENTREGAN SUS OBRAS A TERCEROS PARA QUE SEAN DIFUNDIDAS EN CINE, RADIO, TEATRO Y TELEVISIÓN, TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2002)", Semanario y su Gaceta, tomo XXI, mayo de 2005, página 530, registro 178,342.

¹⁹⁶ Jurisprudencia P./J. 50/2002, "RENTA. EL ARTÍCULO 109, FRACCIÓN XI, PENÚLTIMO PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, ES VIOLATORIO DEL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA, AL OTORGAR UN TRATO DISTINTO A LOS TRABAJADORES DE LA FEDERACIÓN Y DE LAS ENTIDADES FEDERATIVAS RESPECTO DE LOS TRABAJADORES AL SERVICIO DE LA INICIATIVA PRIVADA", Semanario y su Gaceta, tomo XVI, diciembre de 2002, página 6, 185,332. Véase también la jurisprudencia P./J. 32/2004, "RENTA. EL ARTÍCULO 109, FRACCIÓN XI, SEGUNDO PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, REFORMADO MEDIANTE DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 30 DE DICIEMBRE DE 2002, VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA, AL OTORGAR UN TRATO DISTINTO A LOS TRABAJADORES DE LA FEDERACIÓN Y DE LAS ENTIDADES

- En el ISR, por la deducción especial otorgada a los prestadores de servicios turísticos del sistema de tiempo compartido, de acuerdo con lo resuelto por la Segunda Sala de la SCJN en la siguiente tesis:

Los numerales citados establecen que los contribuyentes que realicen obras consistentes en desarrollos inmobiliarios o fraccionamientos de lotes, los que celebren contratos de obra inmueble o de fabricación de bienes de activo fijo de largo proceso de fabricación y los prestadores del servicio turístico del sistema de tiempo compartido, podrán deducir las erogaciones estimadas relativas a los costos directos e indirectos de esas obras o de la prestación del servicio, en los ejercicios en que obtengan los ingresos derivados de ellas, señalando el procedimiento que debe seguirse para determinar tales erogaciones [...]; al establecer lo anterior, dichos preceptos violan el principio de equidad tributaria consagrado en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en virtud de que, tratándose de la prestación de servicios, limitan el ejercicio de la opción de deducir las erogaciones relativas a los costos directos e indirectos causados por dicha prestación, únicamente a los prestadores de servicios turísticos del sistema de tiempo compartido, excluyendo a los contribuyentes que prestan otro tipo de servicios a futuro, sin que exista una justificación válida para ello; es decir, discriminan arbitrariamente entre situaciones jurídicas objetivamente iguales.¹⁹⁷

- En el ISR, por la diferencia injustificada que, para efectos del cálculo del ajuste anual por inflación, se establece en favor de las

FEDERATIVAS QUE ESTÉN SUJETOS A CONDICIONES GENERALES DE TRABAJO, RESPECTO DE LOS QUE NO LO ESTÁN”, Semanario y su Gaceta, tomo XIX, mayo de 2004, página 1159, registro 181,468.

¹⁹⁷ Tesis 2ª. CXV/2002, “RENTA. LOS ARTÍCULOS 31 Y CUARTO TRANSITORIO, FRACCIÓN I, PRIMER PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIOLAN EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA, AL LIMITAR ÚNICAMENTE A LOS PRESTADORES DE SERVICIOS TURÍSTICOS DEL SISTEMA DE TIEMPO COMPARTIDO, LA OPCIÓN DE DEDUCIR LAS EROGACIONES ESTIMADAS RELATIVAS A LOS COSTOS DIRECTOS E INDIRECTOS DE LA PRESTACIÓN DEL SERVICIO”, Semanario y su Gaceta, tomo XVI, septiembre de 2002, página 350, registro 185,903.

instituciones de crédito y en perjuicio de las demás personas morales, en los términos resueltos por la Primera Sala de la SCJN 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 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.¹⁹⁸

- En el ISR, por cuanto a la disposición especial aplicable a partes relacionadas respecto del costo comprobado de adquisición en la enajenación de acciones, como fue resuelto por la Primera Sala de la SCJN en la tesis que a continuación se transcribe:

El citado numeral [...], 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,

¹⁹⁸ Tesis 1ª. LXXI/2007, "RENTA. EL ARTÍCULO 52, SEGUNDO PÁRRAFO, EN RELACIÓN CON EL NUMERAL 47, FRACCIÓN I, AMBOS DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, EN VIGOR A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2002, VIOLAN LA GARANTÍA DE EQUIDAD TRIBUTARIA", Semanario y su Gaceta, tomo XXV, marzo de 2007, registro 172,922.

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 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 [...].¹⁹⁹

- En el ISR, por la diferencia en el tratamiento a las cajas de ahorro, dependiendo del número de socios y el monto de los activos, como fue decidido por la Primera Sala de la SCJN en la siguiente tesis:

Desde que la Ley del Impuesto sobre la Renta entró en vigor el 1o. de enero de 1981, se estableció que las cajas de ahorro, conjuntamente con otras entidades con propósitos o fines no lucrativos, no fueran sujetos del impuesto relativo [...]. En estas condiciones y atendiendo de manera específica a la naturaleza de las cajas de ahorro, es claro que este tipo de sociedades no percibe renta [...]. Por tanto, el número de socios y la cantidad de activos de una caja de ahorro no modifican su naturaleza jurídica o su propósito no lucrativo y, por ende, al no existir una diferencia objetiva y razonable que justifique dar un trato diverso a aquellas que tengan más de quinientos socios y activos superiores al

¹⁹⁹ Tesis 1ª. CXVII/2006, "RENTA. EL ARTÍCULO SEGUNDO, FRACCIÓN LXX, DEL DECRETO QUE ESTABLECE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2002, QUE CONTIENE UNA PREVISIÓN ESPECÍFICA PARA LA ENAJENACIÓN DE ACCIONES ADQUIRIDAS EN 2001 ENTRE PARTES RELACIONADAS, VIOLA LA GARANTÍA DE EQUIDAD TRIBUTARIA", Semanario y su Gaceta, tomo XXIV, julio de 2006, página 336, registro 174,614.

millón y medio de pesos, se concluye que el artículo 95, fracción XIII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en relación con el diverso numeral segundo, fracción XLIII, del decreto por el que se expidió aquella, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1o. de enero de 2002, que remite al artículo 70, fracción XII, de la ley abrogada, transgrede el principio de equidad tributaria previsto en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en virtud de que trata diferente a quienes se encuentran en una misma situación o hipótesis de no causación.²⁰⁰

- En el ISR, respecto a la diferencia establecida entre personas morales de carácter civil dedicadas a la enseñanza, conforme al criterio de la Primera Sala de la SCJN que a continuación se transcribe:

[...]. Acorde con lo antes expuesto, el artículo 70, párrafos penúltimo y último de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 1997, viola el referido principio constitucional, al imponer a las personas morales de carácter civil dedicadas a la enseñanza, la obligación de considerar remanente distribuible en los supuestos señalados por el precepto citado, aun cuando no haya sido entregado a sus miembros o integrantes en efectivo o en bienes. Lo anterior es así ya que dichas personas participan de la misma naturaleza jurídica que las demás personas morales que no son sujetos de la referida carga fiscal, porque todas son personas morales no contribuyentes con fines no lucrativos o de comercio (naturaleza reconocida explícitamente por el legislador), aunado a que todas ellas están en la misma posibilidad de realizar erogaciones que no sean deducibles -objeto de causación-; y no

²⁰⁰ Tesis 1ª. XXIX/2004, "CAJAS DE AHORRO. EL ARTÍCULO 95, FRACCIÓN XIII, DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, EN RELACIÓN CON EL DIVERSO NUMERAL SEGUNDO, FRACCIÓN XLIII, DEL DECRETO POR EL QUE SE EXPIDIÓ AQUÉLLA, PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 1o. DE ENERO DE 2002, AL CONSIDERARLAS COMO PERSONAS MORALES NO CONTRIBUYENTES, SÓLO CUANDO EL NÚMERO DE SUS SOCIOS Y EL VOLUMEN DE SUS ACTIVOS TOTALES NO EXCEDAN DE LOS LÍMITES ESTABLECIDOS EN EL ARTÍCULO 70, FRACCIÓN XII, DE LA LEY ABROGADA, TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA", Semanario y su Gaceta, tomo XIX, marzo de 2004, página 297, registro 182,021.

obstante, únicamente a algunas se les obliga a considerar, para efectos fiscales, el referido remanente [...].²⁰¹

ii. El ámbito *objetivo* o *material*

El otro ámbito de configuración de la equidad tributaria es el *objetivo* o *material* --condiciones o situaciones conforme al lenguaje utilizado por LUQUI--, el cual “[...] no quieren significar, en el momento actual, otra cosa que condiciones o situaciones relacionadas con la *capacidad contributiva*, porque no pueden ser condiciones o situaciones de nacionalidad, sangre, nacimiento o religión, ya que éstas han sido abolidas de nuestra Constitución a los fines de igualdad”²⁰²; lo cual es ratificado por MARTÍN QUERALT de la siguiente manera: “En el ámbito tributario, es frecuente considerar que el principio de igualdad se traduce en forma de capacidad contributiva, en el sentido de que *situaciones económicamente iguales sean tratadas de la misma manera*. Es decir, generalmente, la presunta vulneración del principio de igualdad se fundamenta en el diferente tratamiento que, desde la perspectiva del deber de contribuir, atribuye el legislador a idénticas manifestaciones de riqueza.”²⁰³

²⁰¹ Tesis 1ª. XXII/2004, “RENTA. EL ARTÍCULO 70, PÁRRAFOS PENÚLTIMO Y ÚLTIMO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO (VIGENTE EN MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y SIETE), ES VIOLATORIO DEL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA, AL OTORGAR UN TRATO DISTINTO A LAS PERSONAS MORALES DE CARÁCTER CIVIL DEDICADAS A LA ENSEÑANZA RESPECTO DE DIVERSAS PERSONAS MORALES PRECISADAS EN EL PENÚLTIMO PÁRRAFO, EN RELACIÓN CON LA OBLIGACIÓN DE CONSIDERAR REMANENTE DISTRIBUIBLE”, Semanario y su Gaceta, tomo XIX, marzo de 2004, página 310, registro 181,870.

²⁰² LUQUI, Juan Carlos, *Derecho Constitucional Tributario* [...], página 46. [El énfasis aparece en el original].

²⁰³ MARTÍN QUERALT, Juan, y otros, *Curso de Derecho Financiero y Tributario* [...], página 118. [El énfasis aparece en el original].

Coincidimos con la relevancia que en la materia analizada tienen las «situaciones relacionadas con la capacidad contributiva», porque deriva directamente del artículo 31, fracción IV de la Constitución, aunque con las precisiones que proponemos adelante. El punto de partida es, ciertamente, que como la obligación de los gobernados de contribuir a la satisfacción del gasto público, implica la detracción de una parte de su patrimonio en favor de la Hacienda pública en condiciones de igualdad para todos los contribuyentes; pero observando a su vez el principio de proporcionalidad tributaria, cuya vertiente fundamental es la capacidad contributiva de los gobernados. Así lo ha resuelto el Pleno de la SCJN, en la siguiente jurisprudencia:

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

debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción.²⁰⁴

De ahí la estrecha e indivisible relación --de causa a efecto en forma correlativa-- entre los dos principios estructurales de la *justicia fiscal*: la equidad y la proporcionalidad tributarias. Este último, al no ser objeto de estudio en el presente trabajo, sólo lo presentamos como el elemento de modulación de la equidad tributaria, en tanto que la proporcionalidad tributaria, por cuanto que exige atender a la diferente capacidad contributiva de los sujetos, es el factor que posibilita establecer distingos entre ellos de manera objetiva y razonable en términos constitucionales.

FERREIRO LAPATZA, precisamente al aludir a la igualdad tributaria, afirma que la diferente capacidad contributiva es el elemento que permite establecer distingos entre las personas, pues en su opinión el sistema de tributos más perfecto no “[...] es aquel que hace pagar a todos y cada uno de los miembros de la comunidad una misma cantidad de dinero. Tal sistema sería, por el contrario, absolutamente injusto. Sería injusto que se hiciera pagar a quien no puede. A quien no tiene, en absoluto, medios con qué realizar el pago. Sería injusto que se hiciera pagar lo mismo al titular de una gran fortuna que al más humilde de los ciudadanos. Por eso, los textos constitucionales consagran [...] el principio de capacidad económica [como] una forma de entender la generalidad y la igualdad tributarias. Es un prisma, un cristal, un punto

²⁰⁴ Jurisprudencia P./J. 10/2003, “PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES”, Semanario y su Gaceta, tomo XVII, mayo de 2003, página 144, registro 184,291. [Énfasis añadido].

de vista sobre los principios de igualdad y generalidad. Un modo de aplicarlos que se halla hoy universalmente consagrado.”²⁰⁵

Sin embargo, las *condiciones* o *situaciones* que configuran la equidad tributaria en el ámbito *objetivo* o *material* que se comenta, no se reducen exclusivamente a las relacionadas con la capacidad contributiva de los gobernados, pues a nuestro parecer la Constitución reconoce expresamente otras en su artículo 73, fracción XXIX, al prever la potestad del Congreso de la Unión:

XXIX. Para establecer contribuciones:

1° Sobre el comercio exterior;

2° Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4o. y 5o. del artículo 27;

3° Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros;

4° Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación; y

5° Especiales sobre:

a) Energía eléctrica;

b) Producción y consumo de tabacos labrados;

c) Gasolina y otros productos derivados del petróleo;

d) Cerillos y fósforos;

e) Aguamiel y productos de su fermentación;

f) Explotación forestal; y

g) Producción y consumo de cerveza.

En efecto, de esta disposición se desprende que las contribuciones ahí establecidas --reconocidas por la SCJN como de la competencia exclusiva de la federación²⁰⁶--, si bien presuponen una detracción del

²⁰⁵ FERREIRO LAPATZA, José Juan, *Curso de Derecho Financiero Español* [...], página 327.

²⁰⁶ Jurisprudencia “IMPUESTOS. SISTEMA CONSTITUCIONAL REFERIDO A LA MATERIA FISCAL. COMPETENCIA ENTRE LA FEDERACIÓN Y LAS ENTIDADES FEDERATIVAS PARA DECRETARLOS”, *Semanario*, volumen 151-156, primera parte, página 149, registro 232,505.

patrimonio de los gobernados en favor de la Hacienda pública, en ellas la *capacidad contributiva* no se perfila como el elemento determinante para definir el grado de igualdad o de desigualdad entre los sujetos, aunque es cierto que tampoco la excluye. Ejemplo de ello son las contribuciones en materia de comercio exterior o sobre el aprovechamiento y explotación de recursos naturales, en las que nada impide, incluso, prescindir de manera sustancial de la *capacidad contributiva* de los sujetos, o bien, asignarle una baja relevancia. Lo mismo puede afirmarse de los impuestos especiales sobre producción y consumo de tabacos labrados y cerveza --el IEPS--, en los que la *capacidad contributiva* podría tomarse como un elemento contingente.

De esta forma, nuestra conclusión es que las «situaciones relacionadas con la capacidad contributiva» son elementos con relevancia constitucional que, entrelazados con la equidad tributaria, permiten configurar la *justicia fiscal* en tributos que, por su naturaleza y características técnicas, atienden a la riqueza de los gobernados, como es el caso del ISR. Sin embargo, como se expresó, esos elementos no son los únicos, pues la Constitución reconoce otro tipo de *condiciones o situaciones* de igual preeminencia que, desentendiéndose en mayor o menor medida de la capacidad contributiva, corresponden a una gama de contribuciones de distinta naturaleza. En éstas, es cierto, se da la exacción sobre el patrimonio de los particulares; pero el principio de proporcionalidad tributaria opera de manera atenuada o nula.

La idea misma de *justicia fiscal* sustenta esta afirmación, pues existe una “[...] imposibilidad de identificar de forma exclusiva capacidad económica y justicia tributaria [...]. Sin dejar de considerar que el deber de tributación ha de realizarse de acuerdo con la capacidad económica, también tenemos que afirmar, además, que dicho deber habrá de

llevarse a cabo mediante un sistema tributario justo inspirado en otros principios”²⁰⁷, dado que la “[...] la justicia tributaria no es un concepto que pueda tener como criterio orientador exclusivo la capacidad contributiva de las personas llamadas a soportar las diferentes obligaciones tributarias.”²⁰⁸

El análisis del artículo 73, fracción XXIX de la Constitución corrobora nuestra conclusión, pues la naturaleza de las contribuciones y las características técnicas de cada una de ellas, hace posible relegar a un segundo plano la *capacidad contributiva* de los gobernados o, incluso, en situaciones extremas, dejarla de considerar sustancialmente. Así, a diferencia del ISR, en aquellas contribuciones la *capacidad contributiva* no es un elemento estructural que participe en la configuración de la equidad tributaria, como sucede, se insiste, con el IEPS sobre la venta de tabacos labrados y cerveza.

Lo mismo sucede con los derechos en el caso de los derechos por el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público de la federación, respecto de los cuales la Segunda Sala de la SCJN ha resuelto lo siguiente:

Tratándose de derechos fiscales por el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público de la Nación, a que se refieren los artículos 2o., fracción IV, del Código Fiscal de la Federación y 1o., párrafo primero, de la Ley Federal de Derechos, *el principio tributario de proporcionalidad no puede apreciarse, como en los impuestos, tomando en cuenta la capacidad contributiva del obligado, pues las actividades de usar o aprovechar dichos bienes no reflejan por sí solas y de modo patente,*

²⁰⁷ GARCÍA DORADO, Francisco, *Prohibición Constitucional de Confiscatoriedad y Deber de Tributación*, s.e., Editorial Dykinson, Madrid, 2002, página 58.

²⁰⁸ LEJEUNE VALCÁRCEL, Ernesto, “Aproximación al Principio Constitucional de Igualdad Tributaria” [...], página 120.

disponibilidad económica; de ahí que el citado principio constitucional se haga derivar, partiendo del acto de permisión del Estado, del grado de aprovechamiento de los bienes de dominio público, medido en unidades de consumo o de utilización de acuerdo con la naturaleza del bien, así como del beneficio aproximado obtenido por el usuario y, en su caso, de la valoración de su mayor o menor disponibilidad o su reparación o reconstrucción, si se produce un deterioro. Por su parte, el principio de equidad tributaria se cumple, por regla general, cuando las tasas aplicables son fijas e iguales para los gobernados que usan, explotan o aprovechan en similar grado el mismo bien de dominio público, al traducirse en un beneficio uniforme para ellos; o variables, si el grado de utilización del mismo bien es diferente.²⁰⁹

A su vez, FERREIRO LAPATZA, con ideas alineadas al tema de los *finés extrafiscales* de los tributos, fundamentados por la SCJN en los artículos 25, 26 y 28 de la Constitución, explica: "Como ya hemos dicho en el expresado lugar, en cuanto los tributos tienen como fin fundamentalmente lograr ingresos para el Estado, el sistema tributario ha de responder, en su conjunto, al principio de capacidad. A él se debe acomodar principalmente la delimitación de los distintos hechos imponibles y el establecimiento de las exenciones. Pero ya sabemos que los tributos pueden perseguir otros fines distintos a la recogida de ingresos públicos y, por tanto, sus hechos imponibles pueden ser delimitados con arreglos a otros criterios distintos al de capacidad, siempre que tales fines y criterios no conculquen la Constitución o, mejor, estén protegidos por ella."²¹⁰

²⁰⁹ Tesis 2ª. CXLIX/2005, "DERECHOS POR USO O APROVECHAMIENTO DE BIENES DEL DOMINIO PÚBLICO DE LA NACIÓN. ELEMENTOS PARA DETERMINAR SU PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD", Semanario y su Gaceta, tomo XXIII, febrero de 2006, página 844, registro 175,960. [Énfasis añadido].

²¹⁰ FERREIRO LAPATZA, José Juan, *Curso de Derecho Financiero Español* [...], páginas 328 y 329.

En todo caso, cuando las *condiciones* o *situaciones* que configuran el ámbito *objetivo* o *material* de la equidad tributaria --capacidad contributiva o cualquiera de las antes mencionadas--, sean irregulares por carecer de bases objetivas y razonables de carácter constitucional, asumirán el calificativo de privilegios reprochables para efectos de la *justicia fiscal*, como lo ha resuelto la SCJN en las siguientes materias:

- En el IMPAC, respecto de la prohibición para deducir las deudas contratadas con empresas integrantes del sistema financiero o con su intermediación, como consta en el siguiente criterio del Pleno de la SCJN:

El artículo 5o. de la Ley del Impuesto al Activo viola el principio de equidad tributaria establecido en el artículo 31, fracción IV, constitucional al exceptuar de la autorización de deducir las deudas contratadas con empresas residentes en el país o con establecimientos permanentes ubicados en México de residentes en el extranjero, a aquellas que hubieren sido contratadas con el sistema financiero o con su intermediación, pues estas deudas también afectan la base del tributo, ocasionándose con esto un trato desigual a iguales al permitirse a unos contribuyentes las deducciones de sus deudas y a otros no por situaciones ajenas a ellos y propias de los acreedores [...].²¹¹

- También en el IMPAC, en lo referente a la prohibición para deducir las deudas contratadas con residentes en el extranjero, como la ha resuelto la Primera Sala de la SCJN en la siguiente jurisprudencia:

El citado precepto legal, en su párrafo primero, autoriza a deducir las deudas contratadas con empresas residentes en el país o con establecimientos permanentes ubicados en México de residentes en el

²¹¹ Tesis P. XLV/95, "ACTIVO. EL ARTICULO 5o. DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA", Semanario y su Gaceta, tomo II, agosto de 1995, página 63, registro 200,332.

extranjero, excluyendo, en consecuencia, de dicha autorización, las deudas contraídas con empresas extranjeras sin residencia en el país. [...]. En este sentido, al prohibir el párrafo primero del citado artículo 5o. la deducción de las deudas que las personas físicas y morales sujetas del impuesto al activo tienen contratadas con empresas extranjeras y que inciden sobre su capacidad contributiva del mismo modo que las deudas contratadas con sociedades o empresas nacionales o de residentes en el extranjero con establecimientos permanentes en el país, viola el principio de equidad tributaria, consagrado en la fracción IV, del artículo 31 constitucional, en virtud de que trata de manera desigual a los contribuyentes que se encuentran en la misma situación, esto es, que tienen pasivos en sus registros contables, mismos que repercuten en el objeto del tributo.²¹²

- En el IVA, por el tratamiento discriminatorio en relación con la mecánica de acreditamiento, conforme a lo resuelto por la Primera Sala de la SCJN en la siguiente jurisprudencia:

El referido precepto viola el principio de equidad tributaria previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en virtud de que con la nueva mecánica de acreditamiento los contribuyentes que adquieran materias primas, productos terminados o semiterminados relacionados con la enajenación o prestación de servicios, por la que están obligados al pago del impuesto, podrán acreditarlo en su totalidad; sin embargo, no podrán hacerlo cuando provengan de operaciones diversas a la adquisición de mercancías o productos terminados o semiterminados, no obstante que el impuesto trasladado sea plenamente identificable con actos o actividades por los que se paga el impuesto o es aplicable la tasa del 0%. Ello es así porque al modificarse el sistema de acreditamiento que estuvo en vigor en mil novecientos noventa y nueve, se estableció la identificación y el acreditamiento del tributo trasladado al contribuyente en la adquisición "de materias primas, productos terminados o semiterminados" que se

²¹² Jurisprudencia 1ª./J. 79/2004, "ACTIVO. EL ARTÍCULO 5o., PÁRRAFO PRIMERO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, EN CUANTO HACE UNA EXCEPCIÓN A LA AUTORIZACIÓN DE CIERTAS DEDUCCIONES, VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA", Semanario y su Gaceta, tomo XX, octubre de 2004, página 13, registro 180,418.

relacionen con la enajenación o prestación de servicios por la que esté obligado al pago del impuesto [...], y de acuerdo con ello, en la medida en que el impuesto trasladado no corresponda a tales conceptos, a pesar de tratarse de actividades gravadas o exentas, no podrá ser acreditable en su totalidad, lo que da lugar a que la carga tributaria incida en el contribuyente que no pudo realizar el acreditamiento, a diferencia de aquel que sí pudo hacerlo por ubicarse en dicho supuesto [...]. Luego, la restricción de que se trata, evidentemente, impide que los contribuyentes que no tengan ese tipo de adquisiciones tengan un factor de acreditamiento del 100%, dándoles así un trato diferenciado.²¹³

- En el IVA, por la tasa diferenciada aplicable a los alimentos en estado líquido y a los alimentos en estado sólido y semisólido, en la forma resuelta por la Segunda Sala de la SCJN en la siguiente jurisprudencia:

[...] Así, al analizar las exposiciones de motivos y los dictámenes que la Comisión de Hacienda hubiere formulado al respecto, desde la entrada en vigor del artículo en estudio, no se advierten elementos que justifiquen el trato diferenciado al gravar con la tasa del 0% la enajenación de alimentos en estado sólido o semisólido y con el 10% o 15% la de alimentos en estado líquido que se establece en el texto del artículo 2o.-A, fracción I, inciso b), numeral 1, del citado ordenamiento, es decir, no existen elementos suficientes para diferenciar a la leche y a los alimentos sólidos de los demás alimentos líquidos, en virtud de que el estado físico de los alimentos no es un elemento relevante, siendo que para aplicar la tasa del 0% a la enajenación de los productos destinados a la alimentación, no debe importar si éstos son sólidos, semisólidos o líquidos, siempre y cuando se trate de alimentos. Por tanto, al resultar esa diferencia una excepción artificiosa e injustificada se concluye que el artículo 2o.-A, fracción I, inciso b), numeral 1, da un trato distinto a

²¹³ Jurisprudencia 1ª./J. 35/2006, "VALOR AGREGADO. EL ARTÍCULO 4o. DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO QUE ESTABLECE LA MECÁNICA PARA SU TRASLADO Y ACREDITAMIENTO, VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL TREINTA Y UNO DE DICIEMBRE DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y NUEVE)", Semanario y su Gaceta, tomo XXIII, junio de 2006, página 115, registro 174,817.

contribuyentes que se encuentran en igualdad de circunstancias ante la ley, a saber, la de enajenantes de productos destinados a la alimentación por el solo hecho de que éstos se encuentran en estado sólido o líquido, por lo que el citado precepto transgrede el principio de equidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos [...].²¹⁴

- En el IVA, por las distintas tasas aplicables a la enajenación de agua no gaseosa ni compuesta, atendiendo a si el envase tiene o no una capacidad superior a diez litros, conforme lo resolvió la Primera Sala de la SCJN en la siguiente jurisprudencia:

[...] En ese tenor, si de la exposición de motivos que originó la reforma a la Ley del Impuesto al Valor Agregado publicada en el Diario Oficial de la Federación el 21 de noviembre de 1991, y del procedimiento legislativo correspondiente, no se advierten elementos que justifiquen objetivamente el tratamiento diferenciado que prevé el artículo 2o.-A, fracción I, inciso c), del citado ordenamiento, vigente para el año 2004, es indudable que éste viola el citado principio constitucional al gravar con la tasa del 0% la enajenación de agua no gaseosa ni compuesta cuando su presentación sea en envases mayores de diez litros, mientras que la propia ley grava con la tasa general del 15% la enajenación de dicho líquido cuando su presentación sea en envases menores de ese volumen.²¹⁵

²¹⁴ Jurisprudencia 2ª./J. 24/2006, "VALOR AGREGADO. EL ARTÍCULO 2o.-A, FRACCIÓN I, INCISO B), NUMERAL 1, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, QUE ESTABLECE UN TRATAMIENTO DIFERENCIADO AL GRAVAR CON LA TASA DEL 0% LA ENAJENACIÓN DE ALIMENTOS EN ESTADO SÓLIDO O SEMISÓLIDO Y CON LA DEL 10% O 15% A LOS ALIMENTOS EN ESTADO LÍQUIDO, VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 1996)", Semanario y su Gaceta, tomo XXIII, marzo de 2006, página 420, registro 175,398.

²¹⁵ Jurisprudencia 1ª./J. 136/2005, "VALOR AGREGADO. EL ARTÍCULO 2o.-A, FRACCIÓN I, INCISO C), DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL OTORGAR UN TRATAMIENTO DIFERENCIADO A QUIENES ENAJENAN AGUA NO GASEOSA NI COMPUESTA, CUYA PRESENTACIÓN SEA EN ENVASES MAYORES DE DIEZ LITROS, EN RELACIÓN CON QUIENES LO HACEN EN ENVASES MENORES DE ESE VOLUMEN, VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2004)", tomo XXII, octubre de 2005, página 672, registro 176,781. En igual sentido se pronunció la

- En el IVA, por el distinto régimen aplicable a la enajenación de productos destinado a la actividad agrícola, dependiendo de si se venden completos o en partes, según lo ha resuelto la Segunda Sala de la SCJN en el siguiente criterio:

El citado precepto de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, que establece la tasa del 0% por la enajenación de los productos que señala, destinados a la actividad agrícola, incluye no solamente al producto completo (tractores para accionar implementos agrícolas), sino también a una de sus partes (llantas para tractores), pero tratándose de otros productos, como las empacadoras de forraje, sólo establece que se les aplique la referida tasa cuando se enajenan completos, pero no a alguna de sus partes aunque sean necesarias para su funcionamiento, con lo cual se transgrede el principio de equidad tributaria establecido en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en virtud de que otorga trato distinto a causantes que se hallan en situaciones jurídicas esencialmente iguales, teniendo en cuenta, además, que en ambos supuestos se persigue la finalidad que deriva de la propia disposición consistente en que con la aplicación de la tasa mencionada se fomente la actividad agrícola.²¹⁶

- En el ISR, en relación con el componente inflacionario, por cuanto que para su cálculo sólo se permite la inclusión de créditos

Segunda Sala de la SCJN en la tesis 2ª. CXIII/2005, "VALOR AGREGADO. EL ARTÍCULO 2o.-A, FRACCIÓN I, INCISO C), DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL ESTABLECER COMO EXCEPCIÓN A LA APLICACIÓN DE LA TASA DEL 0% POR LA ENAJENACIÓN DE AGUA NO GASEOSA NI COMPUESTA, QUE SU PRESENTACIÓN SEA EN ENVASES MENORES DE 10 LITROS, TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA", Semanario y su Gaceta, tomo XXII, noviembre de 2005, página 57, registro 176,618.

²¹⁶ Tesis 2ª. CCIX/2001, "VALOR AGREGADO. EL ARTÍCULO 2o.-A, FRACCIÓN I, INCISO E), DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, QUE GRAVA CON TASA DEL 0% LA ENAJENACIÓN DE EMPACADORAS DE FORRAJE, PERO NO LAS BOBINAS DE ALAMBRE RECOCIDO, PARTES NECESARIAS PARA SU FUNCIONAMIENTO, TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA, PORQUE TRATÁNDOSE DE LAS PARTES DE OTROS PRODUCTOS AGRÍCOLAS SÍ ESTABLECE DICHA TASA", Semanario y su Gaceta, tomo XIV, noviembre de 2001, página 47, registro 188,342.

denominados en moneda extranjera, cuando éstos sean necesarios para realizar la importación de bienes o servicios, según aparece en el criterio del Pleno de la SCJN que a continuación se transcribe:

[...] De ahí que al disponer el inciso a) de la fracción IV del artículo 7o.-B de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que para efectos del cálculo del componente inflacionario de los créditos, se podrán considerar los denominados en moneda extranjera, únicamente cuando sean necesarios para realizar la importación o exportación de bienes o servicios, se otorgan consecuencias jurídicas diversas a iguales presupuestos de hecho, provocando que el procedimiento para la determinación de la base gravable sea distinto para las sociedades mercantiles que se ubican en una misma hipótesis legal, pues no obstante tener un crédito en moneda extranjera, si éste no respalda importaciones o exportaciones de bienes o servicios, no será posible considerar el componente inflacionario de dichos créditos, dando lugar a un trato desigual a los iguales, distinción carente de una justificación objetiva y razonable que supere un juicio de equilibrio en sede constitucional, por lo que el citado precepto vulnera el principio de equidad tributaria contenido en la fracción IV del artículo 31 constitucional.²¹⁷

- En el ISR, cuando para efectos del cálculo del componente inflacionario de los créditos sólo se consideran los que se hubieran contratado con instituciones que componen el sistema financiero, con exclusión de cualquier otra, como fue resuelto por el Pleno de la SCJN en la siguiente tesis:

²¹⁷ Tesis P. CLVI/97, "RENTA, IMPUESTO SOBRE LA. EL INCISO A) DE LA FRACCIÓN IV DEL ARTÍCULO 7o.-B DE LA LEY RELATIVA, QUE PERMITE INCLUIR EN EL COMPONENTE INFLACIONARIO DE LOS CRÉDITOS AQUELLOS DENOMINADOS EN MONEDA EXTRANJERA, ÚNICAMENTE CUANDO SEAN NECESARIOS PARA REALIZAR LA IMPORTACIÓN O EXPORTACIÓN DE BIENES O SERVICIOS, VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 1989)", Semanario y su Gaceta, tomo VI, noviembre de 1997, página 81, registro 197,378.

[...] al disponer la fracción I del artículo 134 de la Ley del Impuesto sobre la Renta que para efectos de la determinación de la base gravable del tributo, las personas físicas podrán deducir de los ingresos que reciban por concepto de intereses el componente inflacionario de los créditos relativos, únicamente cuando éstos se hayan contratado con instituciones que componen el sistema financiero, otorga un trato desigual a los iguales, al otorgar consecuencias jurídicas diversas a presupuestos de hecho análogos, debido a que la percepción de intereses derivada de un crédito a favor proviene de contratos de naturaleza similar, independientemente de la calidad de la contraparte de quien realiza las operaciones, pues no existe una diferencia sustancial entre los intereses que se perciben con motivo de un contrato celebrado con las entidades que componen el sistema financiero y aquellas que no lo conforman [...], transgrediendo el principio de equidad tributaria, previsto en la fracción IV del artículo 31 constitucional.²¹⁸

- En el ISR, por el tratamiento dispar a la deducción por las adquisiciones de bienes de procedencia extranjera, según se trate de importaciones provisionales o definitivas, como fue resuelto por la Primera Sala de la SCJN en la siguiente tesis:

El citado artículo, al disponer que cuando se trate de la adquisición de bienes sujetos al régimen de importación temporal, éstos se deducirán hasta el momento en que se retornen al extranjero en los términos de la Ley Aduanera o, tratándose de inversiones de activo fijo, cuando se cumplan los requisitos para su importación temporal, transgrede el principio de equidad tributaria previsto en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues otorga un trato desigual a contribuyentes que realizan adquisiciones de bienes de procedencia extranjera, por el simple hecho de que se importen en

²¹⁸ Tesis P. CLVII/97, "RENTA, IMPUESTO SOBRE LA. LA FRACCIÓN I DEL ARTÍCULO 134 DE LA LEY RELATIVA, QUE PERMITE RESTAR EL COMPONENTE INFLACIONARIO DE LOS CRÉDITOS RESPECTO DE LOS INTERESES OBTENIDOS, ÚNICAMENTE CUANDO AQUÉLLOS SE HAYAN CONTRATADO CON LAS INSTITUCIONES QUE COMPONEN EL SISTEMA FINANCIERO, VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 1990)", Semanario y su Gaceta, tomo VI, noviembre de 1997, página 82, registro 197,379.

forma definitiva o temporal. En efecto, el artículo 31, fracción XV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en 2002 y 2003, no se ajusta al mencionado principio constitucional porque hace una distinción entre bienes de procedencia extranjera que constituyen mercancías, de aquellos que forman activos fijos, al señalar que para la deducción de mercancías se requiere que se importen definitivamente, o en caso de importación temporal, que se deducirán hasta el momento en que retornen al extranjero, en tanto que tratándose de activos fijos sí pueden deducirse en el momento en que se importen temporalmente, sin que exista razón legal que justifique que en un caso sí se autorice la deducción bajo el régimen temporal, y para otro esencialmente idéntico se prohíba, pese a que la única diferencia es la clase de bien que se importe, pues esa circunstancia sólo puede ser relevante para aspectos aduaneros, pero no para el pago del impuesto sobre la renta.²¹⁹

- En el ISR, por el trato discriminatorio establecido para la amortización de pérdidas provenientes de la enajenación de acciones y otros títulos valor, de acuerdo con lo resuelto por la Segunda Sala de la SCJN en la tesis que a continuación se transcribe:

[...] En este sentido, debe considerarse que la limitación que fija la fracción XVIII del artículo 25 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en cuanto impide la deducción de pérdidas originadas por la enajenación de acciones y otros títulos valor cuando resulten superiores a las ganancias obtenidas en el mismo ejercicio o en los cinco siguientes, tanto a las

²¹⁹ Tesis 1ª. CXXXVIII/2004, "RENTA. EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN XV, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE EN 2002 Y 2003, QUE ESTABLECE EL MOMENTO EN QUE SE EFECTUARÁN LAS DEDUCCIONES TRATÁNDOSE, RESPECTIVAMENTE, DE LA ADQUISICIÓN DE BIENES SUJETOS A IMPORTACIÓN TEMPORAL O DE INVERSIONES DE ACTIVO FIJO, TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA", Semanario y su Gaceta, tomo XX, diciembre de 2004, página 375, registro 179,768. En igual sentido véase la tesis 1ª. LVI/2000, "RENTA. EL ARTÍCULO 24, FRACCIÓN XVI, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE EN MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y SIETE QUE ESTABLECE EL MOMENTO EN QUE SE EFECTUARÁN LAS DEDUCCIONES TRATÁNDOSE, RESPECTIVAMENTE, DE LA ADQUISICIÓN DE BIENES SUJETOS A IMPORTACIÓN TEMPORAL O DE INVERSIONES DE ACTIVO FIJO, TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA", Semanario y su Gaceta, tomo XVII, abril de 2003, página 142, registro 184,418.

empresas controladoras o controladas con autorización para consolidar su resultado fiscal, cuyo objeto social es el de invertir en el capital de otras sociedades, como a las personas morales que se encuentran en situaciones diferentes, implica un trato inequitativo y, por ende, violatorio del citado principio, toda vez que aquella categoría de contribuyentes, de acuerdo con su objeto social, desarrolla actos de comercio o actividades empresariales de manera habitual, con lo cual las acciones con las que realiza sus operaciones se convierten en mercancías, a diferencia de las empresas que no tributan bajo el régimen de consolidación, las cuales, al hacer transacciones con acciones, obtienen ingresos extraordinarios no habituales, lo que implica un trato igual a contribuyentes que se encuentran en situaciones distintas.²²⁰

- En el ISR, por el trato diferenciado que se consigna para determinar el costo promedio por acción atendiendo al período de su tenencia, en los términos resueltos por la Segunda Sala de la SCJN en la tesis que a continuación se transcribe:

En términos del citado precepto existen dos mecanismos para determinar el costo promedio por acción atendiendo al periodo de su tenencia, uno para los casos en que los contribuyentes han tenido acciones por más de 18 meses y otro distinto para la tenencia por un periodo igual o inferior, sin que exista una causa objetiva que justifique esa distinción [...]. Lo anterior implica que mientras en el primer supuesto deben tomarse en cuenta diversos conceptos para determinar el costo real de la acción, en el segundo no, lo que incide en ambos casos en la fijación del costo real de las acciones enajenadas y, por ende, en la determinación de los ingresos obtenidos por ese hecho. En consecuencia, el artículo 24, fracción II, de la Ley del Impuesto sobre la

²²⁰ Tesis 2ª. XXXII/2002, "RENTA. EL ARTÍCULO 25, FRACCIÓN XVIII, DE LA LEY QUE ESTABLECE EL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE AL TREINTA Y UNO DE DICIEMBRE DEL AÑO DOS MIL, QUE SEÑALA QUE NO SERÁN DEDUCIBLES LAS PÉRDIDAS ORIGINADAS POR LA ENAJENACIÓN DE ACCIONES Y OTROS TÍTULOS VALOR CUANDO SEAN SUPERIORES A LAS GANANCIAS OBTENIDAS EN EL MISMO EJERCICIO O EN LOS CINCO SIGUIENTES, ES VIOLATORIO DEL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA", Semanario y su Gaceta, tomo XV, abril de 2002, página 588, registro 187,109.

Renta, al establecer un trato distinto para determinar el costo promedio por acción, atendiendo al periodo de su tenencia sin justificación para ello, transgrede el principio de equidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.²²¹

- En el ISR, por la limitación que se establece a las deducciones de previsión social relacionada con trabajadores no sindicalizados, en forma diferente a las deducciones por el mismo concepto respecto de trabajadores sindicalizados, tal como lo resolvió el Pleno de la SCJN en la siguiente jurisprudencia:

El citado precepto, al limitar la deducción de los gastos de previsión social [...], viola el principio de equidad tributaria contenido en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Ello es así, en virtud de que los contribuyentes que se ubiquen en la misma situación para efectos del impuesto sobre la renta, reciben un tratamiento distinto en razón de la forma en que se organicen sus trabajadores. Así, para este Alto Tribunal es evidente que la referida deducción se hace depender de la eventualidad de que sus trabajadores estén sindicalizados o no, así como del monto correspondiente a las prestaciones de previsión social otorgadas a los trabajadores, situación que se refiere a relaciones laborales, las cuales, en este aspecto, no son relevantes para efectos del impuesto sobre la renta -cuyo objeto lo constituye el ingreso del sujeto pasivo-. De esta manera, aun cuando los contribuyentes tengan capacidades económicas iguales, reciben un trato diferente para determinar el monto deducible por concepto de gastos de previsión social, lo que repercute en la cantidad total del impuesto a pagar, que no se justifica en tanto que atiende a aspectos ajenos al tributo. Además, lo mismo acontece en el caso de los patrones que no tienen trabajadores sindicalizados, pues en este supuesto también se

²²¹ Tesis 2ª. CXIV/2005, "RENTA. EL ARTÍCULO 24, FRACCIÓN II, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL ESTABLECER UN TRATO DISTINTO PARA DETERMINAR EL COSTO PROMEDIO POR ACCIÓN ATENDIENDO AL PERIODO DE SU TENENCIA, TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2002)", Semanario y su Gaceta, tomo XXII, diciembre de 2002, página 404, registro 176,470.

limita injustificadamente el monto de las prestaciones de previsión social deducibles, ya que no pueden exceder de un tope monetario, vinculado al salario mínimo general del área geográfica que corresponda al trabajador, violándose la equidad tributaria.²²²

e. Otros criterios de diferenciación

Ciertamente, existen situaciones tributarias cuyo encuadre constitucional, a fin de determinar la igualdad o diferenciación entre contribuyentes, requiere de mayores elaboraciones para revisar si son objetivas y razonables. Algunas de esas situaciones son las que a continuación se desarrollan, en el entendido de que existen otras más en relación con las cuales tendrían que realizarse análisis similares.

i. Contribuyentes residentes en México *versus* los no residentes

Un ejemplo es el ISR a cargo de las personas físicas y morales que no son residentes en México para efectos fiscales²²³ --generalmente extranjeros--, cuyo régimen específico de tributación se encuentra en el

²²² Jurisprudencia P./J. 129/2006, "RENTA. EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN XII, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL LIMITAR LA DEDUCCIÓN DE LOS GASTOS DE PREVISIÓN SOCIAL, VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2003)", Semanario tomo XXIV, noviembre de 2006, página 5, registro 173,886.

²²³ Las reglas sobre residencia para efectos fiscales se establecen en el artículo 9º del CFF. En el caso de personas físicas, se les considera residentes a quienes establezcan su casa-habitación en territorio nacional, y si tuvieran una o varias en otro u otros países, lo serán quienes tengan sus intereses vitales en territorio nacional, lo que se dará, por ejemplo, cuando en él tengan el centro principal de sus actividades profesionales, o bien, cuando más del 50% de sus ingresos totales en el año de calendario provengan de fuente de riqueza en México. Por otra parte, en tratándose de personas morales, se consideran residentes quienes en nuestro país establezcan la administración principal del negocio o la sede de dirección efectiva.

Título V de la ley de la materia, sobre el elemento de «fuente de riqueza» en territorio nacional, diferente de quienes sí son residentes en nuestro país, cuya regulación se establece en los Títulos II (personas morales) y IV (personas físicas) del propio ordenamiento legal.

En este caso, en nuestra opinión la justificación constitucional de ese trato diferenciado es por partida doble: por un lado, que por tratarse de un impuesto que atiende directamente a la riqueza de los contribuyentes, el mecanismo para determinar la «renta neta» de quienes no son residentes en México, es imperfecto, pues tanto la Ley del ISR, en primera instancia, y los sujetos pasivos y el SAT, en un segundo momento, carecerían de elementos verificables para hacer el cálculo respectivo con corrección y certidumbre jurídica, como lo exige el principio de proporcionalidad tributaria, a diferencia de lo que sucede --o legalmente se presupone que sucede-- con quienes son residentes en nuestro país o, incluso, quienes tienen «establecimiento permanente» en éste para efectos fiscales²²⁴, respecto de quienes esos elementos sí existen.

La otra explicación objetiva y razonable de esa diferenciación parte de la *efectividad* del sistema tributario, que deriva de la *efectividad* normativa de la Constitución²²⁵, implícita en ésta y que trasmina al orden jurídico

²²⁴ Para efectos del artículo 2º, primer párrafo de la Ley del ISR, “[...] se considera establecimiento permanente cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen, parcial o totalmente, actividades empresariales o se presten servicios personales independientes. Se entenderá como establecimiento permanente, entre otros, las sucursales, agencias, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, minas, canteras o cualquier lugar de exploración, extracción o explotación de recursos naturales.” Algunas ideas sobre este tema las desarrollamos en un diverso trabajo. [PÉREZ DE ACHA, Luis Manuel, *Establecimiento Permanente*, Editorial Themis, México, 1994].

²²⁵ Esta *efectividad* se explica así: “[...] en el caso mexicano a pesar de que no existe un texto constitucional expreso sobre el principio de eficiencia, la doctrina lo ha

nacional, acorde con la cual es razonable que quienes no sean residentes en México también tributen en el ISR, en tanto que ahí se está generando riqueza --en él se ubica la «fuente de riqueza»--, dándose así el presupuesto de capacidad contributiva de los sujetos, pero siempre que dicho impuesto, por sus características técnicas, pueda *efectivamente* recaudarse.

Sin embargo, lo que justifica el régimen fiscal diferenciado con las personas físicas y morales residentes en México, es la imposibilidad para cuantificar de manera cierta su «renta neta» respecto de cada ingreso en particular --menos aún la integral--, y la posibilidad *efectiva* de que el impuesto sea recaudado. Ésa es la razón por la que en el Título V de la Ley del ISR no se gravan los ingresos provenientes de la enajenación de bienes muebles, salvo de acciones de sociedades residentes en México o de títulos valor que representen la propiedad de inmuebles ubicados en él.

ii. Contribuyentes sin residencia fiscal en México

Ahora bien, sólo en relación con los contribuyentes que no son residentes en México para efectos fiscales, se presenta el reto de fijar

trabajado como uno de los elementos medulares para la comprensión del sistema tributario mexicano [...]. La eficiencia de los tributos, así como del sistema tributario pasa por el tamiz de la idea de un diseño racional, que esté enderezado a gravar ciertos y determinados hechos, de una manera adecuada con tal de que se alcances los propósitos de la recaudación efectiva.” [UPEGUI MEJÍA, Juan Carlos, “Principios Constitucionales del Derecho Tributario en Colombia y México”, *Temas Selectos de Derecho Tributario*, Editorial Porrúa-UNAM (en prensa), México, 2007, página 124]. Esta *efectividad* de la Constitución, y al final de cuentas del sistema tributario mexicano, es la que da sentido a expresión «en que *residan*» contenida en su artículo 31, fracción IV, en referencia a la federación, entidades federativas y municipios en relación con los cuales surgen la obligación de «contribuir al gasto público».

los parámetros objetivos y razonables para determinar el tratamiento igualitario o desigual entre ellos, sobre todo porque incluso en el mismo Título V de la Ley del ISR se establecen sistemas de tributación en función de distintas «fuentes de riqueza», como sueldos, honorarios, enajenación y arrendamiento de inmuebles, enajenación de acciones, intereses, etcétera.

Al respecto, las justificaciones de índole constitucional podrían encontrarse, por ejemplo, en la calidad de los trabajadores frente a los patrones que sean profesionistas, empresarios o arrendadores de bienes, como se explicó en otra parte; o bien, en que, bajo *finés extrafiscales* implícitos --política financiera, social, fiscal, alentar inversiones, etcétera, se justifica el diferente régimen en el ISR para cada tipo de ingreso obtenido por quienes no residen en México. Una consideración adicional es que, al carecerse de elementos ciertos para cuantificar la «renta neta», ese distinto tratamiento supone, al menos sobre bases indiciarias y conforme la misma experiencia internacional --también sobre la base de recaudación *efectiva*--, la satisfacción del principio de proporcionalidad tributaria, máxime si se tiene en cuenta que es grande el número de países que permite el acreditamiento del ISR pagado en México, al igual que éste lo permite para sus propios residentes.²²⁶

El problema, empero, surge cuando en relación con una misma categoría de ingresos, el Título V de la Ley del ISR establece distintas modalidades impositivas, tal como aconteció, por ejemplo, en el caso de la enajenación de acciones o títulos valor que representen la propiedad

²²⁶ El acreditamiento en México del ISR pagado en el extranjero, tanto para personas físicas como para personas morales, está regulado de manera amplia en el artículo 6º de la Ley del ISR.

de inmuebles, en función de si cuentan o no con representante legal en México, en los términos resueltos por la Primera Sala de la SCJN en la siguiente tesis:

El citado precepto legal, al otorgar un trato desigual mediante la imposición de distintas tasas a causantes que realizan la misma actividad, esto es, la enajenación de acciones o de títulos valor que representen la propiedad de bienes, residen en el extranjero y están obligados al pago del impuesto sobre la renta, viola el principio de equidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Lo anterior es así, porque respecto de dichos contribuyentes el legislador creó dos categorías, a saber: 1) los que debían pagar de impuesto el 20% del monto total de la operación, sin deducción alguna; y 2) los que debían hacerlo aplicando la tasa del 30% sobre la ganancia obtenida (que se determinaría conforme a lo señalado en el capítulo IV del título IV de dicha ley, sin deducir las pérdidas a que se refiere el último párrafo de su artículo 97); colocando en esta última situación jurídica privilegiada a los que tuvieran un representante en México (que reuniera los requisitos establecidos en el artículo 160 de la propia ley), y que residieran en un país donde dicho ingreso se gravara con el impuesto sobre la renta a personas morales a una tasa del 30% o superior (países de alta imposición tributaria) y, además, que se encontraran en la lista de países que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público publicaría para ese efecto en el Diario Oficial de la Federación; lo que evidencia que se dio una desigualdad de trato sin que existiera una justificación objetiva jurídica o de hecho para ello.²²⁷

²²⁷ Tesis 1ª. CLXIX/2004, "RENTA. EL ARTÍCULO 151 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE EN 1993, AL IMPONER DISTINTAS TASAS A LOS CAUSANTES QUE ENAJENEN ACCIONES O TÍTULOS VALOR QUE REPRESENTEN LA PROPIEDAD DE BIENES, RESIDAN EN EL EXTRANJERO Y ESTÉN OBLIGADOS A SU PAGO, VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA", Semanario y su Gaceta, tomo XXI, enero de 2005, página 427, registro 179,477.

iii. Contribuyentes con residencia fiscal en México

Una situación que requiere de un específico desarrollo constitucional, es el que se actualiza entre las personas morales y las personas físicas residentes en México, quienes tributan en los Títulos II y IV de la Ley del ISR, respectivamente, y para quienes, por consiguiente, operan distintos regímenes tributarios. Para todas ellas opera la regla principal de que pagarán el impuesto por la «totalidad» de sus ingresos, con independencia del lugar de su procedencia, como lo dispone el artículo 1º, fracción I del propio ordenamiento legal, en los siguientes términos:

Las personas físicas y las morales, están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos:

I. Las residentes en México, respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.

Sin embargo, en los Títulos II y IV aparecen diferencias normativas para cada grupo de contribuyentes. Algunas de esas diferencias son evidentes, como sucede con la tasa del 28% aplicable a las personas morales, en tanto que a las personas físicas se les aplica una tarifa progresiva con un máximo también del 28%. En contraste, en otros casos los sistemas son prácticamente iguales, como el que rige para las personas morales y las personas físicas que desarrollan actividades empresariales y profesionales, salvo en lo que toca a la acumulación de los ingresos, que las últimas lo hacen cuando los perciben efectivamente, mientras que las primeras los acumulan tanto en efectivo como en bienes, en crédito o en servicio.

En este supuesto, los distintos sistemas aplicables a las personas morales y a las personas físicas residentes en México pueden explicarse,

en términos constitucionales, porque al final de cuentas, a pesar de las diferentes modalidades establecidas en el Título IV, unas y otras ajustan su tributación al artículo 1º, fracción I de la Ley del ISR, antes transcrito, y pagan el impuesto respecto de la «totalidad» de sus ingresos, con independencia del lugar de donde procedan. Evidentemente, esto no necesariamente resuelve el tema de los desiguales montos porcentuales pagados a través de una tasa fija (personas morales) y de una tarifa progresiva (personas físicas), sobre todo bajo un enfoque cualitativo --sacrificio tributario en función de la riqueza idónea para soportar la carga fiscal-- propio de la equidad vertical a la que nos hemos referido con anterioridad en este trabajo.

El otro aspecto que surge en relación con las personas físicas residentes en México, es el de justificar los diferentes regímenes establecidos en el propio Título IV: salarios, actividades empresariales y profesionales, arrendamiento de inmuebles, enajenación de bienes, adquisición de bienes, intereses, obtención de premios, dividendos, y otros ingresos, cuyo común denominador que de inicio las pone en situación igualitaria, es que a la conclusión del ejercicio fiscal todas ellas deben pagar el ISR por la «totalidad» de sus ingresos.

Ahora bien, en lo que respecta a los regímenes aplicables a cada tipo de ingreso en particular, su justificación constitucional podría construirse, por ejemplo, a partir de la calidad de los trabajadores o de determinados *finés extrafiscales*. Al efecto, también sería válida la argumentación de que esas diferencias tienen como presupuesto que la capacidad contributiva de los sujetos asume diferentes modalidades, como el hecho, por ejemplo, de que la riqueza generada de manera *activa* por los contribuyentes (actividades empresariales y profesionales), tiene como contrapartida la producida en forma *estática*

(arrendamiento, dividendos, intereses), o bien, de manera *fortuita* (premios) o *esporádica* («demás» ingresos).

El problema parece aún más evidente cuando en relación con una misma categoría de ingresos, la Ley del ISR establece consecuencias de diverso tipo, tal como aconteció con las diferentes tasas aplicables a personas físicas con motivo de la obtención de premios, como aparece en la siguiente tesis de la Primera Sala de la SCJN:

Al gravar el citado precepto los ingresos derivados de la obtención de premios por loterías, rifas, sorteos, concursos y juego con apuestas, viola el principio de equidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en tanto que establece un trato diferencial para sujetos que se encuentran en la misma hipótesis de causación del tributo, pues a las personas que reciben ingresos por la obtención de los referidos premios, con excepción del juego con apuestas, se les aplica una tasa del 21%, la cual se divide aplicando un 15% como impuesto federal y 6% en aquellas entidades federativas que apliquen un impuesto local por el mismo ingreso, mientras que respecto de este último tipo de juego, la tasa es del 1% sobre el valor total de la cantidad a distribuir entre todos los boletos que resulten premiados. Por tal motivo, el citado impuesto es inequitativo, en tanto que distingue entre sujetos pasivos que obtienen un mismo ingreso derivado de la obtención de un premio, al establecer diferentes tasas derivadas de un elemento ajeno a él, y que en el caso es exclusivamente el tipo de juego.²²⁸

²²⁸ Tesis 1ª. XXV/2005, "RENTA. EL ARTÍCULO 130 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE EN 1997, VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA, AL ESTABLECER DIFERENTES TASAS CON BASE EN UN ELEMENTO AJENO AL GRAVAMEN", Semanario y su Gaceta, tomo XXI, abril de 2005, página 728, registro 178,642.

B. Los beneficios fiscales

Como hemos dicho, el principio constitucional de equidad tributaria exige que las normas generales establezcan contribuciones a los particulares en términos igualitarios para sujetos que entre sí guardan rangos objetivos de igualdad, o bien, en condiciones de disparidad para quienes se ubican en desiguales situaciones de *hecho* --con relevancia constitucional, por supuesto--, por lo que si la SCJN “[...] encuentra que el tratamiento diferente dado a una persona en una determinada situación carece de respaldo constitucional, deberá poner fin a la discriminación que de tal circunstancia deriva.”²²⁹

Aunque es usual que el principio de equidad tributaria se examine en función de las exenciones fiscales, el mismo comprende, en general, el otorgamiento de beneficios a contribuyentes que, por ese motivo, se constituyen en titulares de prerrogativas de los que no gozan los demás sujetos. Esos privilegios no consisten solamente en el otorgamiento de exenciones totales o parciales --las cuales en sí mismas evocan “[...] intuitivamente la idea de privilegio”²³⁰--, sino también en el establecimiento de supuestos de *no* causación de los tributos, de deducciones particulares, de reducciones parciales de la carga tributaria mediante bases gravables inferiores, o tasas o tarifas menores, o bien, en la liberación de ciertas obligaciones de carácter formal.

Al respecto, el Pleno de la SCJN entiende que “[...] toda subvención, exoneración o beneficio fiscal, en cierta medida afectan el principio de

²²⁹ Tesis 1ª. CXL/2005, “MEDIDAS DE EXONERACIÓN EN MATERIA FISCAL. SU PROPÓSITO DEBE RESPONDER A UN RELEVANTE INTERÉS SOCIAL O ECONÓMICO NACIONAL, Y ATENDER AL PRINCIPIO DE IGUALDAD”, *supra*, registro 176,689.

²³⁰ PONT CLEMENTE, Joan Francesc, *La Exención Tributaria* [...], página 1.

igualdad [...]”²³¹, y su Primera Sala ha señalado que la equidad tributaria opera:

[...] no sólo tratándose de exenciones de impuestos, *sino también de los supuestos de no causación de los tributos*, dado que la justicia en la imposición sólo puede alcanzarse si el legislador observa los requisitos de generalidad y abstracción, así como conserva el esquema de igualdad de las cargas públicas que pesan sobre los particulares, de manera que al crear el supuesto generador de la obligación tributaria no se conduzca con fines discriminatorios, caprichosos o arbitrarios, sino conforme a criterios objetivos que sean relevantes y tengan significación frente al objeto y fin de la ley impositiva, lo que se logra cuando el legislador, al considerar el objeto generador de la obligación tributaria, declara excluidos de la causación a supuestos en que se desarrollen actividades que estime no convenientes considerar en el nuevo tributo por razones de orden económico, de orden social, de naturaleza política o de orden público.²³²

El establecimiento por parte del Estado de excepciones o beneficios a favor de determinados contribuyentes, en sí misma no conlleva la violación al principio de equidad tributaria. De hecho, en tanto que esas excepciones o beneficios tengan sustento objetivo y razonable en el texto constitucional, no cabe siquiera asignarles el atributo de *privilegios*, en el sentido desdeñoso que se les confiere cuando adolecen de irregularidad constitucional. Cuando las situaciones de excepción o de beneficio tienen basamento constitucional, se hace efectiva la *justicia fiscal* y se actualiza la máxima de «tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales», sea ello en función de que, dependiendo del tipo de

²³¹ Tesis 1ª. CXL/2005, “MEDIDAS DE EXONERACIÓN EN MATERIA FISCAL. SU PROPÓSITO DEBE RESPONDER A UN RELEVANTES INTERÉS SOCIAL O ECONÓMICO NACIONAL, Y ATENDER AL PRINCIPIO DE IGUALDAD”, Semanario y su Gaceta, tomo XXII, noviembre de 2005, página 41, registro 176,689.

²³² Tesis P. LXXVIII/96, “IMPUESTOS. LAS REGLAS SOBRE SU NO CAUSACIÓN ESTÁN SUJETAS A LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE GENERALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS”, *supra*, registro 200,125. [Énfasis añadido].

contribuciones de que se trate, se atienda a la capacidad contributiva de los gobernados, o bien, existan otros criterios de diferenciación establecidos, derivados o inferidos de la Constitución --como sucede, por ejemplo, con el IEPS sobre tabacos labrados y cerveza--, incluyendo el de los *fines extrafiscales* a los que nos referiremos en el apartado inmediato siguiente.

Para SAINZ DE BUJANDA, las exenciones --de nuestra parte decimos que los beneficios fiscales en general-- “[...] no siempre constituyen violaciones al principio de generalidad, rectamente entendido. Muchas de ellas pueden estar impuestas por un riguroso criterio de justicia [...]. Para que no contradiga el principio de generalidad, la exención ha de tener su fundamento en la justicia tributaria. Debe eximirse lo que es justo que no tribute [...]; no debe eximirse lo que es justo que tribute [...]. Las exenciones contrarias al principio de generalidad constituyen privilegios, en el sentido peyorativo de normas excepcionales no justificadas en base a criterios de justicia.”²³³

De este modo, remata PONT CLEMENTE: “La exención debe formularse de tal manera que tribute lo que es justo que tribute y no tribute lo que es justo que no tribute”²³⁴; y continúa: “A pesar de que los civilistas suelen considerar como ejemplo de ley excepcional --y de privilegio-- a la exención de impuestos, tal construcción debe ser revisada, en la medida en que tributo y exención no hallan su fundamento en principios distintos, como puede parecer superficialmente, sino en un mismo principio, el de capacidad económica. De esta forma, la exención no será derecho excepcional, sino más bien, *derecho especial*, que aplica los

²³³ SÁINZ DE BUJANDA, Fernando, *Lecciones de Derecho Financiero* [...], página 105.

²³⁴ PONT CLEMENTE, Joan Francesc, *La Exención Tributaria* [...], página 10.

mismos principios de la norma general a casos concretos o a determinadas personas [...]. Las exenciones tributarias deben atender a la consecución de un sistema tributario justo y, por tanto, respetar el criterio de capacidad económica.”²³⁵

El establecimiento de beneficios tributarios en favor de un grupo de contribuyentes produce que, por un lado, estén los beneficiarios de los mismos; y al mismo tiempo, pero en una situación contraria, se encuentren las personas que, al no resultar beneficiadas, continúen sujetas al régimen impositivo general y, por ello, en una situación de desventaja y discriminación respecto de los otros. No se trata, por supuesto, de representar este tema como un conflicto directo y personalizado entre los contribuyentes privilegiados y quienes no lo son, en el que éstos tratarían de arrancar o anular los beneficios de que gozan aquéllos.

En un sentido pragmático, como en sus inicios campeó en el ámbito doctrinario, las exenciones tributarias constituyen el anverso de una misma moneda, cuyo reverso es la desigualdad en que quedan los demás contribuyentes. La evolución jurídica de los conceptos, sin embargo, ha distanciado ahora a las exenciones de dicho enfoque, pues como lo explica PONT CLEMENTE: “La exención es resultado de la confluencia de dos normas: la que determina la sujeción y la que establece los supuestos de exención. Desde un punto de vista jurídico, no cabe concebir una exención como salvedad a la regla general, sino como una especificación de la misma.”²³⁶

²³⁵ *Ídem*, páginas 4 y 5. [El énfasis aparece en el original].

²³⁶ *Ídem*, página 21.

Las exenciones, abunda GUILIANI FONROUGE, ya no cabe analizarlas “[...] desde el ángulo opuesto al del tributo o al del deber de tributar. Más que el ‘anverso y reverso de la misma medalla’ o ‘de la teoría del tributo vista al revés’, se pasó a considerar a la exención como una manifestación del deber de contribuir. En efecto, se afirma que no hay una norma que defina el hecho imponible y una contraria que actúe en sentido inverso, sino que se trata de una única norma que determina la sujeción al tributo, pero que puede llevarse a cabo con distintas modalidades [...]. En síntesis, el hecho exento no aparece como antitético del hecho imponible, sino como parte integrante de él, como una de las múltiples modalidades en que éste se puede llevar a cabo; la exención es una forma de ser del tributo, una modalidad de la imposición, una expresión del deber de contribuir.”²³⁷

Al respecto, en otra parte sostuvimos que: “[...] el establecimiento de ‘normas de exención’ que, como se dijo, completan el contenido del hecho imponible y definen los alcances del mismo, eventualmente pueden provocar un vicio en el ‘sistema normativo’ del tributo que derive en la anulación del mismo, ya que si el respectivo hecho imponible se instituye y define en un ‘sistema normativo’ y una de sus partes --las ‘normas de exención’-- carece de regularidad constitucional, entonces dicho sistema tendrá que invalidarse en su integridad en relación con los sujetos pasivos que continúan obligados a pagar el tributo con base en las ‘normas impositivas’ [...]. Por ello, nuestra conclusión es que el vicio de algunas de las partes del ‘sistema normativo’ de los tributos --en el caso particular de las ‘normas de exención’--, conlleva la nulidad tanto de estas últimas [*sic*] normas

²³⁷ GUILIANI FONROUGE, Carlos M., *Derecho Financiero*, volumen I, quinta edición, Ediciones Depalma, Buenos Aries, 1993, páginas 319 y 320.

como de las 'normas impositivas', es decir, la anulación de todo el 'sistema normativo'. De no aceptarse este criterio, pudiera llegarse al extremo de que aun cuando las 'normas de exención' formaran parte integrante del hecho imponible y definiesen el alcance de éste, su irregularidad constitucional no trascendiera ni perturbara el 'sistema normativo' al cual tales normas están incorporadas."²³⁸

Estas últimas ideas han sido admitidas por el Pleno de la SCJN, quien sostiene que "[...] si la exención en materia tributaria consiste en que, conservándose los elementos de la relación jurídico-tributaria, se libera de las obligaciones fiscales a determinados sujetos, por razones de equidad, conveniencia o política económica, lo que *afecta el nacimiento y cuantía de dichas obligaciones, se concluye que la exención se integra al sistema del tributo*, de modo que su aprobación, configuración y alcance debe realizarse sólo por normas con jerarquía de ley formal y material."²³⁹

Así, las situaciones de excepción o de beneficio carentes de bases objetivas y razonables, se traducen en privilegios fiscales reprochables

²³⁸ PÉREZ DE ACHA, Luis Manuel, y REVILLA MARTÍNEZ, Eduardo, "Exenciones de Impuestos", *Estudios Tributarios*, Instituto de Estudios Parlamentarios "Eduardo Neri", Congreso del Estado de Guerrero, México, 2001, página 67. En este artículo aducimos la nulidad del sistema tributario cuyas 'normas de exención' vulneren el principio de equidad tributario, lo cual amerita ahora la precisión de que la afirmación correcta es que las declaratorias de inconstitucionalidad por parte del Poder Judicial de la Federación acarrearán la invalidez, total o parcial, del 'sistema normativo', el cual comprende las 'normas impositivas'.

²³⁹ Jurisprudencia P./J. 31/2002, "EXENCIONES FISCALES. CORRESPONDE AL PODER LEGISLATIVO ESTABLECERLAS EN LEY, DE CONFORMIDAD CON EL SISTEMA QUE REGULA LA MATERIA IMPOSITIVA, CONTENIDO EN LOS ARTÍCULOS 31, FRACCIÓN IV, 28, PÁRRAFO PRIMERO, 49, 50, 70 Y 73, FRACCIÓN VII, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL", *Semanario y su Gaceta*, tomo XVI, julio de 2001, página 998, registro 186,581. [Énfasis añadido].

para efectos constitucionales, caso en el cual los sujetos discriminados podrán enderezar su pretensión procesal no tanto para destruir o invalidar los privilegios conferidos a otros contribuyentes, sino para hacer inaplicable el régimen general de tributación en que se ubican. La intensa labor jurisprudencial desarrollada por la SCJN en el tema de la equidad tributaria así lo ha demostrado, como se acredita con la prolija cita de precedentes aislados y jurisprudenciales citados a lo largo de este trabajo.

La transgresión --privilegio o discriminación-- al principio de equidad tributaria puede darse por distingos que las normas tributarias hagan entre contribuyentes sin tener una causa justificada para ello, bajo alguna de las modalidades que a continuación se ejemplifican:

- Porque expresamente excluyen de la carga tributaria a un selecto grupo de contribuyentes, como sucedió con la exención del IMPAC a las empresas que componen el sistema financiero, en los términos resueltos por el Pleno de la SCJN en la siguiente jurisprudencia:

El artículo 6o., fracción I de la Ley del Impuesto al Activo, vigente en su origen (actual fracción II) al establecer que exenta del pago del tributo a las empresas que componen el sistema financiero, transgrede el principio de equidad tributaria, consagrado en el artículo 31, fracción IV constitucional, en virtud de que teniendo estas empresas activos destinados a actividades empresariales, y no presentarse respecto de ellas ninguna situación de beneficio o justificación social que pudiera fundar un trato privilegiado de exención, no existe razón alguna por la que respecto de ellas no se establezca que al ser sujetos del tributo deban pagar el impuesto al activo, el cual podrán acreditar al impuesto sobre la renta efectivamente pagado, sin que pueda argüirse como justificación de tal exención la dificultad para medir con exactitud el activo neto afecto a sus actividades empresariales por el hecho de operar con ahorro captado del público y con depósitos efectuados por el

mismo, como se señala en la exposición de motivos de la Ley, pues tal circunstancia, en todo caso, podría dar lugar a prever una forma especial de determinación de la base del tributo, pero de ningún modo justifica su exención, máxime que tales empresas son contribuyentes del impuesto sobre la renta, de manera tal que si pueden determinar sus utilidades para efectos de este impuesto, no existe razón alguna para presumir que en el impuesto al activo, esencialmente vinculado a aquél, no puedan hacer la determinación relativa [...], lo que obliga concluir que la exención de mérito introduce dentro del sistema del tributo un trato desigual a iguales, lo que resulta violatorio del artículo 31, fracción IV de la Constitución, en cuanto previene como un requisito esencial de las contribuciones que sean equitativas.²⁴⁰

- Porque en forma discriminatoria excluyen de un determinado beneficio impositivo a contribuyentes que, en función de su situación frente a los sujetos beneficiados, sí debieran tenerlo, como es el caso de la exención prevista en el artículo 109, fracción XXVIII de la Ley del ISR, respecto de la regalías percibidas por los autores por permitir a terceros la publicación de obras escritas de su creación en libros, periódicos o revistas para su enajenación al público, excepto en los casos de que ellos también perciban otros ingresos de quien los paga, o bien, sean socios o accionistas en más del 10% del capital social de la persona moral que efectúa los pagos. En la respectiva tesis, la Primera Sala de la SCJN resolvió lo siguiente:

Al establecer el citado precepto que no se pagará el impuesto sobre la renta por la obtención de los ingresos derivados de regalías que perciban los autores por permitir a terceros la publicación de obras escritas de su creación en libros, periódicos o revistas para su enajenación al público, excepto, entre otros supuestos, cuando quien los perciba obtenga también ingresos de quien los paga, o sea socio o accionista en más del

²⁴⁰ Jurisprudencia P./J. 10/96, "ACTIVO, IMPUESTO AL. LA EXENCIÓN A LAS EMPRESAS QUE COMPONENTEN EL SISTEMA FINANCIERO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA", Semanario y su Gaceta, tomo III, marzo de 1996, página 38, registro 200,115.

10% del capital social de la persona moral que efectúa los pagos, transgrede el principio de equidad tributaria previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Lo anterior es así pues se da un trato diferente a los autores que se ubiquen en las hipótesis de los incisos a) y b) de la fracción XXVIII del artículo 109 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en 2002, aun cuando el hecho imponible del impuesto es el mismo para todos los sujetos pasivos, a saber: la obtención de regalías por permitir a terceros la publicación de obras escritas de su creación [...].²⁴¹

En estos casos, la pretensión de los contribuyentes discriminados no se centró en la destrucción o invalidación de los privilegios fiscales conferidos a otras personas, sino en la inaplicación del régimen tributario general por cuanto que los trataba en forma discriminatoria, es decir, inequitativamente.²⁴² Por lo demás, ellos no tuvieron la carga procesal de exhibir pruebas tendientes a acreditar la violación al artículo 31, fracción IV de la Constitución, pues como lo señala la Segunda Sala de la SCJN:

²⁴¹ Tesis 1ª. LXIII/2004, "RENTA. EL ARTÍCULO 109, FRACCIÓN XXVIII, INCISOS A) Y B), DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE EN 2002, QUE EXCLUYE DE LA EXENCIÓN A LOS AUTORES QUE PERCIBAN REGALÍAS, PERO QUE TAMBIÉN OBTENGAN INGRESOS DE LAS EMPRESAS EDITORIALES QUE LAS PAGAN, O SEAN SOCIOS O ACCIONISTAS EN MÁS DEL 10% DEL CAPITAL SOCIAL DE AQUÉLLAS, TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA", Semanario y su Gaceta, tomo XIX, junio de 2004, página 240, registro 181,285.

²⁴² Un tema interesante en relación con el cual no fue posible ubicar precedentes de la SCJN, concierne al fenómeno inverso al señalado en esta parte: que las normas legales confieran un trato igualitario a contribuyentes que entre sí guardan rangos objetivos de desigualdad. Ése fue el caso de la declaratoria de inconstitucionalidad del artículo 10 de la Ley del ISR vigente a partir del año de 1987, por cuanto establecía la tasa fija del 35% para las personas morales, mediante ejecutoria emitida por el Pleno de la SCJN en el toca A.R. 6141/90, en sesiones públicas celebradas los días 7 y 19 de enero de 1993, por cuanto que se estimaron violados los principios de proporcionalidad y equidad tributarias en perjuicio de la empresa Porcelanite, S.A. de C.V. Aunque es fehaciente la existencia de esta ejecutoria, la misma nunca fue publicada en el Semanario ni en el Semanario y su Gaceta.

[...] cuando se impugna una norma fiscal por estimar que es violatoria de los mencionados principios constitucionales y que dicha violación afecta a la categoría de contribuyentes a la que pertenece el agraviado, éste no está obligado a demostrar que el resto de los contribuyentes que se ubican en el mismo supuesto de causación se encuentran en una situación idéntica a la suya, salvo que la violación a dichos principios la haga derivar, exclusivamente, de las circunstancias o particularidades que lo rodean a él en lo individual.²⁴³

C. Los fines extrafiscales²⁴⁴

a. Sus características

El objetivo de los *finés extrafiscales* de las contribuciones es, por un lado, alentar, propiciar, auspiciar o fomentar determinadas conductas o actividades por parte de los gobernados; o bien, inhibirlas, reprimirlas o desanimarlas, tal como lo expresa CASADO OLLERO: “[...] a los efectos que ahora interesan, cabe esquematizar, simplificándola, la utilización extrafiscal del instrumento tributario en las dos siguientes técnicas de actuación: o como mecanismo de aliento, promoción, incentivo o estímulo, o bien, en sentido contrario, como instrumento de limitación, freno, desincentivo, disuasión o sanción... En el primer caso, a través de normas tributarias en las que, por razones extrafiscales, se establezcan exenciones, bonificaciones, créditos de impuestos o, en general,

²⁴³ Tesis 2ª. LXXX/2001, “PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD. POR REGLA GENERAL, LA VIOLACIÓN A ESTOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES NO ES OBJETO DE PRUEBA, PUES LA CONSTITUCIONALIDAD DE LAS NORMAS FISCALES DEBE ANALIZARSE ATENDIENDO AL UNIVERSO DE GOBERNADOS QUE SE UBICAN EN EL SUPUESTO NORMATIVO QUE PREVEN”, Semanario y su Gaceta, tomo XIII, junio de 2001, página 310, registro 189,411.

²⁴⁴ Para referirse a los fines *extrafiscales* de las contribuciones también es aceptable como expresión la de los fines *no fiscales* de las mismas. En este trabajo utilizamos la primera, por ser la que tiene aceptación expresa por parte de la SCJN.

medidas de favor fiscal o efecto desgravatorio, y en segundo, mediante la adopción de normas, en sentido estricto, impositivas (creación de tributos o establecimiento de hechos imponibles cuya primordial finalidad sea extrarrecaudatoria) o de efecto agravatorio de prestaciones tributarias ya establecidas (recargos, negación, reducción o pérdida de exenciones, bonificaciones, etc.).²⁴⁵

En esta afirmación, tanto la doctrina nacional²⁴⁶ como la extranjera²⁴⁷ son coincidentes, y el Pleno de la SCJN lo ha ratificado en los términos siguientes:

Además del propósito recaudatorio que para sufragar el gasto público de la Federación, Estados y Municipios tienen las contribuciones, éstas pueden servir accesoriamente como instrumentos eficaces de la política financiera, económica y social que el Estado tenga interés en *impulsar, orientando, encauzando, alentando o desalentando* ciertas actividades o usos sociales, según sean considerados útiles o no, para el desarrollo armónico del país, mientras no se violen los principios constitucionales rectores de los tributos.²⁴⁸

²⁴⁵ CASADO OLLERO, Gabriel, "Los Fines no Fiscales de los Tributos", *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, Editoriales de Derecho Unidas, Madrid, 1991, página 485.

²⁴⁶ Véanse DE LA GARZA, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano* [...], páginas 266 a 270; FLORES ZAVALA, Ernesto, *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas* [...], páginas 276 a 280; y GORDOA LÓPEZ, Ana Laura, *Los Fines Extrafiscales en el Sistema Tributario Mexicano*, S.E., Editorial Porrúa, S.A., México, 2000, páginas 75 a 82. Al igual que otros temas tributarios, en México el desarrollo doctrinal acerca de la extrafiscalidad de las contribuciones es bajo.

²⁴⁷ Una pronta y vasta referencia de la doctrina extranjera en torno a este tema puede ubicarse con facilidad en RÍOS GRANADOS, Gabriela, *Tributación Ambiental: la Contribución por Gasto*, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, serie Doctrina Jurídica, número 392, México, 2007, páginas 34 a 48.

²⁴⁸ Jurisprudencia P./J. 18/91, "CONTRIBUCIONES. FINES EXTRAFISCALES", *Semanario*, tomo VII, junio de 1991, página 52, registro 205,798. [Énfasis añadido].

De este modo, los *finés extrafiscales* implican la necesidad o conveniencia de que el Estado cumpla con determinados propósitos prescindiendo, en mayor o menor medida, de objetivos recaudatorios de las contribuciones, connaturales a las mismas, pues como lo expresa GARCÍA BUENO: “[...] la necesidad de crear en el sistema jurídico mexicano contribuciones de contenido extrafiscal exige una doble función: de justicia tributaria y de justicia fiscal. En el primer caso, el principio de capacidad contributiva es el exponente de la justicia y la racionalidad de las contribuciones; en el segundo, se hacen válidos el resto de los valores constitucionales que persiguen fines de justicia social. Su desarrollo no queda al arbitrio de la autoridad, sino respaldada por el texto constitucional, a través de los valores que lo permitan.”²⁴⁹

En una hipótesis, cuando por conducto de los *finés extrafiscales* se procura la inhibición o restricción de actividades o conductas de los gobernados, por ello se *agravan* las cargas tributarias o se *imponen* nuevas o adicionales contribuciones, por lo que si bien el objetivo primario no es recaudatorio, de cualquier modo, al final de cuentas, se produce este efecto. En el otro extremo, cuando los *finés extrafiscales* tienden a fomentar o alentar determinadas actividades o conductas, se hace efectivo un fracaso tributario, pues las respectivas contribuciones no representan “[...] ningún ingreso al Estado, porque a medida que se logra la finalidad perseguida disminuye su virtualidad recaudatoria. La *intentio legis* del tributo no es crear una nueva fuente de ingresos públicos con fines estrictamente fiscales, sino disuadir a los sujetos del tributo, estimular a aquellos para que realicen determinadas

²⁴⁹ GARCÍA BUENO, Marco César, “Principios Tributarios Constitucionalizados. El Principio de Capacidad Contributiva” [...], página 44.

conductas.”²⁵⁰ GARCÍA DORADO lo ratifica de la siguiente manera: “Pero el tributo también sirve de instrumento para otros fines constitucionales. Cuando el tributo se aleja de la función financiera sacrificando parte de su recaudación al servicio de otro u otros objetivos, entonces se habla de la finalidad extrafiscal o no financiera de los tributos, o también de tributos extrafiscales. Esta función extrafiscal del tributo se integra dentro de una concepción de la Hacienda intervencionista, superando su concepción neutral, como consecuencia de la definición constitucional del Estado social y democrático de Derecho.”²⁵¹

Ante ambas hipótesis --de fomento o de inhibición--, JARACH opina que los *finés extrafiscales* han provocado una crisis al principio de igualdad tributaria “[...] por el choque de las nuevas tareas que la ciencia de las finanzas públicas ha asignado a la política fiscal. Frente a ésta ya ha perdido su carácter de principio fundamental en materia de impuestos y se ha abierto paso a la concepción de los incentivos tributarios. Además de la igualdad como guía del legislador, asoman los propósitos de premio o castigo de las actividades económicas que se quieren promover o desalentar, respectivamente. Al lado de la igualdad como base de los impuestos, según las finanzas clásicas aparece con vigor y tiende a tomar el lugar de la igualdad, el propósito de la redistribución del ingreso o el del mantenimiento de la plena ocupación y del crecimiento sostenido de la renta nacional o incluso también, el de la lucha contra la inflación.”²⁵²

²⁵⁰ RÍOS GRANADOS, Gabriela, *Tributación Ambiental: la Contribución por Gasto* [...], página 45. [El énfasis aparece en el original].

²⁵¹ GARCÍA DORADO, Francisco, *Prohibición Constitucional de Confiscatoriedad y Deber de Tributación* [...], página 63.

²⁵² JARACH, Dino, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, segunda edición, Editorial Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1996, página 324.

En esta línea, GARCÍA BUENO sostiene: "Estamos concientes, por otra parte, de que la tributación no puede ser producto de una concepción eminentemente jurídica, su contenido se determina, a su vez, por decisiones de carácter político, económico y social. Pretender, en consecuencia, que el legislador, apegado únicamente a criterios de equidad, vote por tal o cual normativa tributaria, es incoherente con la situación nacional"²⁵³; y continúa: "Se pudiera pensar que el tributo tiene una única función recaudadora. Su papel irrumpe, empero, en aquellos otros objetivos constitucionales. Adquiere, subsiguientemente, una gama de posibilidades de tinte extrafiscal. Se pierde la calidad recaudatoria y se persigue un designio diferente, en su calidad de instituto político, social, económico o cultural. Por tanto, los impuestos no se crean únicamente con la finalidad de obtener ingresos, son un medio directo para la consolidación de actos y hechos con contenido político, económico y social [...]. Señalar la línea donde termina la fiscalidad e inicia la extrafiscalidad no es nada fácil. La frontera entre una y otra se confunde. Una contribución, fácilmente, puede conjugar ambos aspectos, aún cuando estos sean mínimos [...]."²⁵⁴

RÍOS GRANADOS complementa lo anterior, aunque con el propósito de diferenciar los *efectos* extrafiscales y la *finalidad* extrafiscal de las contribuciones, en los siguientes términos: "En el caso de los impuestos, se observa un efecto en el ingreso y un efecto de sustitución; así, los impuestos tienen como efecto inmediato el cambio de comportamiento de los contribuyentes. La existencia de estos efectos crea incentivos en el gobierno para provocar ciertos comportamientos de los contribuyentes. Desde esta concepción, se ha llegado a hablar de la

²⁵³ GARCÍA BUENO, Marco César, "Principios Tributarios Constitucionalizados. El Principio de Capacidad Contributiva" [...], página 43.

²⁵⁴ *Ídem*, páginas 41 y 42.

función incentivadora de los instrumentos tributarios, y, nos atrevemos a decir que, esto es la expresión de los efectos de los impuestos [...]. Así, se puede hablar de los efectos fiscales de los tributos, considerados como posteriores a la aplicación de éstos y que posiblemente no se lleguen a producir, y de los propiamente fines extrafiscales, que son concebidos en la mente del legislador en un primer término y que buscan producir un cambio de comportamiento en el contribuyente.”²⁵⁵

Al referirse a las repercusiones de distinto grado que presentan las contribuciones con *finés extrafiscales*, CASADO OLLERO expresa: “No es posible, en efecto, ignorar que con la aplicación o el simple anuncio de cualquier tributo, o con la preparación incluso de cualquier medida tributaria se desencadenan, directa o indirectamente, consecuencias *no fiscales* [...]. Pero una cosa es que los *efectos no fiscales* aparezcan de uno u otro modo conectados a todo tributo, y, por consiguiente, la coetaneidad con la que en toda figura tributaria la función extrafiscal acompaña, en mayor o menor medida, a la puramente recaudatoria, y otra distinta el empleo del instituto tributario no como recurso financiero, fuente de financiación, sino como instrumento intervencionista prioritariamente orientado hacia objetivos extrafiscales, distintos e independientes, claro es, del propósito recaudatorio.”²⁵⁶

Aunque no es éste el momento de abundar sobre finanzas públicas y responsabilidad social del Estado, es necesario señalar que el carácter

²⁵⁵ RÍOS GRANADOS, Gabriela, *Tributación Ambiental: la Contribución por Gasto* [...], páginas 9 y 10. Bajo un enfoque sociológico, los *efectos* extrafiscales de las contribuciones llegan, además de los señalados por la autora, a materializarse en situaciones de resistencia fiscal tales como la evasión tributaria, el abuso de la planeación estratégica y el creciente litigio constitucional y en sede administrativa.

²⁵⁶ CASADO OLLERO, Gabriel, “Los Fines no Fiscales de los Tributos” [...], página 456. [El énfasis aparece en el original].

redistributivo implícito en el fenómeno tributario se satisface, en forma directa, a través del gasto público en educación, salubridad general, seguridad pública, desarrollo urbano, infraestructura pública, etcétera. Sin embargo, un resultado de igual o semejante naturaleza, así como la consecución de otros objetivos políticos y sociales, se alcanza también a través de contribuciones con *finés extrafiscales*, puesto que “[...] la percepción del ingreso tributario no es más que un objetivo intermedio, encauzado a la realización de una diversidad de fines que son siempre, en último extremo, fines de orden extrafiscal. Y como se ha escrito, creemos que atinadamente, el hecho de que tales fines se persigan *directamente* por el tributo, esto es, sin recorrer el iter normal imposición-ingreso-gasto, para nada hace desaparecer ni la función propia ni la naturaleza del tributo, sino que únicamente provoca la aceleración del resultado final, simplificando el procedimiento de realización.”²⁵⁷

Las ideas de LEJEUNE VALCÁRCEL nos son útiles para concluir esta parte afirmando que, “[...] en primer lugar, la existencia de impuestos fiscales químicamente puros es algo que, a nuestro juicio, resulta totalmente imposible de verificar en cualquier ordenamiento tributario. Todos los impuestos producen unos efectos económicos --queridos o no--, y tales efectos han de ser y son de hecho ponderados por el legislador a la hora de establecerlos y regularlos [...]. Esto, indudablemente, no es otra cosa que hacer política económica mediante impuestos fiscales. En segundo lugar, ningún impuesto puede ser considerado exclusivamente como

²⁵⁷ *Ídem*, páginas 466 y 467. [El énfasis aparece en el original].

extrafiscal, dada la intrínseca *susceptibilidad de todo impuesto de procurar ingresos* al erario público [...].”²⁵⁸

b. La Constitución y los *finés extrafiscales*

En el contexto de las ideas expuestas en este trabajo, se perfila una conclusión obligada: que los *finés extrafiscales* de las contribuciones tienen que contar con reconocimiento en la Constitución, que en México no consta de manera explícita, por lo que los mismos necesariamente deben derivarse o inferirse de ella, a partir del hecho de que, al igual que la equidad tributaria --y el principio de proporcionalidad--, los *finés extrafiscales* están inmersos en el contexto genérico de *justicia constitucional* o, en su caso, operan en los ámbitos programáticos de índole económica y social regulados por la Constitución.

De este modo, bajo la égida de la *justicia constitucional* resulta que la *justicia fiscal* confluye, por un lado, con la justicia social y, por el otro, con el programa económico de la Constitución. Todo queda así enmarcado en la idea amplia de *justicia constitucional*, que es el género de todas esas especies. No hay antinomia entre éstas, sino complementariedad normativa, como lo exige la interpretación unitaria y sistemática de los diversos preceptos constitucionales.

La validez de los *finés extrafiscales* de las contribuciones se ha puesto en entredicho por algunos Ministros de la SCJN, cuestionando su justificación a la luz del artículo 31, fracción IV de la Constitución, tal como consta en las ideas que a continuación se transcriben:

²⁵⁸ LEJEUNE VALCÁRCEL, Ernesto, “Aproximación al Principio Constitucional de Igualdad Tributaria” [...], página 142.

Planteadas en estos términos la controversia, los suscritos consideramos que es inexacto el criterio de la mayoría, pues los fines extrafiscales, cualesquiera que éstos sean, no pueden servir de pretexto para dejar de observar las garantías que en materia tributaria establece en favor de los particulares el artículo 31, fracción IV, constitucional.

[...]

Entre las razones que omitieron estudiarse, y que hubieran permitido a la mayoría emitir una ejecutoria congruente con el reclamo de la quejosa, podemos destacar las siguientes:

a) *Los "tributos extrafiscales" son, ante todo, tributos, y como tales, deben también responder a las exigencias constitucionales que sujetan a los tributos en general. Por esta razón, deben respetar los principios constitucionales de proporcionalidad y equidad tributarias.*

[...]

Ello significa que nuestra Constitución no ofrece respaldo suficiente a la sustitución de los principios de justicia tributaria por otros criterios que no sean los de proporcionalidad y equidad tributarias. Por tanto, la imposición o desgravación del tributo sólo puede ser justa en cuanto no suponga una vulneración de los principios constitucionales tributarios.

En este sentido, el "tributo con fines extrafiscales" (financieros, económicos o sociales) no puede ser llevado hasta el punto de crear peligros económicos o violar principios jurídicos. Permitir tratamientos discriminatorios de capacidades económicas formalmente iguales, en nombre del interés colectivo (o hidráulico como en el caso), no significa atribuir al legislador un poder ilimitado; exigir primero los requisitos constitucionales de proporcionalidad y equidad, para calificarlos luego en sentido social (o hidráulico), conduce a un absurdo jurídico: quitar con una mano lo que se ha dado con la otra.

[...]

Lo anterior demuestra que la utilización extrafiscal del tributo puede significar una reestructuración indirecta del hecho imponible que lo genera. Además, el legislador fiscal, al determinar las consecuencias económicas de ciertas actividades privadas, puede influenciarlas de modo decisivo --facilitarlas, impedir las o desviarlas-- aunque sigan siendo para las leyes que las regulan formalmente iguales. Puede, en definitiva, reformar de hecho ciertos sectores o actividades económicas, alterando -por vía de hecho- las normas materiales que los regulan.

De esta forma, los tributos extrafiscales, sobre todo los que fijan una excesiva imposición, pueden indebidamente establecer a cierta actividad

económica límites o frenos que no derivan de su regulación material. Por ello, el criterio de la mayoría debió fijar una limitación a la utilización extrafiscal de los tributos, a efecto de respetar no sólo los límites concernientes específicamente a la potestad tributaria (principios constitucionales tributarios), sino también aquellos que se contienen en las normas que regulan determinada actividad económica, pues de otra manera se hace irrisoria la libertad de iniciativa económica y la propiedad privada.²⁵⁹

Estas ideas son coincidentes con los cuestionamientos que sobre los *finés extrafiscales* se han formulado por SÁINZ DE BUJANDA, quien señala: “Nos encaramos así forzosamente con el espinoso problema de las exenciones con fines extrafiscales, aspecto parcial del problema más general de la Hacienda como instrumento de política económica. La exención, en efecto, se suele utilizar como instrumento de incentivo y estímulo de la economía [...]. La interrogante es tanto más acuciante cuanto que el desarrollo económico y la redistribución de la renta constituyen innegablemente imperativos de justicia, con los que, aparentemente, la justicia puede entrar en colisión. La respuesta, sin embargo, ha de ser negativa. La justicia es sólo una. No se puede admitir la colisión entre dos especies de justicia y jamás la injusticia puede servir a la justicia. Desde el punto de vista jurídico positivo, la equitativa distribución de la carga fiscal no puede sacrificarse para el logro de otros fines, por muy elevados y atrayentes que éstos sean [...].”²⁶⁰

²⁵⁹ Votos minoritarios de los Ministros Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Genaro David Góngora Pimentel y Guillermo I. Ortiz Mayagoitia, publicados en el Semanario y su Gaceta, tomo VII, febrero de 1998, páginas 263 a 288, y en el Semanario y su Gaceta, tomo VII, marzo de 1998, páginas 485 a 491, en los cuales expresamente se alude al tema de los *finés extrafiscales* de los derechos de que se trata, en contraposición al criterio sustentado en la ejecutoria aprobada por la mayoría. [Énfasis añadido].

²⁶⁰ SÁINZ DE BUJANDA, Fernando, *Lecciones de Derecho Financiero* [...], páginas 105 y 106.

Esa discrepancia llevó a la Primera Sala de la SCJN a la elaboración de un concepto de los *fines extrafiscales* que, sin sustento expreso en la Constitución, se derivara o infiriera de ella, tal como se resolvió en la siguiente jurisprudencia:

De conformidad con el artículo 25 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, corresponde al Estado la rectoría del desarrollo nacional para garantizar que éste sea integral y sustentable, el cual debe ser útil para fortalecer la soberanía nacional y su régimen democrático, en el que se utilice al fomento como un instrumento de crecimiento de la economía, del empleo y para lograr una justa distribución del ingreso y de la riqueza, y que permita el pleno ejercicio de la libertad y dignidad de los individuos, grupos y clases sociales protegidos por la Constitución Federal, por lo que el ente estatal planeará, coordinará y orientará la actividad económica, y llevará a cabo la regulación y fomento de las actividades que demande el interés general en el marco de libertades otorgado por la propia Ley Fundamental. Asimismo, el citado precepto constitucional establece que al desarrollo nacional concurrirán, con responsabilidad social, los sectores público, privado y social, así como cualquier forma de actividad económica que contribuya al desarrollo nacional; que el sector público tendrá, en exclusiva, el control y propiedad de las áreas estratégicas que señala la Constitución, y podrá participar con los sectores privado y social, en el impulso de las áreas prioritarias; que bajo criterios de equidad social y productividad se apoyará e impulsará a las empresas sociales y privadas, con sujeción a las modalidades que dicte el interés público, así como al uso de los recursos productivos, donde se atiende al beneficio general, cuidando su conservación y el medio ambiente, y que en la ley se alentará y protegerá la actividad económica de los particulares, y proveerá las condiciones para que el desenvolvimiento del sector privado contribuya al desarrollo económico social. En congruencia con lo anterior, *al ser los fines extrafiscales, razones que orientan a las leyes tributarias al control, regulación y fomento de ciertas actividades o sectores económicos*, matizando sus objetivos con un equilibrio entre la rectoría estatal y las demandas del interés público, se concluye que el indicado artículo 25 constitucional constituye uno de los fundamentos de

dichos fines, cuya aplicación debe reflejarse en la ley, sus exposiciones de motivos, o bien, en cualquiera de sus etapas de formación.²⁶¹

Lo relevante de esta jurisprudencia es que al reconocer que el artículo 25 de la Constitución es «uno de los fundamentos» de los *finés extrafiscales* de las contribuciones, en forma tácita acepta que los mismos pueden tener otros fundamentos constitucionales, por lo que nada impide que los propios fines se localicen en otros preceptos constitucionales. Así, por ejemplo, puede atenderse al derecho de toda persona de tener un “medio ambiente adecuado para su desarrollo y bienestar”²⁶², o a la facultad del Congreso de la Unión para “expedir leyes [...] en materia de protección al ambiente y de preservación y restauración del equilibrio ecológico”²⁶³, para justificar los *finés extrafiscales* de una amplia gama de derechos federales sobre el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público, como es el caso de las aguas nacionales y de los bosques.

Los *finés extrafiscales* también tienen bases objetivas y razonables en el caso de contribuciones en materia de comercio exterior²⁶⁴, cuando su propósito sea regular “la economía del país, la estabilidad de la producción nacional, o de realizar cualquier otro propósito, en beneficio del país”²⁶⁵, o bien, la “programación, promoción, concertación y ejecución de acciones de orden económico, especialmente las referentes al abasto y otras que tengan como fin la producción suficiente y

²⁶¹ Tesis 1ª. LXXXIX/2004, “FINES EXTRAFISCALES. LAS FACULTADES DEL ESTADO EN MATERIA DE RECTORÍA ECONÓMICA Y DESARROLLO NACIONAL CONSTITUYEN UNO DE SUS FUNDAMENTOS”, *supra*, registro 181,139. [Énfasis añadido].

²⁶² Artículo 4º, cuarto párrafo de la Constitución.

²⁶³ Artículo 73, fracción XXIX-G de la Constitución.

²⁶⁴ Artículo 73, fracción XXIX, inciso 1º de la Constitución.

²⁶⁵ Artículo 131, segundo párrafo de la Constitución.

oportuna de bienes y servicios.”²⁶⁶ Este supuesto corresponde, por ejemplo, a los impuestos al comercio exterior y a las cuotas compensatorias.

Un *fin extrafiscal* de igual tipo puede encontrarse en las contribuciones especiales sobre producción y consumo de tabacos labrados y de cerveza²⁶⁷, cuando tengan como objetivo hacer efectivo el derecho que toda persona tienen “a la protección de la salud”²⁶⁸, tal como sucede, por ejemplo, con el IEPS sobre ese tipo de productos.

Posteriormente, la Segunda Sala de la SCJN se adhirió al criterio de que los *fines extrafiscales* de las contribuciones tienen sustento en la Constitución, como se desprende del siguiente criterio:

[...] el referido artículo 220 no transgrede el principio de equidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que el trato desigual en la forma de deducir esas inversiones atiende a un fin extrafiscal real y objetivo, congruente además con los *artículos 25 y 26 de la Constitución Federal*.²⁶⁹

En esta tesis destaca el hecho de que el artículo 26 de la Constitución constituye otro fundamento de los *fines extrafiscales*, lo cual es de nueva cuenta ratificado por la Segunda Sala de la SCJN, ahora con base

²⁶⁶ Artículo 73, fracción XXIX-D de la Constitución.

²⁶⁷ Artículo 73, fracción XXIX, inciso 5º, subincisos b) y g) de la Constitución.

²⁶⁸ Artículo 4º, tercer párrafo de la Constitución.

²⁶⁹ Tesis 2ª. LI/2005, “RENTA. EL ARTÍCULO 220 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL ESTABLECER EL ESTÍMULO DE LA DEDUCCIÓN INMEDIATA DE INVERSIÓN DE BIENES NUEVOS DE ACTIVO FIJO, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2002)”, Semanario y su Gaceta, tomo XXI, mayo de 2005, página 532, registro 178,338. [Énfasis añadido].

en el artículo 28 del propio texto constitucional, como aparece en el siguiente criterio:

Independientemente de que el tributo tenga como característica principal un fin recaudatorio, la excepción a los principios tributarios contenidos en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos se fundamenta en la persecución de fines constitucionalmente legítimos, de manera que frente a estos objetivos, los principios de proporcionalidad y equidad no suponen límites estrictos, es decir, caben excepciones a dichos valores fundamentales cuando el tributo persigue fines extrafiscales que estén justificados, esto es, siempre que la utilización extrafiscal se dirija a la consecución de otros fines de interés público. En ese sentido, se concluye que la exención establecida en el artículo 8o., fracción I, inciso f), de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios vigente en 2004, *está sustentada en el interés público y constitucional de proteger a la industria azucarera, lo cual se enmarca en el capítulo económico de la Constitución Federal, concretamente en su artículo 28*; de ahí que al tener rango constitucional el instrumento fiscal, por suponer la persecución de fines concretos constitucionales motivados en el proceso legislativo, debe estimarse acorde a los principios de idoneidad, necesidad y proporcionalidad a la finalidad que el legislador pretendió alcanzar.²⁷⁰

En esta tesitura, los *finés extrafiscales* son objetivos y razonables cuando tienen justificación en la Constitución. No siendo así, ellos serán inválidos en Derecho, incluso en el caso de que sean aceptables conforme a nociones de justicia natural o del orden moral, o bien, con ideas de justicia mayoritariamente aceptadas por el conglomerado social. En caso contrario, se llegaría al extremo de confirmar su validez, pero sin proporcionar asideros constitucionales, con la deficiencia de que

²⁷⁰ Tesis 2ª. XXVI/2006, "PRODUCCIÓN Y SERVICIOS. LOS FINES QUE JUSTIFICAN LA EXENCIÓN ESTABLECIDA EN EL ARTÍCULO 8o., FRACCIÓN I, INCISO F), DE LA LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL RELATIVO, SE SUSTENTAN EN EL INTERÉS DE PROTEGER A LA INDUSTRIA AZUCARERA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2004)", Semanario y su Gaceta, tomo XXIII, marzo de 2006, página 534, registro 175,499. [Énfasis añadido].

la calificación respectiva adolezca de una amplia subjetividad. Por ende, nuestro planteamiento es que, al igual que los criterios de diferenciación entre gobernados derivados directamente de la equidad tributaria, los *finés extrafiscales* tengan que basarse en la Constitución para que sean objetivas y razonables, como precisamente lo sostuvieron la Primera y la Segunda Salas de la SCJN. Con esta perspectiva se evita, además, que bajo el pretexto de los *finés extrafiscales* se embocen contribuciones cuya finalidad sea eminentemente recaudatoria.²⁷¹

c. Retos que conllevan los *finés extrafiscales*

Al igual que sucede con las connotaciones de *justicia constitucional*, *financiera y fiscal*, y, en concreto, con los principios de proporcionalidad y equidad tributarias, los *finés extrafiscales* de las contribuciones constituyen un concepto abstracto y de difícil aprehensión. CASADO OLLERO lo explica de la siguiente manera: “[...] La extrafiscalidad es una expresión vaga que apenas significa algo en sí misma, y con la que --por contraposición-- pretende designarse todo aquello que se aleja de la función financiera, del fin recaudatorio (fiscal) propio de la imposición”²⁷²; y más que un concepto, “[...] lo que se viene manejando es una descripción puramente negativa del *tributo con un fin no fiscal*, cajón de sastre en el que albergar toda una variedad de detracciones patrimoniales coactivas reagrupadas sin otro criterio que el de la *finalidad (recaudatoria o fiscal) que no persiguen.*”²⁷³

²⁷¹ Sobre este riesgo véase CASADO OLLERO, Gabriel, “En torno a la jurisprudencia constitucional tributaria del primer bienio del siglo. Algunos materiales de reflexión sobre la distribución constitucional de competencias tributarias”, *Crónica Tributaria*, Madrid, número 106/2003, página 24.

²⁷² CASADO OLLERO, Gabriel, “Los Fines no Fiscales de los Tributos” [...], página 455.

²⁷³ *Ídem*, página 457. [El énfasis aparece en el original].

Esta indefinición terminológica, aunado al carácter marcadamente instrumental de los *finés extrasfiscales*, conlleva los siguientes retos: (i) determinar cuáles son, para efectos constitucionales, los alcances y los límites de ellos; (ii) identificar cómo es que se enfrentan con los principios conformadores de la *justicia fiscal*, es decir, con la proporcionalidad y la equidad tributarias; y (iii) conocer cuál es el resultado válido para efectos constitucionales de esa confrontación.²⁷⁴ De estos aspectos habremos de ocuparnos a continuación.

i. Límites de los fines extrasfiscales

Al tratarse de un concepto extraído de la Constitución, los alcances y los límites de los *finés extrasfiscales* tienen que obtenerse de la misma. Así lo reconoce CASADO OLLERO cuando afirma que: “[...] junto a la función recaudatoria («recaudar para gastar»), el tributo puede conseguir directa y autónimamente [*sic*: autónomamente] (sin atravesar el ciclo tradicional de ingreso-presupuesto-gasto) la realización de los fines del Ordenamiento constitucional [...]. Habrá que acudir, pues, al texto constitucional para establecer las posibilidades y los límites de la utilización extrafiscal del recurso tributario.”²⁷⁵

El problema, por ende, no está en los *finés extrasfiscales* en sí mismos considerados, sino en la ponderación para resolver su preeminencia o no

²⁷⁴ La ausencia de un análisis exhaustivo y cuidadoso de estos temas por parte de la doctrina y jurisprudencia en México ha derivado en el desorden metodológico en que ha incurrido la SCJN en la emisión de sus criterios en esta materia, aspecto que atenderemos en el apartado B. del Capítulo IV.

²⁷⁵ CASADO OLLERO, Gabriel, “Los Fines no Fiscales de los Tributos” [...], página 467. [El énfasis aparece en el original].

respecto de otros principios o postulados constitucionales. GARCÍA DORADO lo explica así, cuando señala: “El problema no está en la legitimidad constitucional de la utilización de los tributos sino en la delimitación constitucional del fenómeno [...]. Desde la perspectiva constitucional el tributo no puede desconectarse del deber de tributación. Y en este sentido, no parece que el tributo pueda responder a otras exigencias constitucionales contradictorias con los principios tributarios o contrapuestas a la capacidad económica.”²⁷⁶

Lo anterior obliga a que en el seno del Estado surjan “[...] dos valoraciones distintas y, en cierto modo dispares. Una de ellas se centra en la justicia tributaria o, si se quiere financiera, que consiste en la distribución o reparto del coste de la actividad pública según la capacidad contributiva de cada uno. Otra, descubre en el tributo su bondad para incidir en el sistema económico a través del que se pretenden incrementos del bienestar material. Ambas valoraciones se presentan, en un primer plano, como sugestivas y dignas de tomarse en consideración.”²⁷⁷

ii. Su confrontación con la *justicia fiscal*

El hecho de que los *fines extrafiscales* atiendan a la necesidad o conveniencia de que el Estado cumpla con determinados objetivos de carácter constitucional, de ningún modo puede significar, en automático, que el impacto que las contribuciones tengan en los gobernados se

²⁷⁶ GARCÍA DORADO, Francisco, “Prohibición Constitucional de Confiscatoriedad y Deber de Tributación” [...], página 64.

²⁷⁷ PONT CLEMENTE, Joan Francesc, *La Exención Tributaria* [...], página 91.

desentienda del postulado de *justicia fiscal* instituido en el artículo 31, fracción IV de la Constitución.

Ante ello, como los *finés extrafiscales* de las contribuciones y la *justicia fiscal* constituyen especies del concepto genérico de *justicia constitucional*, se afronta entonces la disyuntiva de resolver cuál es el que tiene mayor entidad en casos concretos. En términos de comparación, y hasta de una factible confrontación, debe resolverse qué valores o partidas gozan de mayor relevancia constitucional: los postulados sociales y económicos cuya consecución incumbe al Estado, o bien, los derechos fundamentales de los gobernados en el ámbito tributario. Esto implica reconocer que el ámbito de operación de los *finés extrafiscales*, no es autónomo, sino «complementario», aunque en grado de «subsidiaridad», con la garantía de equidad tributaria, tal como se desprende del siguiente criterio del Pleno de la SCJN:

La existencia de un fin extrafiscal, entendido éste como un objetivo distinto al recaudatorio que se pretende alcanzar con el establecimiento de una determinada contribución no puede convertirse en un elemento aislado que justifique la violación a los principios de legalidad, proporcionalidad, equidad y destino al gasto público consagrados por el artículo 31, fracción IV de la Ley Fundamental. *Los finés extrafiscales son exclusivamente otros elementos* que debe analizar el órgano de control para determinar la constitucionalidad o no de un determinado precepto.²⁷⁸

Con esto no pretendemos que los *finés extrafiscales* tengan una menor relevancia jerárquica que la equidad tributaria --es claro que para

²⁷⁸ Tesis P. CIV/99, "CONTRIBUCIONES. LOS FINES EXTRAFISCALES NO PUEDEN JUSTIFICAR LA VIOLACIÓN AL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS", Semanario y su Gaceta, tomo X, diciembre de 1999, página 15, registro 192,744. [Énfasis añadido].

efectos constitucionales tienen igual preeminencia normativa--, sino que, por su «complementariedad» y «subsidiaridad», a los mismos se les asigne el nivel y la utilidad que realmente les corresponde, y así sólo acudir a ellos cuando de acuerdo con esa garantía de equidad sea necesario encontrar o imponer otros criterios objetivos y razonables de diferenciación entre contribuyentes. Por ende, cuando de la sola garantía de equidad tributaria resulten válidos los criterios de diferenciación, no sólo será innecesario, sino incluso ocioso, acudir a los *finés extrafiscales* para justificarlos, a menos que se decida seguir un sinuoso y excesivo proceso de interpretación constitucional.

Para cerrar este apartado hacemos nuestras las reflexiones de CASADO OLLERO, quien al referirse a la necesaria coherencia constitucional entre los postulados de *justicia fiscal* y los *finés extrafiscales* de los tributos, afirma que la incongruencia “[...] *se producirá cuando mediante detracciones patrimoniales formalmente tributarias* (e impuestas conforme a esquemas normativos y procedimientos de establecimiento y exacción propios de los tributos), *se persigan fines para los que el ordenamiento jurídico arbitra instrumentos o técnicas de intervención más apropiados, que, a su vez, requieren potestades, competencias o procedimientos de establecimiento y aplicación distintos de los tributarios.*”²⁷⁹ El propio autor remata sus ideas señalando que, para lograr el uso racional y el efectivo control de la extrafiscalidad, se requiere: “[...] proporcionalidad y congruencia con los fines perseguidos, subsidiaridad respecto de otros medios coercitivos que persigan idéntico

²⁷⁹ CASADO OLLERO, Gabriel, “Los Fines no Fiscales de los Tributos” [...], página 482. [El énfasis aparece en el original].

fin y respeto de la distribución del orden competencial resultante del bloque constitucional.”²⁸⁰

iii. Resolución de esa confrontación

Hemos dicho que tanto las razones fiscales como las extrafiscales legitiman en igualdad de términos la tributación, y como lo señala GARCÍA BUENO: “Lo contrario es una política económica equivocada, adversa a los principios de justicia que emergen del texto constitucional y que causan estragos en la vida interna del núcleo social que le dio vida. El legislador, según lo dicho, con sumo cuidado debe crear la norma, sin afectar la esencia de la justicia tributaria. El problema, en definitiva, se concentra en apreciar la importancia de la justicia social en la pretensión de los fines extrafiscales de los tributos, frente a aquella otra de carácter fiscal, que repercute sobre un sector de la población.”²⁸¹

Es claro que las peculiaridades constitucionales de los *finés extrafiscales* trascienden al ámbito de la equidad tributaria, sin que ello les permita constituirse en una excepción irrestricta a ésta, pues lo contrario derivaría en que por tener *finés extrafiscales*, y en función de criterios circunstanciales, los tributos quedarán liberados de contar con criterios objetivos y razonables de diferenciación entre contribuyentes con sustento en la Constitución. En tanto que la garantía de igualdad es el género de la equidad tributaria, es indudable que esos principios repercuten directamente en los *finés extrafiscales* de las contribuciones, en forma tal que la razonabilidad de éstos y su validez constitucional

²⁸⁰ *Ídem*, página 483.

²⁸¹ GARCÍA BUENO, Marco César, “Principios Tributarios Constitucionalizados. El Principio de Capacidad Contributiva” [...], página 45.

depende de su cumplimiento. Así, cuando los *finés extrasfiscales* resulten contrarios a los criterios constitucionales, las diferencias impositivas que resulten no serán objetivas ni razonables. La correcta ponderación entre ambos principios constitucionales, a la que nos hemos referido, así lo exige.

Lo anterior presenta el reto de resolver el grado de incidencia y afectación aceptable desde el punto de vista constitucional, que los *finés extrasfiscales* pueden tener sobre los postulados de *justicia fiscal*. Para que ello sea válido se requiere que los propósitos de las contribuciones con *finés extrasfiscales* sean «proporcionales» a la afectación de los particulares, tal como lo expone GARCÍA BUENO: “El tributo o impuesto extrafiscal siempre atenta con los principios materiales de justicia, pero encuentra su justificación en aquellos otros objetivos establecidos en la Constitución. Dependerá del examen de proporcionalidad, realizado entre el fin perseguido y el objetivo alcanzado, el poder determinar el grado de afectación al principio, y sobre todo la declaratoria de constitucionalidad o inconstitucionalidad.”²⁸²

Por consiguiente, los *finés extrasfiscales* tienen que superar, en el mismo esquema de la Constitución, un juicio de «proporcionalidad», para que los rangos de desigualdad entre contribuyentes puedan calificarse como válidos y objetivos. En otra parte de este trabajo dejamos asentado que la Primera Sala de la SCJN, al determinar los criterios de igualdad entre los gobernados, ha exigido que las diferencias entre ellos cumplan con los siguientes requisitos: primero, que la distinción legislativa obedezca a una finalidad constitucional; segundo, que se examine la racionalidad o adecuación de la distinción hecha por el legislador; tercero, que se

²⁸² *Ídem*, página 44.

cumpla con el requisito de «proporcionalidad»; y cuarto, que en cada caso se especifique respecto de qué se está predicando la igualdad.²⁸³

Por extensión lógica, estos requisitos son aplicables a los *finés extrasfiscales*, en específico a que éstos se sujeten a un juicio de «proporcionalidad», para de ese modo certificar, desde la perspectiva de la Constitución, que los parámetros de diferenciación entre contribuyentes sean válidos en el contexto de la equidad tributaria. Este juicio de «proporcionalidad» es *lato sensu*, y también se le denomina de «ponderación» o de «razonabilidad»²⁸⁴. En relación con él, SÁNCHEZ GIL señala: “En el derecho constitucional, el principio de proporcionalidad [...] estriba, a grandes rasgos, en que toda providencia de autoridad restrinja el alcance de un derecho fundamental --u otro principio constitucional-- sólo en la medida estrictamente indispensable para alcanzar un fin constitucionalmente lícito, de conformidad con la prohibición de exceso en el ejercicio del poder, inherente al Estado constitucional; así que es un criterio que sirve para determinar si la intervención legislativa en un derecho fundamental es legítima o no.”²⁸⁵

²⁸³ Jurisprudencia 1ª./J. 55/2006, “IGUALDAD. CRITERIOS PARA DETERMINAR SI EL LEGISLADOR RESPETA ESE PRINCIPIO CONSTITUCIONAL”, *supra*, registro 174,247.

²⁸⁴ Véase SÁNCHEZ GIL, Rubén, *El Principio de Proporcionalidad*, Serie Estado de Derecho Función Judicial, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México, 2007, página 2. La asimilación entre estos conceptos no es compartida de manera uniforme, pues se afirma que “[...] para entender mejor la estructura del juicio de igualdad, la doctrina más autorizada señala que resulta conveniente dividir el mismo en dos apartados: 1) juicio de razonabilidad (también llamado juicio de racionalidad) de la clasificación legislativa; y 2) juicio de proporcionalidad de la diferencia de trato, que incluye un juicio de idoneidad o congruencia de la diferencia de trato respecto de la finalidad de la norma, y un juicio de proporcionalidad en sentido estricto.” [ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús, “¿Cómo debe Interpretarse el Principio de Equidad Tributaria?”, *Temas Selectos de Derecho Tributario*, Editorial Porrúa-UNAM (en prensa), México, 2007, página 53].

²⁸⁵ SÁNCHEZ GIL, Rubén, *El Principio de Proporcionalidad* [...], página 20. El mismo autor aclara que este principio de «proporcionalidad» no debe confundirse “[...] con la

El juicio de «proporcionalidad» *lato sensu* afronta el problema de encontrar su sustento en la Constitución, pues como tal no existe expresamente. Consideramos, empero, que el mismo se extrae tanto de la *unicidad* de ella, como de la necesidad que sus disposiciones se interpreten de manera sistemática, a efecto de evitar que entre éstas se den contradicciones inaceptables y se alcance, por ende, su máxima efectividad, puesto que “[...] si un derecho fundamental u otro principio constitucional, en virtud de esta directiva de interpretación, debe tener la mayor eficacia normativa posible, no puede sino concluirse que su restricción o inaplicación sólo puede darse en la medida en que resulte estrictamente indispensable --a grandes rasgos-- para el cumplimiento de un fin constitucionalmente legítimo.”²⁸⁶

En el caso de los *finés extrafiscales* de las contribuciones, el juicio de «proporcionalidad» *lato sensu* opera en relación con la garantía de equidad tributaria y es útil para determinar cuándo los criterios de igualdad objetiva y razonable fijados inicialmente conforme a ésta, son superados por la preeminencia de aquéllos, es decir, por cualquiera de las razones derivadas del artículo 25 de la Constitución o de alguna otra de sus disposiciones. En esta hipótesis se actualiza un conflicto --aparente, porque las normas constitucionales no son contradictorias entre sí-- entre los derechos fundamentales del artículo 31, fracción IV de la Constitución y los *finés extrafiscales* derivados o inferidos de la misma, que en vía interpretativa y de aplicación a casos concretos tiene

garantía de proporcionalidad tributaria que establece la fracción IV del artículo 31 constitucional”, pues ésta constituye una “[...] disposición constitucional sustantiva aplicable a una materia específica, que no debe confundirse con el concepto que tratamos en este estudio a pesar de su idéntica nomenclatura.” [*Ídem*, páginas 6 y 7]. [El énfasis aparece en el original].

²⁸⁶ SÁNCHEZ GIL, Rubén, *El Principio de Proporcionalidad* [...], páginas 30 y 31.

que resolverse en uno u otro sentido, justamente para alcanzar un fin constitucionalmente legítimo.

Para la resolución del tema, ALVARADO ESQUIVEL considera que es necesario dividir el principio de «proporcionalidad» *lato sensu* “[...] en tres subprincipios: 1) congruencia o idoneidad: la limitación de derechos ha de ser congruente o idónea con la finalidad que se persigue; 2) necesidad: esa limitación ha de ser la opción menos gravosa en la consecución de dicha finalidad; y 3) proporcionalidad en *sentido estricto*: la relación entre la finalidad y los medios para conseguirla ha de ser proporcional.”²⁸⁷ A decir de SÁNCHEZ GIL, cualquier medida legislativa que trastoque algún derecho fundamental tiene que aprobar todos esos subprincipios, y “[...] basta que repruebe alguno de ellos para tenerla por desproporcionada y por consiguiente ilegítima.”²⁸⁸

De inicio podría considerarse que, en abstracto, los *finés extrafiscales* de las contribuciones, al derivarse o inferirse del texto constitucional, satisfacen los mencionados subprincipios, en la medida que se trata de fines válidos (lícitos o legítimos, como lo expresa SÁNCHEZ GIL). Sin embargo, en un ejercicio de ponderación particular pudiera ser que los *finés extrafiscales* no sean idóneos para conseguir alguno de los fines constitucionales, o no constituyan la opción menos gravosa, o bien, el sacrificio de la garantía de equidad tributaria devenga desproporcionado. Los resultados de esta valoración estarán en función de los casos concretos en relación con los cuales se pretenda medir la efectividad de

²⁸⁷ ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús, “¿Cómo debe Interpretarse el Principio de Equidad Tributaria?” [...], páginas 69 y 70. [Énfasis añadido]. Si bien el autor alude al principio de «proporcionalidad» *lato sensu* en relación con la garantía de equidad tributaria en general, consideramos que es válido particularizar sus ideas al tema de los *finés extrafiscales*, por estar éstos estrechamente vinculado con aquélla.

²⁸⁸ *Ídem*, página 39.

los *fines extrafiscales*, por sobre los criterios de igualdad que sean acordes con la garantía de equidad tributaria.

Ése constituye el mayor reto de interpretación constitucional en esta materia, máxime cuando todos los conceptos involucrados son abstractos y de difícil aprehensión --*justicia fiscal*, equidad tributaria y *fines extrafiscales*--, lo que pone en situación de alta complejidad el análisis de los retos expuestos: los límites de estos últimos, su enfrentamiento con el artículo 31, fracción IV de la Constitución y la resolución de esa confrontación.

d. Fines extrafiscales y capacidad contributiva

Un aspecto adicional que, aunque no relacionado directamente con el tema central de este trabajo, pero que ratifica la complejidad del estudio, se refiere a los límites constitucionales de los *fines extrafiscales* en función de la capacidad contributiva de los sujetos pasivos. Nuestra digresión se formula a partir de la distinta aproximación proporcionada por LEJEUNE VALCÁRCEL en esta materia, para quien: “[...] la diferencia entre tributos fiscales y extrafiscales, y queremos decir la diferencia jurídica, más que del carácter con que el tributo surge (cuestión siempre difícil de precisar), sólo puede obtenerse a través del examen caso por caso de cómo el principio de capacidad contributiva es asumido por el legislador en el momento de la creación del tributo y la estructuración de cada una de sus normas. En este sentido puede decirse que serán tributos fiscales aquellos en que la capacidad contributiva aparece no sólo como presupuesto legitimador del tributo, sino también como criterio de estructuración y aplicación del mismo. Y serán extrafiscales aquellos en que por perseguir expresamente fines de política económica,

se prescinde de la capacidad contributiva, o no se toma como criterio predominante para dicha estructuración y aplicación.”²⁸⁹

Estamos de acuerdo con la afirmación de que en relación con algunos tributos, la capacidad contributiva no es el criterio constitucional relevante para determinar la validez objetiva y razonable de los fines extrafiscales, sobre todo cuando con ellos se procura inhibir o restringir alguna conducta o actividad, como sucede con las contribuciones sobre el uso y aprovechamiento de aguas nacionales y de bosques, con los impuestos al comercio exterior y las cuotas compensatorias, así como con el IEPS sobre tabacos labrados y cerveza, en los términos que expusimos en otra parte de este trabajo.

Sin embargo, en sentido contrario a lo expuesto por el autor antes mencionado, en tratándose de impuestos que inciden directamente sobre el patrimonio de los gobernados --el ISR, por ejemplo--, el principio de proporcionalidad tributaria también opera como límite objetivo y razonable de los *finés extrafiscales*, impidiendo que se prescinda de la capacidad contributiva de los gobernados, al significar un doble vínculo “[...] tanto en sentido negativo como positivo. En sentido negativo, porque en ningún caso podrá el legislador establecer un tributo que no respete el mínimo de existencia y el máximo no confiscatorio, pues de hacerlo así la actuación legislativa resultaría arbitraria y, por ende, inconstitucional. En sentido positivo, porque entre ambos límites se sitúa el ámbito de actuación que permite ejercitar el poder impositivo en modo de hacer posible, *además de otros fines y*

²⁸⁹ LEJEUNE VALCÁRCEL, Ernesto, “Aproximación al Principio Constitucional de Igualdad Tributaria” [...], páginas 142 y 143.

objetivos extrafiscales, la contribución de todos al sostenimiento de los gastos públicos.”²⁹⁰

e. Impugnación de los *finis extrafiscales*

El hecho de que los *finis extrafiscales* de las exenciones queden justificados en cualquier etapa del proceso legislativo, ello de ninguna manera significa que ese extremo se cumpla formalmente con la sola mención de las causas y razones que llevan al Poder Legislativo al otorgamiento del respectivo privilegio o discriminación tributaria, sino que es necesaria la demostración material y sustantiva --«justificación», en el lenguaje de la SCJN-- de qué circunstancias económicas, sociales, culturales o de política legislativa, de índole temporal, permanente, especial o general, configuran esos *finis extrafiscales*.

De lo que se trata, al final de cuentas, es que la SCJN tenga la opción de analizar la validez o no de los *finis extrafiscales*, conforme lo ha resuelto su Pleno en el siguiente criterio:

Finalmente, es importante aclarar que el hecho de que los contribuyentes se encuentren en una misma hipótesis de causación, no impide que se lleguen a establecer exenciones apoyadas en *finis extrafiscales*, pero tales exenciones siempre deberán estar justificadas ya sea en la propia ley, en su iniciativa, en la exposición de motivos o en cualquier período del proceso legislativo, de modo tal que los particulares estén en aptitud de conocer su origen y causas y, en su

²⁹⁰ CASADO OLLERO, Gabriel, “Los Fines no Fiscales de los Tributos” [...], página 477. [El énfasis aparece en el original].

caso, ofrecer las pruebas y/o alegatos con los que se puedan desestimar.²⁹¹

Pero ello da también la posibilidad de que los contribuyentes desvirtúen la justificación de los fines extrafiscales de las contribuciones, extremo que, al parecer de la Primera Sala de la SCJN, llega incluso a que el Poder Legislativo tenga que establecer los medios conducentes para hacerlo, según consta en la tesis que a continuación se transcribe:

[...] respecto a los medios de defensa que se deben establecer para que el causante pueda desvirtuar la hipótesis impositiva, que en contribuciones tales como el impuesto predial, si el legislador considera que las mismas persiguen fines extrafiscales, los cuales debe establecer expresamente, dichos medios de defensa tendrán la finalidad de dar oportunidad para que el sujeto pasivo del tributo, pueda dar las razones del porqué su predio se encuentra en determinadas circunstancias en relación con la construcción, ya que ello puede obedecer a que no obstante que la intención del contribuyente sea construir, por falta de recursos económicos no lo haga, o en su caso, que las obras se realicen paulatinamente, de ahí la importancia de que el legislador establezca las reglas respectivas.²⁹²

f. Utilización creciente de *fines extrafiscales*

En los últimos años, sobre todo a partir de que la SCJN ha emitido mayores criterios en la materia, la invocación de *fines fiscales* en las reformas a ordenamientos fiscales ha sido creciente, dando visos, incluso, de una utilización excesiva por parte de los órganos

²⁹¹ Ejecutoria dictada en el amparo directo en revisión número 2458/96, (quejoso: Manuel Albarrán Macouzet), Semanario y su Gaceta, tomo VII, febrero de 1998, página 235, registro 4679.

²⁹² Tesis 1ª. V/2001, "CONTRIBUCIONES, FINES EXTRAFISCALES. CORRESPONDE AL LEGISLADOR ESTABLECER LOS MEDIOS DE DEFENSA PARA DESVIRTUARLOS", Semanario y su Gaceta, tomo XIII, marzo de 2001, página 102, registro 190,201.

legiferantes. REVILLA lo denuncia de la siguiente manera: “[...] no extraña, que las exposiciones de motivos de las reformas fiscales y los argumentos de defensa del fisco ahora estén plagados de referencias a fines extrafiscales, tales como ‘apoyar el desarrollo rural’, ‘combatir prácticas de evasión fiscal’ o ‘incrementar el crecimiento económico sostenido y sustentable’, entre otras de difusa y demagógica construcción semántica. Tal es el caso de los litigios (aún pendientes de resolución final) de las recientes reformas al Impuesto al Activo; se pretendió justificar la eliminación de la deducción de deudas mediante argumentos tales como: ‘combatir la elusión’ o ‘mantener y elevar el nivel ocupacional de la población’.”²⁹³

Es indudable que el objetivo perseguido con el aumento en el uso de los *finés extrafiscales*, ha sido, por un lado, justificar el trato diferenciado a los contribuyentes, sobre todo cuando ese tratamiento pudiera cuestionarse, en una primera aproximación, a la luz de la garantía de equidad tributaria. Un objetivo adicional ha sido evitar, para efectos de los criterios de la SCJN a que nos referiremos después, la incertidumbre de que en casos específicos se exija que los *finés extrafiscales* tengan que estar explicitados en cualquier etapa del proceso legislativo, o bien, que correspondan a hechos notorios --sen evidentes--, o simplemente se infieran o se asuman del texto constitucional.²⁹⁴

Un ejemplo representativo de ello es el IETU, en relación con el cual su justificación no se limitó a la ponderación de los principios de proporcionalidad y equidad tributarias, sino que se hizo extensiva, de

²⁹³ REVILLA, Eduardo, “Entrampa Fisco a la Suprema Corte con Fines Extrafiscales”, *El Financiero*, año XXVI, número 7384, sección Mercados, 20 de agosto de 2007, página 11-A.

²⁹⁴ De esta gama de criterios nos ocupamos en el apartado B. del Capítulo IV.

manera amplia y pormenorizada, a los *fines extrafiscales* del mismo, tal como lo explica REVILLA: "No resultará extraño, tampoco, encontrar en los dictámenes del Congreso --ahora que se discuta la reforma fiscal-- el que la CETU es un impuesto que 'promueve el empleo' o 'ataca frontalmente a la pobreza'. Las posibles menciones a tan plausibles intenciones no deben resultar suficientes para justificar tratamientos diferenciados. Además de la referencia, la mecánica del tributo debe demostrar cómo y porqué [*sic*] se cumplen los fines extrafiscales (tal como el particular debe demostrar cómo y porqué es inequitativo o desproporcional). Si la CETU no permite la deducibilidad de la nómina y erogaciones relacionadas, impactando negativamente al empleo, la ley que contenga el impuesto deberá demostrar porqué [*sic*] y cómo es que la CETU incentiva al empleo, y no limitarse a señalar 'que lo promueve' (aun si se permitiera la deducibilidad). La mención es insuficiente. El que afirma debe probar."²⁹⁵

Lo importante, sin embargo, es tener en cuenta que la sola exposición de los *fines extrafiscales* del IETU --como de cualquiera otra contribución--, no hace que las diferencias entre contribuyentes descansen en criterios objetivos y razonables, pues además de acreditar los extremos indicados en la transcripción anterior, debe demostrarse, mediante el pertinente juicio de «proporcionalidad» *lato sensu* --de «ponderación» o de «razonabilidad»-- que dicho impuesto alcanza fines constitucionales válidos (lícitos o legítimos) y que, al incidir sobre el patrimonio de los sujetos, se encuentran en los rangos mínimos de supervivencia y máximos de no confiscatoriedad, derivados de la garantía de proporcionalidad tributaria.

²⁹⁵ REVILLA, Eduardo, "Entrampa Fisco a la Suprema Corte con Fines Extrafiscales" [...], página 11-A. El CETU fue el acrónimo de «Contribución Empresarial a Tasa Única», que finalmente fue aprobado como IETU.

D. La reserva legal y las exenciones fiscales

a. Modalidades normativas

Está fuera del objetivo del presente trabajo el estudio del principio de reserva legal en materia tributaria. La transgresión de éste, a su vez, no necesariamente trae aparejada la violación al principio de equidad tributaria; empero, lo que sí procede analizar son las diferentes modalidades normativas que pueden adoptarse para configurar el otorgamiento de prerrogativas fiscales en provecho de uno o varios grupos de contribuyentes.

Para ello, es preciso insistir en que de acuerdo al principio de equidad tributaria los gobernados obligados al pago de las diferentes contribuciones, tienen que hacerlo en condiciones paritarias respecto de otros contribuyentes que se encuentren en idénticas o similares condiciones de hecho, de acuerdo con los criterios o índices de igualdad con relevancia constitucional. Si alguno de esos contribuyentes, no obstante ubicarse en condiciones objetivas de identidad o semejanza, reciben un trato privilegiado en el cumplimiento de las obligaciones fiscales, entonces los sujetos pasivos que no gozan de ese beneficio podrán atacar el tratamiento instituido en el régimen tributario general que los obliga a contribuir al gasto público en forma diferenciada y discriminatoria.

En términos normativos, el otorgamiento de privilegios impositivos y, por ende, la violación del artículo 31, fracción IV de la Constitución, puede encontrarse instrumentada en la misma ley que establece la contribución o en algún otro ordenamiento --fiscal o no-- emitido por el

propio Poder Legislativo, o bien, en reglamentos o decretos expedidos por el Presidente de la República. Esas prerrogativas también pueden concederse en reglas de carácter general o a través de resoluciones particulares emitidas por el SAT, e incluso pudiera pensarse en la remota posibilidad de que las mismas se otorgaran en convenios celebrados por los gobernados con órganos estatales o en concesiones unilaterales otorgados por estos últimos.

El análisis de los privilegios tributarios, y de las exenciones en particular, ha originado la reflexión por parte del Pleno de la SCJN sobre los alcances del principio de reserva legal, en los términos siguientes:

El establecimiento de exenciones fiscales, es facultad exclusiva del órgano legislativo, por lo que no cabe aceptar su ejercicio por parte del Ejecutivo a través de reglamentos, según se infiere del artículo 28 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en cuanto prohíbe “las exenciones de impuestos en los términos y condiciones que fijan las leyes”, reserva que se confirma por la íntima conexión que la parte transcrita tiene con la fracción IV del artículo 31 constitucional, que al establecer la obligación de contribuir al gasto público, impone la condición de que ello se logre “de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”. Esta Suprema Corte siempre ha interpretado que en este aspecto, por ley debe entenderse un acto formal y materialmente legislativo, por lo cual ha de considerarse que si la creación de tributos, así como sus elementos fundamentales son atribuciones exclusivas del legislador, también lo es la de establecer exenciones impositivas, que guardan una conexión inseparable con los elementos tributarios de legalidad y equidad, sin que valga en contra de tales disposiciones constitucionales, ningún precepto legal.²⁹⁶

²⁹⁶ Jurisprudencia P./J. 25/91, “EXENCIÓN DE IMPUESTOS. SOLO COMPETE ESTABLECERLA AL PODER LEGISLATIVO EN UNA LEY, NO AL EJECUTIVO EN USO DE LA FACULTAD REGLAMENTARIA”, Semanario, tomo VII, junio de 1991, página 54, registro 205,799.

Por su parte, la Segunda Sala de la SCJN ha asumido una posición estricta y reiterada respecto del cumplimiento del principio de reserva de ley en materia tributaria, en especial respecto de las exenciones, bajo el argumento de que el “[...] Presidente de la República está facultado para ejecutar las leyes y para proveer, en la esfera administrativa, a la exacta observancia de las mismas, pero constitucionalmente no puede modificar ni derogar una ley, ni tampoco extender, a casos no previstos, las exenciones limitativamente señaladas por la norma legal”²⁹⁷, lo que en otro momento llevó al Pleno de la SCJN a sostener lo siguiente:

En relación con la facultad reglamentaria conferida por el artículo 89, fracción I, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos al Presidente de la República, se debe tomar en cuenta que los artículos 28 y 31, fracción IV, constitucionales, reservan a las leyes entendidas desde los puntos de vista formal y material, la exclusiva determinación de los elementos esenciales de las contribuciones. Por ello, la expedición de una norma reglamentaria, además de que no debe contrariar o alterar la ley que reglamenta, por ser tal ordenamiento su medida y justificación, tampoco debe establecer alguno o algunos de los mencionados elementos esenciales de las contribuciones, dado que éstos, por mandato constitucional, deben estar en un acto formal y materialmente legislativo y no en una norma reglamentaria.²⁹⁸

Este criterio podría hacerse extensivo, por mayoría de razón, a los decretos expedidos por el Presidente de la República, a las reglas generales y a las resoluciones particulares emitidas por el SAT, a los convenios celebrados por los particulares con órganos de gobierno, a las

²⁹⁷ Tesis “EXENCIONES”, Semanario, tomo XXXVIII, tercera parte, página 36, registro 267,788.

²⁹⁸ Jurisprudencia P./J. 29/91, “REGLAMENTOS EN MATERIA FISCAL. CARACTERISTICAS DE LOS MISMOS”, Semanario, tomo VII, junio de 1991, página 62, registro 205,801.

concesiones otorgadas por estos últimos, así como a cualquier otro instrumento jurídico distinto a una ley emitida por el Poder Legislativo. Así, por ejemplo, en otra época la Segunda Sala de la SCJN insistía en la imposibilidad de que el Estado otorgara exenciones en convenios o concesiones, en los siguientes términos:

Ninguna cláusula puesta en cualquier contrato, de cualquier clase que sea y de la cual se desprenda que se tiene derecho a una exención de impuestos, puede alegarse como válida, por estar en pugna con lo expresamente prohibido por el artículo 28 constitucional.²⁹⁹

La exención de impuestos otorgada por virtud de un contrato de concesión es inconstitucional; en primer lugar, por que [*sic*] cuando el Estado se compromete a no cobrar impuestos sobre los capitales que se inviertan, en razón de un contrato o concesión, está contratando una de las facultades que le corresponde como poder soberano, y es bien sabido que los atributos de la soberanía, no constituyen bienes que estén en el comercio y que puedan en forma alguna, ser objeto de transacciones entre particulares.³⁰⁰

Por ello, no obstante que el artículo 31, fracción IV de la Constitución exige que la contribución al gasto público se haga de la manera equitativa que dispongan las leyes, este principio se verá infringido en la medida que disposiciones legales de diverso tipo emitidas por el propio Congreso de la Unión, por el Presidente de la República, por el SAT o por alguna otra autoridad administrativa, establezcan privilegios impositivos en provecho de un determinado grupo de sujetos.

²⁹⁹ Tesis "EXENCIÓN DE IMPUESTOS", Semanario, tomo XLIX, página 814, registro 333,954.

³⁰⁰ Tesis "EXENCIÓN DE IMPUESTOS POR CONTRATO CONCESION, INCONSTITUCIONALIDAD DE LA", Semanario, tomo LXIX, página 3989, registro 328,061.

Lo cierto es que con independencia del esquema normativo adoptado para la introducción de prerrogativas fiscales, los demás contribuyentes --los que no gozan de los beneficios--, al resentir en su esfera jurídica el trato dispar tendrán una excepción válida que deducir ante los tribunales federales, tendiente a que el sistema general del tributo les sea inaplicable en tanto que subsista la inequidad a través de cualesquier de los mecanismos señalados, esto es, mientras que no se deroguen los privilegios impositivos. El reto está en idear los términos y modalidades para reclamar el trato inequitativo que se actualiza a través de esos mecanismos.

b. Eximentes en decretos del Presidente de la República

Existe una gama de disposiciones emitidas por el Presidente de la República que, teniendo la nota de generalidad, no corresponden al ejercicio de su potestad reglamentaria. El fundamento de esas disposiciones se encuentra en el artículo 39, fracción I del CFF, que dispone:

El Ejecutivo Federal mediante resoluciones de carácter general podrá:

I. Condonar o eximir, total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios, autorizar su pago a plazo, diferido o en parcialidades, cuando se haya afectado o trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, una rama de actividad, la producción o venta de productos, o la realización de una actividad, así como en casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias.

La forma en que el Ejecutivo Federal hace efectiva esta facultad es la emisión de decretos, en razón de los cuales, bajo condiciones de generalidad, condona o exonera contribuciones, o bien, establece

modalidades para el pago de éstas. En los últimos años ha sido frecuente, por ejemplo, la emisión anual de decretos en materia de IMPAC a fin de liberar de su pago a contribuyentes, en aras de “[...] establecer mecanismos que fortalezcan el crecimiento de los pequeños contribuyentes con el fin de acrecentar la inversión en activos productivos y con ello la creación de fuentes de empleo.”³⁰¹

En otra época, la Primera Sala de la SCJN consideraba que este tipo de decretos tienen la “[...] naturaleza jurídica de un reglamento porque desarrolla en forma general, abstracta e impersonal [...]” el contenido de las leyes, por lo que “[...] el Presidente de la República en uso de la facultad reglamentaria no puede excederse, contrariar o alterar las disposiciones de la ley, pues ésta es su medida y justificación.”³⁰² Así quedaba reiterado que el principio de reserva legal en el ámbito tributario no tenía excepción alguna, pues operaba en iguales términos para dichos decretos.

Sin embargo, en la Novena Época el criterio cambió de manera radical, a partir del análisis efectuado por el Pleno de la SCJN en relación con el artículo 39, fracción I del CFF: por un lado, para implícitamente dejar de asimilar esos decretos a los reglamentos; y por otra parte, para diferenciar las «exenciones» fiscales de las «eximentes» fundadas en dicho precepto. En la respectiva jurisprudencia se determina:

³⁰¹ Así consta en el Decreto por el que se otorgan estímulos fiscales en materia del IMPAC, publicado en el Diario Oficial de la Federación de fecha 20 de febrero de 2007.

³⁰² Tesis 1ª. XV/92, “DECRETO POR EL CUAL SE ESTABLECEN LAS CUOTAS DE ASEGURAMIENTO DE LOS PRODUCTORES DE CAÑA Y SUS TRABAJADORES ESTACIONALES PARA LOS CICLOS 1990-1991 Y 1991-1992, PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL DOS DE DICIEMBRE DE 1991, ADOLECE DE MOTIVACIÓN, POR LO QUE ES CONTRARIO AL ARTICULO 16 DE LA CONSTITUCIÓN”, Semanario, tomo X, diciembre de 1992, página 5, registro 206,149.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 73, fracción VII, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el Congreso de la Unión tiene la facultad de imponer, mediante la expedición de leyes, las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto público, y acorde con el artículo 89, fracción I, del mismo Ordenamiento Fundamental, es obligación del Poder Ejecutivo Federal recaudar tales contribuciones en acatamiento a dichas leyes, por lo que cuando el artículo 39, fracción I, del Código Fiscal de la Federación *lo faculta para eximir parcial o totalmente del pago de contribuciones* y sus accesorios durante un tiempo determinado a algunos contribuyentes, siempre que se presenten situaciones de emergencia y mediante la expedición de resoluciones de carácter general, *esa facultad se limita a liberar de pago a dichos contribuyentes, pero no significa que se le conceda la facultad de establecer exenciones fiscales*, puesto que el ejercicio de esta facultad corresponde exclusivamente al Poder Legislativo al establecer los tributos.³⁰³

En la ejecutoria relacionada con esta jurisprudencia, cuya materia era un decreto que establecía «eximentes» en el IEPS, el Pleno de la SCJN señala las diferencias entre éstas y las exenciones, a la vez que enfatiza que aquéllas no modifican los elementos esenciales de las contribuciones, por lo que no constituyen exenciones. Es indudable que este razonamiento da visos de circularidad, en la medida que se niega la posibilidad de que el Presidente de la República establezca exenciones, al tiempo de que ese mismo impedimento sea el que justifique las «eximentes» del artículo 39, fracción I del CFF. En la parte relativa de la citada ejecutoria se sostiene:

Ahora bien, como se ha apuntado, *la exención es la figura jurídico-tributaria que elimina de la regla general de causación ciertos hechos o*

³⁰³ Jurisprudencia P./J. 30/2002, "EXENCIONES FISCALES. EL ARTÍCULO 39, FRACCIÓN I, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO FACULTA AL EJECUTIVO FEDERAL PARA ESTABLECERLAS", Semanario y su Gaceta, tomo XVI, julio de 2002, página 999, registro 186,580. [Énfasis añadido].

situaciones gravables por razones de equidad, de conveniencia o de política económica (exención objetiva), o bien, que declara no obligada al pago del tributo a una categoría de personas que, conforme a las disposiciones generales, quedarían comprendidas entre los sujetos pasivos, pero que por razones circunstanciales de índole política, económica o social, se declararon exentos (exención subjetiva); *debe constar necesariamente en ley, en sentido formal y material, y está integrada al sistema del tributo.*

En cambio, el artículo 39, fracción I, del Código Fiscal de la Federación prevé situaciones de fuerza mayor o de emergencia, que el Ejecutivo Federal de manera inmediata puede advertir, enfrentar y paliar sus consecuencias, porque sus funciones le permiten estar en contacto directo con la mutante realidad y liberar temporalmente del pago de contribuciones a determinados grupos sociales, sin modificar los elementos esenciales del tributo; dicha liberación no está sujeta al principio de reserva de ley ni se integra al sistema del tributo.

Bajo estas premisas, el Ejecutivo Federal se encuentra limitado a decretar en forma total o parcial y por un periodo determinado, la liberación del pago de ciertas contribuciones, mas no podrá modificar los elementos esenciales de los tributos, pues una vez transcurrido dicho periodo, ejercerá su plena facultad recaudatoria.

Por consiguiente, *se concluye que el artículo 39, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, que faculta al presidente de la República para eximir parcial o totalmente del pago de contribuciones y sus accesorios durante un tiempo determinado, cuando se presenten situaciones de contingencia mediante la expedición de resoluciones de carácter general, que si bien implican liberar a los sujetos pasivos de algunas de sus obligaciones fiscales, lo cierto es que no concede al Ejecutivo Federal la facultad de establecer exenciones fiscales, en acatamiento del artículo 28 de la Constitución Federal.*³⁰⁴

³⁰⁴ Ejecutoria dictada en la controversia constitucional 32/2002, Semanario y su Gaceta, tomo XVI, julio de 2002, página 649, registro 17,113. [Énfasis añadido].

Posteriormente, la Primera Sala de la SCJN dio por válidas estas ideas en torno al artículo 39, fracción I del CFF, las cuales quedaron desarrolladas en el criterio que a continuación se transcribe:

A través de este numeral, se establecen facultades para el Ejecutivo Federal que le autorizan a otorgar facilidades en el pago de contribuciones o, inclusive, *a eximir de la obligación fiscal*, cuando se actualicen circunstancias excepcionales de orden social o económico que afecten severamente a la población. En estas *situaciones excepcionales*, por ende, pueden adoptarse medidas exonerativas o facilitadoras de orden fiscal debidamente justificadas, que contrarresten los efectos negativos que puedan perjudicar de manera crítica al propio fisco, reducir sustancialmente la capacidad contributiva de sus deudores o deprimir determinados sectores de la producción [...]. Naturalmente, por tratarse de casos excepcionales y por la necesidad de que el alcance de las medidas guarde congruencia con la causa y finalidad que las anime, el régimen excepcional que sea decretado debe ser justificado y debe ser determinado en condiciones razonables, sustentándose en hechos reales, a fin de que pueda ser examinado por el juzgador en cada oportunidad, mediante la aplicación de un escrutinio constitucional determinado. En tal virtud, apreciando que *los decretos que llegue a expedir el Ejecutivo con fundamento en dicho numeral se encaminan a combatir las causas que dieron origen a su emisión --contingencias de orden económico, social, ecológica, etcétera--*, es claro que las medidas determinadas deben guardar *la debida relación de conexidad con dichas causas y dirigirse a conjurar o evitar la crisis, o bien, a impedir la extensión de sus efectos.*³⁰⁵

En la respectiva ejecutoria, cuya controversia radicaba en un decreto que concedía «eximentes» en materia del IMPAC, la Primera Sala de la SCJN señaló lo siguiente:

³⁰⁵ Tesis 1ª. CXXXIX/2005, "CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. ANÁLISIS DE LAS FACULTADES EXTRAORDINARIAS PREVISTAS EN EL ARTÍCULO 39, FRACCIÓN I", Semanario y su Gaceta, tomo XXII, noviembre de 2005, página 36, registro 176,742. [Énfasis añadido].

En efecto, es necesario apuntar que si bien no se crea formalmente una categoría de contribuyentes --que no pagarían el impuesto al ser excluidos de los supuestos de causación, por conducto de una exención--, sí se materializan consecuencias particulares, consistentes en que se libere de la obligación de pagar el impuesto por conducto de una eximente, establecida por el Ejecutivo en términos de lo dispuesto por el artículo 39, fracción I, del Código Fiscal de la Federación.

En consecuencia, considerando que, sustancialmente, ambas medidas --exenciones y *eximentes*-- tienen como efecto material que el causante quede liberado de la obligación de pago --al dejar de tener la categoría de causante en la exención, y al reconocerse que la contribución no le será exigida por la administración tributaria, en el caso de la *eximente*--, debe reconocerse que, para el diseño, establecimiento, administración, manejo y utilización de ambas medidas, el Poder Estatal debe atenerse a los postulados constitucionales que salvaguardan los derechos fundamentales de los gobernados.

[...]

En este contexto, en el presente caso se analiza el ejercicio de las facultades conferidas al Ejecutivo por el artículo 39, fracción I, del Código Fiscal de la Federación [...].

De lo anterior se desprende que dichas facultades están referidas al pago de los impuestos y, por tanto, en relación directa con la función de recaudación que tiene atribuida el Poder Ejecutivo Federal; en otras palabras, el artículo 39, fracción I, del código tributario, sólo faculta a ese poder para omitir el ejercicio de sus facultades recaudatorias, por medio de resoluciones de carácter general, en los casos autorizados en la propia fracción.

Lo dicho se fundamenta en razón de que el sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado y es al Ejecutivo Federal a quien corresponde recibir o cobrar las contribuciones que establezca el órgano legislativo, en ejercicio de la facultad que a este último le confiere el artículo 73, fracción VII, de la Constitución Federal.

Por otro lado, el Poder Ejecutivo está vinculado a ejercitar la facultad recaudatoria que le encomiendan la Constitución Federal y las leyes del Congreso de la Unión, atemperando su ejercicio en contingencias que puedan o no acaecer como fenómenos de la naturaleza o calamidades

públicas, o bien, aquellas situaciones de presión extraordinaria en los mercados, sea por causas exteriores o interiores del país, que hagan necesario el otorgamiento de eximentes fiscales transitorios, a fin de evitar que se ocasionen mayores daños o perjuicios a los sujetos o grupos que los resienten.

En tales situaciones genéricas emergentes, el Ejecutivo Federal podrá ejercer la facultad que le confiere el artículo 39, fracción I, del Código Fiscal de la Federación. Por tanto, sólo ante la actualización de alguno de los casos que refiere el artículo en cuestión, podrá el titular del Poder Ejecutivo Federal liberar del pago de una contribución.

Como puede apreciarse, *dicho numeral prevé situaciones de fuerza mayor o de emergencia --circunstancias extraordinarias--, que el Ejecutivo Federal de manera inmediata podría advertir, enfrentar y, por ende, paliar sus consecuencias*, porque sus funciones le permiten estar en contacto directo con la mutante realidad y liberar temporalmente del pago de contribuciones a determinados grupos sociales, sin modificar los elementos esenciales del tributo.

[...]

El reconocimiento, en otras palabras, de la existencia de situaciones particulares que pueden justificar el ejercicio de facultades extraordinarias --como lo es la consagrada en el artículo 39, fracción I, del Código Fiscal de la Federación-- no significa que los principios constitucionales concebidos para ser aplicados tanto en circunstancias ordinarias como extraordinarias, puedan ser dejados de lado en estas últimas. Lo que procederá es entonces determinar el peso que tales principios tienen a la luz de las circunstancias (ordinarias o extraordinarias) que caracterizan los supuestos a los que el legislador o el Ejecutivo deben dar respuesta en cada caso.

[...]

En tal virtud, si bien es cierto que, tal como se ha señalado, *el ejercicio de la facultad a la que se refiere el numeral ordinario no modifica el sistema de determinación del impuesto al activo y, por ende, no se sujeta a las garantías constitucionales de proporcionalidad y equidad*, también debe reconocerse que el ejercicio de dicha atribución sí trasciende al pago del referido gravamen y, por tanto, debe efectuarse de tal manera que no se afecten otras garantías constitucionales y, específicamente, en lo que interesa, la de igualdad.

A juicio de esta Primera Sala resulta, por tanto, imprescindible que, con independencia de la situación de "normalidad" o "anormalidad" que impere, se respete en su integridad la garantía de igualdad al delimitarse el ámbito de aplicación de la potestad impositiva mediante disposiciones de carácter general, como acontece cuando se establecen supuestos cuyo resultado final es la liberación de la obligación de pago, sea que ello acontezca mediante el propio texto legal --excluyendo del supuesto general de causación a algún sujeto o circunstancia particular por conducto de una exención--, o bien, mediante un decreto del Ejecutivo --liberando de la obligación de pago de una contribución aún no causada, por conducto de una eximente--, como ocurre en el presente caso.

En efecto, es importante tener en cuenta que, tanto en condiciones 'ordinarias' como en las 'extraordinarias' a que se refiere el artículo 39, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, la tutela de la garantía de igualdad es la forma en la que se procura la vigencia de un orden económico y social justo, mismo que constituye el soporte de todo el sistema tributario que sólo así se legitima.

[...]

Este Alto Tribunal ha sostenido, por el contrario, que *los decretos que establecen meras eximentes --y no exenciones, las cuales necesariamente deben provenir del texto legal*, tal como ha sido precisado con antelación-- no son susceptibles de ser analizados a la luz de lo dispuesto por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución General de la República, esto es, atendiendo a los principios tributarios de legalidad, proporcionalidad y equidad que de él derivan, ya que dicho precepto de la Ley Fundamental rige únicamente tratándose de contribuciones --impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras, derechos y los accesorios de dichos ingresos tributarios--, de las exenciones establecidas con motivos de éstas, así como de las referidas obligaciones materialmente recaudatorias vinculadas a la potestad tributaria.³⁰⁶

En conclusión, tanto el Pleno como la Primera Sala de la SCJN han resuelto que las «eximentes» concedidas conforme al artículo 39,

³⁰⁶ Ejecutoria dictada en el amparo en revisión 1629/2004, Semanario y su Gaceta, tomo XXIV, noviembre de 2006, página 30, registro 19,792. [Énfasis añadido].

fracción I del CFF, constituyen una excepción válida al principio de reserva legal en materia fiscal, y que las mismas no están tuteladas por la garantía de equidad tributaria, aunque sí por la garantía genérica de igualdad constitucional.

E. El impacto de las reformas normativas

a. Generación posterior de inequidad

Puede pasar, y de hecho no es extraño que así suceda, que las leyes fiscales emitidas por el Congreso de la Unión, al entrar en vigor, no establezcan privilegios impositivos o que lo hagan en forma enunciativa y restringida, y que tiempo después, en las mismas o en otras leyes fiscales --incluso en otro tipo de ordenamientos legales del Poder Legislativo, en reglamentos y decretos del Presidente de la República, o bien, en reglas generales y resoluciones particulares del SAT--, se introduzcan prerrogativas que no estaban inicialmente contempladas en los ordenamientos tributarios.

En términos sustantivos, en tanto que esas nuevas excepciones o beneficios se establezcan sobre bases objetivas y razonables, no existirá irregularidad constitucional alguna, salvo, por supuesto, en lo atinente al principio de reserva legal; pero si dichas prerrogativas resultan violatorias del principio de equidad tributaria, entonces el problema se centrará en determinar cómo se actualiza el perjuicio para los sujetos que no gozan de ese beneficio y si ellos están legitimados para impugnar la irregularidad que resulte de las contribuciones a su cargo, sobre todo si las habían pagado conforme al sistema normativo vigente con anterioridad al otorgamiento de los nuevos privilegios impositivos.

La anterior cuestión presenta una doble vertiente: por un lado, la materialización del agravio para los sujetos pasivos que no gozan del mismo privilegio, que se actualiza en virtud del tratamiento discriminatorio que sin bases constitucionales reciben en virtud de la nueva estructura normativa, acorde con la cual ellos continuarán sujetos al régimen general de tributación, en tanto que los otros sujetos --los que reciben el beneficio-- dejarán de hacerlo. Lo que caracteriza esta situación es la asincronía entre la entrada en vigor de las leyes fiscales y la fecha de concesión de las prerrogativas impositivas.

Al respecto, nuestra afirmación es que el artículo 31, fracción IV de la Constitución no sólo tutela el principio de equidad tributaria únicamente para el primer momento en que el Congreso de la Unión define y delimita el sistema impositivo, sino que también impide la posibilidad de que en algún tiempo posterior dicho sistema se *vuelva* inequitativo, en virtud de privilegios impositivos otorgados por el propio Poder Legislativo, por el Presidente de la República o por el SAT. Es inexcusable que si el principio de que se trata protege de manera constante e inmutable los intereses de los contribuyentes, no puede existir acto posterior alguno del Estado que, bajo ese mecanismo, eluda el control constitucional de los tribunales federales.

Lo expuesto en el párrafo que antecede trasciende al tema de la legitimación de los sujetos agraviados para impugnar la inequidad tributaria de las contribuciones a su cargo, que se surte con la introducción de privilegios impositivos que no estaban previstos en el texto inicial de los ordenamientos emitidos por el Congreso de la Unión. Lo único que los contribuyentes excluidos de los beneficios pueden haber consentido, es el régimen tributario que estuvo en concordancia

con el artículo 31, fracción IV de la Constitución, no así el sistema normativo que se convirtió en inequitativo por virtud de los nuevos privilegios impositivos.

Por ende, resulta incuestionable que esos contribuyentes nada pueden hacer en contra del régimen tributario anterior; pero no existe impedimento para que ellos puedan impugnar por inequitativas las nuevas prerrogativas concedidas a otros sujetos. Estas ideas han sido respaldadas por el Pleno de la SCJN, al pronunciarse sobre ciertas reformas a la Ley del IMPAC, en el siguiente sentido:

Entre las reformas contenidas en el mencionado decreto, se encuentran la adición a los artículos 1o., y 5o.-B, de la Ley del Impuesto al Activo, y la derogación de la fracción II del artículo 6o. de la misma ley, a través de las cuales el legislador ya no establece en favor de las empresas que componen el sistema financiero una exención del pago del impuesto al activo, sino que conformó con ellas una nueva categoría de contribuyentes (artículo 1o., párrafo tercero), estableciendo un régimen especial para la determinación de la base del tributo a su cargo, limitado al activo que no se encuentre afecto a la intermediación financiera (artículo 5o.-B); reformas que precisamente por dar un tratamiento diferente a esas empresas, otorgan interés jurídico a otros contribuyentes del tributo a someter ese aspecto al análisis mediante el amparo, cuya materia sobre el particular será el examen de la violación a la garantía de equidad tributaria consagrada en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.³⁰⁷

Lo anterior fue posteriormente ratificado por el propio Pleno de la SCJN, en la jurisprudencia que a continuación se transcribe:

³⁰⁷ Jurisprudencia P./J. 65/98, "ACTIVO, LEY DEL IMPUESTO AL. REFORMA DEL 10 DE MAYO DE 1996, RELATIVA AL RÉGIMEN TRIBUTARIO DE LAS ENTIDADES QUE CONFORMAN EL SISTEMA FINANCIERO. LOS CONTRIBUYENTES QUE NO PERTENECEN A ESA CATEGORÍA CUENTAN CON INTERÉS JURÍDICO PARA RECLAMARLA POR VIOLACIÓN A LA GARANTÍA DE EQUIDAD TRIBUTARIA", Semanario y su Gaceta, tomo VIII, noviembre de 1998, página 9, registro 195,156.

La razón por la que se admite la procedencia del juicio de garantías en contra de *una norma general que es reformada*, es que [...] constituye un acto nuevo (principio de autoridad formal), por lo que, en principio, *sólo respecto de ella se actualiza la procedencia del amparo* y no en contra de los demás preceptos de una ley, los que deben estimarse ya consentidos por el gobernado si no los reclamó dentro de los plazos previstos por la Ley de Amparo. Por consiguiente, un acto legislativo que reforma o modifica un texto legal, da derecho a impugnar, a través del juicio de amparo, el texto legal referido y, además, *los preceptos que con el mismo acto se vean directamente afectados en cuanto a su sentido, alcance o aplicación*, de tal modo que por su causa se varíe la situación que bajo ellos prevalecía, mas no aquellos que simplemente por pertenecer a una misma ley guardan una relación ordinaria y común con el que fue materia de la reforma y cuyas hipótesis de observancia o aplicación, por parte del receptor de la ley, no cambian. De esta guisa, resulta que no basta que se actualice la reforma o adición de un precepto de determinada ley, para que puedan combatirse en la vía constitucional, además de ese dispositivo, todos los demás de la ley relativa que guarden una relación ordinaria con el reformado en virtud de la integración que debe tener cualquier sistema legal, pues lo que autoriza su impugnación constitucional, paralela a la reforma legislativa, es la existencia del cambio formal, que desde el punto de vista constitucional, lo convierte en un acto legislativo nuevo, sin perjuicio de que también puedan reclamarse aquellas disposiciones sobre las que repercute directamente la reforma.³⁰⁸

b. Restitución de la equidad

Otro de los temas a analizar es el referente a las declaratorias de inconstitucionalidad de normas generales por parte del Poder Judicial de la Federación, que vienen seguidas por reformas legales que las

³⁰⁸ Jurisprudencia P./J. 114/99, "AMPARO CONTRA LEYES. LA REFORMA DE UN PRECEPTO NO PERMITE RECLAMAR TODA LA LEY, SINO SÓLO ESE PRECEPTO Y LOS ARTÍCULOS QUE RESULTEN DIRECTAMENTE AFECTADOS", Semanario y su Gaceta, tomo X, noviembre de 1999, página 18, registro 192,910. [Énfasis añadido].

modifican con el propósito de eliminar los elementos que generaron la violación al principio de equidad tributaria. Éste es un aspecto sobre el cual no hay discusión doctrinal ni jurisprudencial, que no por ello debe dejarse de lado.

Uno de los casos más representativos de esta situación se dio con la exención del IMPAC a las empresas que componen el sistema financiero, prevista inicialmente en el artículo 6º, fracción II de la ley de la materia. La jurisprudencia de la SCJN y múltiples sentencias del Poder Judicial de la Federación decretaron la inconstitucionalidad de dicho precepto, cuyos efectos restitutorios se tradujeron en la inaplicabilidad en favor de los quejosos del sistema del IMPAC, es decir, en la liberación en forma total del cumplimiento de las obligaciones sustantivas y formales relacionadas con dicho impuesto.

Sin embargo, tiempo después una reforma legal derogó esa exención, lo cual en términos normativos equivalió a la eliminación del trato privilegiado que, a criterio de la SCJN, había sido conferido a las empresas que componen el sistema financiero. Suprimido el privilegio, a nivel legal quedó restaurada la equidad entre los contribuyentes del IMPAC, lo que convirtió en inoperantes los efectos restitutorios de las ejecutorias que habían concedido el amparo. En otros términos, los efectos de los amparos devinieron ineficaces, pues una vez derogada la exención se subsanó la irregularidad constitucional y, por ende, desapareció la injustificada situación legal de desigualdad entre contribuyentes. Ello está relacionado, precisamente, con los efectos restitutorios del amparo, que se traducen en la inaplicabilidad del sistema impositivo y no en la «extensión» de los privilegios a los sujetos quejosos.

De este modo, los efectos restitutorios del amparo quedan constreñidos a la subsistencia de la violación al artículo 31, fracción IV de la Constitución. Si en razón de la reforma legal se restableció la equidad tributaria, carecía de sentido insistir en los efectos restitutorios del amparo en relación con situaciones inexistentes a partir de la derogación de la exención. Lo contrario hubiese implicado llevar los efectos restitutorios a momentos en que la violación constitucional dejó de afectar a los gobernados, lo cual no sólo va en contra del sistema del juicio de amparo, sino también propiciaría que en función de esos innecesarios --por inexistentes-- efectos restitutorios, los contribuyentes beneficiados con el amparo quedaran en situación de injustificado privilegio en relación con la generalidad de los contribuyentes, en particular con las empresas que componen el sistema financiero.

Un caso distinto, pero igual de representativo, se dio con motivo de la declaratoria de inconstitucionalidad del artículo 109, fracción XI, penúltimo párrafo de la Ley del ISR, por parte del Pleno de la SCJN al resolver diversos amparos en revisión, al que hicimos referencia en otro apartado de este trabajo y que transcribimos de nuevo para una pronta referencia:

[...] Acorde con lo antes expuesto, el artículo 109, fracción XI, penúltimo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del primero de enero de dos mil dos, viola el principio de equidad tributaria consagrado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al otorgar una exención ilimitada a los trabajadores al servicio de la Federación y de los Estados respecto de los ingresos que obtengan por concepto de gratificaciones, aguinaldo y prima vacacional, restringiendo a treinta y quince días de salario mínimo, respectivamente, la exención concedida a los demás trabajadores asalariados por la obtención de los mismos ingresos, toda vez que da un trato distinto a sujetos del tributo que se ubican en una misma situación, es decir, establece un régimen fiscal de exención

distinto para los trabajadores al servicio del Estado y de las entidades federativas, sin que exista en la propia ley, en la exposición de motivos o en los dictámenes correspondientes de la discusión de dicha ley una justificación objetiva y razonable. Lo anterior se corrobora con el hecho de que ambos tipos de trabajadores son personas físicas que obtienen ingresos, en efectivo, regulados por el capítulo I del título IV de la ley citada, relativo a los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado; obtienen el mismo tipo de ingreso: gratificaciones; experimentan modificación patrimonial positiva, al percibir ingresos derivados de gratificaciones y tienen derecho a las mismas deducciones personales, de manera que al encontrarse en la misma hipótesis de causación, en principio, deben estar sometidos al mismo régimen tributario, por lo que si la ley de la materia no contempla, en ninguno de sus apartados, un grupo o categoría especial en la que hubiere ubicado a los trabajadores al servicio del Estado y de las entidades federativas, éstos se encuentran, esencialmente, en igualdad frente a la ley tributaria, con los demás trabajadores asalariados.³⁰⁹

En este caso, la inconstitucionalidad de ese artículo de la Ley del ISR trajo como consecuencia, en el sistema de amparo, su inaplicabilidad para los trabajadores al servicio de la iniciativa privada que hubiesen resultado beneficiados con las ejecutorias respectivas, a efecto de quedar en situación de igualdad respecto de los trabajadores del Estado. Esta situación, sin embargo, resultó modificada por dos hechos supervenientes --por ende, los efectos restituirios del amparo devinieron inoperantes--, los cuales a continuación exponemos:

³⁰⁹ Jurisprudencia P./J. 50/2002, "RENTA. EL ARTÍCULO 109, FRACCIÓN XI, PENÚLTIMO PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, ES VIOLATORIO DEL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA, AL OTORGAR UN TRATO DISTINTO A LOS TRABAJADORES DE LA FEDERACIÓN Y DE LAS ENTIDADES FEDERATIVAS RESPECTO DE LOS TRABAJADORES AL SERVICIO DE LA INICIATIVA PRIVADA", Semanario y su Gaceta, tomo XVI, diciembre de 2002, página 6, registro 185,332.

- El primero fue la acción de inconstitucionalidad en contra del propio artículo, resuelta por el Pleno de la SCJN --con mayoría calificada de diez Ministros-- en el sentido de declarar su invalidez en términos de los artículos 105, fracción II, último párrafo de la Constitución³¹⁰ y 72 de su Ley Reglamentaria.³¹¹ En la respectiva jurisprudencia, a la cual aludimos en otra parte y que reproducimos para una mejor referencia, se resolvió:

El Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación estableció [...] que el artículo 109, fracción XI, penúltimo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del 1o. de enero de 2002, viola el principio de equidad tributaria consignado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al otorgar una exención ilimitada a los trabajadores al servicio de la Federación y de los Estados respecto de los ingresos que obtengan por concepto de gratificaciones, aguinaldo y prima vacacional, restringiendo a treinta y quince días de salario mínimo, respectivamente, la exención concedida a los demás trabajadores asalariados por la obtención de los mismos ingresos, toda vez que se da un trato distinto a sujetos del tributo que se ubican en una misma situación, es decir, establece un régimen fiscal distinto para los trabajadores al servicio del Estado y de las entidades federativas, sin que exista en la propia ley, en la exposición de motivos o en los dictámenes correspondientes de su discusión una justificación objetiva y razonable. De conformidad con el criterio jurisprudencial expuesto, el párrafo segundo de la fracción XI del artículo 109 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, reformado por decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 2002, también es violatorio del referido principio constitucional, en tanto que otorga un trato desigual y privilegiado a los trabajadores de la Federación y de las entidades federativas que estén sujetos a condiciones generales de

³¹⁰ Este precepto establece: "Las resoluciones de la Suprema Corte de Justicia de la Nación sólo podrán declarar la invalidez de las normas impugnadas, siempre que fueren aprobadas por una mayoría de cuando menos ocho votos."

³¹¹ Este artículo dispone: "Las resoluciones de la Suprema Corte de Justicia sólo podrán declarar la invalidez de las normas impugnadas, si fueren aprobadas por cuando menos ocho votos [...]".

trabajo, respecto de los demás trabajadores del país, no obstante que se encuentran en la misma condición tributaria.³¹²

- El segundo hecho superveniente fue la derogación del mencionado precepto, con efectos a partir del 1º de enero de 2004.

Ambas situaciones implicaron el restablecimiento de la equidad tributaria entre los trabajadores de la iniciativa privada y los del Estado, con la consecuencia de que los efectos restitutorios de los amparos resueltos en favor de los primeros, quedaron sin eficacia. Utilizando la terminología de la Ley de Amparo, pudiera decirse que la derogación de dicho artículo «privó de efectos» o «dejó sin materia» las ejecutorias de amparo en lo que hace a sus efectos restitutorios.

c. Omisiones legislativas

La inequidad tributaria también puede actualizarse por omisiones legislativas en que incurran las normas fiscales, sea porque en ellas se dejan de hacer diferenciaciones fiscales entre contribuyentes que entre sí se encuentran en situaciones dispares de comparación, el cual es un extremo cuya demostración fáctica por parte de los sujetos agraviados es arduo complicada, pues ellos no sólo tendrán que probar que su situación es objetiva y razonablemente distinta a la de los demás

³¹² Jurisprudencia P./J. 32/2004, "RENTA. EL ARTÍCULO 109, FRACCIÓN XI, SEGUNDO PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, REFORMADO MEDIANTE DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 30 DE DICIEMBRE DE 2002, VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA, AL OTORGAR UN TRATO DISTINTO A LOS TRABAJADORES DE LA FEDERACIÓN Y DE LAS ENTIDADES FEDERATIVAS QUE ESTÉN SUJETOS A CONDICIONES GENERALES DE TRABAJO, RESPECTO DE LOS QUE NO LO ESTÁN", Semanario y su Gaceta, tomo XIX, mayo de 2004, página 1159, registro 181,468.

contribuyentes y que, por consiguiente, existen causas justificadas para exigir el trato diferenciado que constitucionalmente les corresponde, sino que además deberán acreditar que el trato igualitario que reciben les es de suyo perjudicial.

Estos casos raramente se presentan, aunque como ejemplo, ya referido con anterioridad en este trabajo, puede citarse la ejecutoria dictada por la SCJN que declaró la inconstitucionalidad de la tasa única del ISR a las personas morales, la que si bien se fundamentó en razones de desproporcionalidad tributaria, en su causa implícitamente reconocía el tratamiento igualitario a contribuyentes que entre sí guardaban rangos objetivos de diferenciación incuestionables.³¹³

Otras omisiones legislativas que pueden propiciar la transgresión al principio de equidad tributaria, consisten en la discriminación hecha a contribuyentes que encontrándose en una situación de hecho idéntica o similar a la de otros sujetos, sólo a éstos incorpora a un régimen de tributación privilegiado y a los primeros no. Ello así sucedió con la declaratoria de inconstitucionalidad del artículo 15, último párrafo del Reglamento de la Ley del IVA, por cuanto que señala un procedimiento especial a seguir por las casas de bolsa, con exclusión de las instituciones de crédito, para efectuar el acreditamiento de dicho impuesto en relación con operaciones de igual naturaleza realizadas por unas y otras empresas, conforme al criterio de la Segunda Sala de la SCJN que a continuación se transcribe:

³¹³ Este criterio fue después radicalmente modificado en la Jurisprudencia P./J. 31/97, "RENTA. LA TASA FIJA DEL 35% QUE ESTABLECE EL ARTÍCULO 10 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, NO ES VIOLATORIA DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA", Semanario y su Gaceta, tomo V, mayo de 1997, página 59, registro 198,695.

Esa disposición prevé que sólo las casas de bolsa podrán considerar dentro del valor de sus actividades, la diferencia entre los ingresos que perciban por concepto de intereses, premios de reporto y compraventa de valores, y los pagos que efectúen por dichos conceptos, lo que no se permite a las instituciones de crédito. Ello quebranta el principio de equidad tributaria en virtud de que, ante una misma situación de hecho (consistente en ingresos percibidos por concepto de intereses, premios de reporto y compraventa de valores) que, en el impuesto en cuestión, sirve como reveladora de la capacidad contributiva, se establece un mecanismo distinto del de las instituciones de crédito, para las casas de bolsa, sin existir una diferencia en la situación de hecho en que se encuentran, ya que las operaciones a que se refiere el precepto reglamentario no varían su naturaleza por la institución que las realice, es decir, la misma operación puede ser practicada por los bancos y por casas de bolsa, quienes deberán realizarlas ajustándose, ambas, a los preceptos legales que regulan el tipo de operaciones de referencia. Además, no es óbice para estimarlo inequitativo, que unas actúen con fondos de terceros y otras con propios y de terceros, pues ello no repercute en las operaciones en cuestión, que se rigen por las mismas reglas, sino que, en todo caso, dará lugar a consecuencias en diferentes ámbitos fiscales, mas no representan una variación en cuanto al objeto gravado por la Ley del Impuesto al Valor Agregado.³¹⁴

Un caso similar se presentó en relación con la exención otorgada en materia del IVA a los productores del sector agrícola en función de los ingresos obtenidos en el ejercicio inmediato anterior, en contraposición a los productores cuyas actividades estaban gravadas con la tasa del 0%, en el que la Primera Sala de la SCJN resolvió:

Esta Primera Sala ha sostenido [...] que es inconstitucional la distinción establecida por el legislador atendiendo al ingreso de los sujetos pasivos

³¹⁴ Tesis 2ª. XLI/97, "VALOR AGREGADO. EL ARTÍCULO 15, PÁRRAFO FINAL, DEL REGLAMENTO DE LA LEY RESPECTIVA, CONTRAVIENE EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA", Semanario y su Gaceta, tomo V, abril de 1997, página 102, registro 198,922.

del tributo, toda vez que éste es un elemento ajeno a la imposición del gravamen, aunado a que, considerando la naturaleza del impuesto, su incidencia económica no la resiente el enajenante de bienes o prestador de servicios, sino el consumidor final. El texto de dicho numeral vigente en dos mil dos, al resultar coincidente con el vigente en dos mil uno, es igualmente violatorio del principio de equidad tributaria, toda vez que dicha exención, en lo que concierne a las personas físicas que se dediquen a actividades empresariales del ramo agrícola, también es determinada en atención al nivel de ingresos reportado en el ejercicio inmediato anterior por dichos causantes, con lo cual se margina a dichos causantes del sistema de tributación, limitándose injustificadamente su derecho al acreditamiento del impuesto al valor agregado. Lo anterior, en virtud de que, a partir de un análisis del procedimiento de reforma del ordenamiento en estudio, se observa que el legislador propuso el tratamiento correspondiente a las operaciones gravadas a la tasa del cero por ciento, con el propósito de que los causantes tuvieran la posibilidad de acreditar el impuesto que les fuera trasladado por todos los insumos y servicios que intervengan en la elaboración y comercialización de los productos vinculados con la alimentación de la población mexicana, a fin de promover su elaboración, evitando en la medida de lo posible que éstos sean importados, así como con miras a proteger y mejorar el nivel de vida de los sectores sociales menos favorecidos. Por lo tanto, si bien es cierto que el numeral establece un régimen que, en principio, aspira a la generación del beneficio inherente a la exención del gravamen, no lo es menos que los causantes del sector agrícola que se dediquen a la realización de actos o actividades afectos a la tasa del cero por ciento, gozan de un beneficio mayor al de la exención, en la medida en la que se encuentran posibilitados para acreditar el impuesto al valor agregado que les fue trasladado por sus proveedores, lo cual se traduce en una recuperación de dicho costo.³¹⁵

³¹⁵ Tesis 1ª. CLXXXIV/2004, "VALOR AGREGADO. LA EXENCIÓN OTORGADA A LOS PRODUCTORES DEL SECTOR AGRÍCOLA POR MEDIO DEL ARTÍCULO 2o.-C DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO (VIGENTE EN 2002), TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA", Semanario y su Gaceta, tomo XXI, enero de 2005, página 432.

F. Corolario

La exposición de los variados temas en este capítulo demuestra la complejidad de la materia. Por un lado se encuentra la indefinición conceptual de la equidad tributaria; pero, además, se corrobora la dificultad de establecer relaciones entre esta garantía y otras figuras de raigambre constitucional, tales como igualdad, generalidad, reserva legal y *finis extrafiscales*, con la agravante de que todas ellas son de complicada aprehensión y precisión semántica.

Estos aspectos han sido los que, sin género de duda, agudizan el reto de desarrollar y solidificar una teoría constitucional tributaria. Ello no sólo sucede en México, sino también en otros países como España y Argentina, cuya doctrina invocamos reiteradamente. Como la *justicia fiscal*, al igual que la mayoría de los conceptos con ella relacionados, son postulados universales de carácter jurídico, nos ha parecido adecuado acudir, en auxilio de este trabajo, a los conocimientos y a la experiencia del extranjero --con países con los que tenemos raíces jurídicas comunes--, más aún que la doctrina mexicana en esta materia ha estado adormecida durante largo tiempo, y apenas se ha reactivado en años recientes.

Existen indicios de que a partir del año de 1995 la SCJN ha tenido un interés especial de participar activamente en la construcción, a través de sus decisiones, de una teoría constitucional en torno a la *justicia fiscal*. Los avances son notorios; sin embargo, el problema es que algunos de sus criterios aplican una inadecuada metodología de interpretación constitucional, a nuestro parecer porque en la determinación del contenido y de los alcances de la equidad tributaria y de otros principios

que le están vinculados, no se ha atendido preferentemente a lo establecido en la Constitución, o bien, a lo derivado o inferido de ésta.

Lo anterior se ha traducido en criterios erráticos --en ocasiones contradictorios entre los tres órganos de la SCJN: Pleno y sus dos Salas--, con la consecuente desorientación sobre la forma y términos en que deben aplicarse tales principios en el orden jurídico nacional. De estas inconsistencias y contradicciones nos ocupamos en el Capítulo IV.

CAPÍTULO IV. INCONSISTENCIAS DE LA SCJN

Los esfuerzos de la SCJN por dotar de contenido y de sentido a los conceptos configuradores de la *justicia fiscal*, uno de ellos la equidad tributaria, sin duda han sido notables y fructíferos, según se desprende de las ideas expuestas en los capítulos precedentes, sobre todo en lo atinente a la eliminación de inconsistencias y a la superación de criterios cambiantes y erráticos.

Sin embargo, dada la dinámica propia de la materia el reto por afrontar es todavía grande y prácticamente inacabable, más aún que, conforme a lo expuesto, la equidad tributaria es un concepto abstracto y vacío, sin posibilidades reales de acotarlo con certidumbre. De ahí que insistamos en la necesidad de tomar el texto constitucional como el único referente válido que permita construir los alcances de dicho principio, sobre bases objetivas y razonables para efectos constitucionales.

Precisamente, en los casos en que las decisiones de la SCJN que involucran la equidad tributaria se apartan de los parámetros de igualdad o desigualdad establecidos, derivados o inferidos de la Constitución, es cuando se continúan presentando inconsistencias en los criterios aplicados, provocando, como también se dijo, confusión en los distintos estratos del orden jurídico nacional, es decir, en los cuerpos legislativos, en los tribunales jurisdiccionales, en las autoridades administrativas y en los justiciables, sobre la forma del sentido y los alcances de citado principio constitucional.

Es cierto que varios de los criterios inconsistentes provienen de distintos órganos de la SCJN --Pleno, Primera y Segunda Salas--, lo cual proporciona una explicación institucional del fenómeno; pero para efectos del sistema jurídico esta justificación resulta insuficiente, por las consecuencias que de manera inevitable se producen. Ello exige que, a través las vías institucionales pertinentes, la SCJN continúe en la tarea de superar inconsistencias y deficiencias metodológicas en sus criterios, en aras de lograr la adecuada uniformidad en éstos y de construir una satisfactoria, aunque siempre inacabada, teoría constitucional tributaria.

Algunos de los temas en los que se identifican los yerros aquí denunciados, son los que se desarrollan en los apartados siguientes.

A. Normas generales del Ejecutivo Federal

a. Efectos restitutorios

La ortodoxia en el juicio de amparo marca que cuando la SCJN declara la invalidez de las normas fiscales por violación al principio de equidad tributaria, el efecto no es la eliminación de los privilegios otorgados a terceras personas, y mucho menos el otorgamiento ni la extensión de los mismos a los sujetos discriminados. En esos casos, los efectos se traducen en la inaplicabilidad para éstos del sistema general --esencial-- de tributación o, en su caso, de alguno de sus elementos variables, según consta en la jurisprudencia del Pleno de la SCJN que a continuación se transcribe:

Existen mecanismos de tributación que son simples, cuyos elementos esenciales, tales como sujeto, objeto, base y tasa, requieren cálculos

básicos que no necesitan una mayor pormenorización en la ley. Así, a medida que un tributo se torna complejo, para adicionarse mayores elementos que pueden considerarse al realizar su cálculo, surgen previsiones legales que son variables, es decir, que no se aplican a todos los contribuyentes, sino sólo a aquellos que se ubiquen en sus hipótesis jurídicas. En efecto, hay normas tributarias que establecen los elementos esenciales de las contribuciones y otras que prevén variables que se aplican a dichos elementos esenciales. En el caso de las primeras, de concederse el amparo, su efecto producirá que el gobernado no se encuentre obligado a cubrir el tributo al afectarse el mecanismo impositivo esencial cuya transgresión por el legislador no permite que sus elementos puedan subsistir, porque al estar viciado uno de ellos, todo el sistema se torna inconstitucional. Lo anterior no ocurre cuando la inconstitucionalidad se presenta en un elemento variable, puesto que el efecto del amparo no afectará el mecanismo esencial del tributo, dado que se limitará a remediar el vicio de la variable de que se trate para incluirla de una manera congruente con los elementos esenciales, sin que se afecte con ello a todo el sistema del impuesto.³¹⁶

En una diversa jurisprudencia, el Pleno de la SCJN ratifica los efectos restitutorios del amparo, previa procedencia del juicio respectivo, en tratándose de exenciones fiscales, pues “[...] la circunstancia de que se impugnen de manera aislada los preceptos que prevén la exención parcial de un impuesto sin reclamar los que regulan el mecanismo esencial de tributación, no genera la improcedencia del juicio de garantías, dado que, en su caso, la *concesión del amparo tendrá efectos*

³¹⁶ Jurisprudencia P./J. 62/98, “CONTRIBUCIONES. EFECTOS QUE PRODUCE LA CONCESIÓN DEL AMPARO CUANDO SE RECLAMA UNA NORMA TRIBUTARIA”, Semanario y su Gaceta, tomo VIII, abril de 1997, página 102, registro 195,159. Similares términos se contienen en la jurisprudencia 1ª/J. 2/2006, “MULTAS FISCALES. EL AMPARO QUE SE CONCEDE POR RESULTAR INCONSTITUCIONAL LA ACTUALIZACIÓN DE UNA CONTRIBUCIÓN OMITIDA, NO LIBERA AL QUEJOSO DE LA IMPOSICIÓN DE AQUELLAS PREVISTAS EN EL ARTÍCULO 76, FRACCIÓN II, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, PUES SÓLO CONSTRIÑE A LA AUTORIDAD A NO CONSIDERAR DICHA VARIABLE AL FIJAR SU MONTO”, Semanario y su Gaceta, tomo XXIII, febrero de 2006, página 383, registro 175,886.

restitutorios en términos de lo previsto en el artículo 80 de la Ley de Amparo³¹⁷; y al parecer del propio órgano, el hecho de que:

[...] en la demanda de garantías únicamente se reclame la norma que a juicio del contribuyente es violatoria de garantías, sin impugnar las restantes que regulan el mecanismo impositivo esencial, no implica necesariamente que la concesión del amparo no pueda tener efectos restitutorios, pues puede acontecer que la inconstitucionalidad de la norma impugnada afecte las disposiciones que establecen los elementos esenciales del tributo y, en consecuencia, se desincorpore de la esfera jurídica del agraviado la obligación de realizar el pago del mismo, o bien, que se subsane el vicio que contiene, si se trata de una variable, y se incluya de manera adecuada en dichos elementos [...]. De ahí que para estar en aptitud de afirmar que la inconstitucionalidad que llegara a decretarse respecto de la norma que, en forma aislada, se impugnó a través del juicio de garantías, no puede tener efectos restitutorios por no haberse reclamado los restantes preceptos que regulan el mecanismo esencial de tributación, es necesario examinar si la inconstitucionalidad del precepto impugnado, afectaría o no en su sentido y alcance a aquellas disposiciones que regulan los elementos esenciales del tributo, o bien, si se trata únicamente de una variable de dichos elementos, en cuyo caso deberá analizarse si el contribuyente se encuentra dentro del supuesto que prevé la norma impugnada.³¹⁸

Una decisión de la Segunda Sala de la SCJN proporciona mayor precisión sobre los efectos restitutorios del amparo, precisamente en el sentido de hacer inaplicable el pertinente sistema tributación en la medida que

³¹⁷ Jurisprudencia P./J. 44/2004, "EXENCIÓN PARCIAL DE UN IMPUESTO. PROCEDE EL JUICIO DE AMPARO CONTRA LOS PRECEPTOS QUE LA PREVÉN, AUN CUANDO NO SE IMPUGNEN LOS QUE REGULAN EL MECANISMO ESENCIAL DE TRIBUTACIÓN", Semanario y su Gaceta, tomo XIX, junio de 2004, página 5, registro 181,334. [Énfasis añadido].

³¹⁸ Tesis 2ª LXXVIII/2001, "LEYES TRIBUTARIAS. LA OMISIÓN DE IMPUGNAR ALGUNAS DE LAS NORMAS QUE REGULAN EL MECANISMO ESENCIAL DE TRIBUTACIÓN, NO IMPLICA NECESARIAMENTE QUE LA PROTECCIÓN CONSTITUCIONAL QUE LLEGARE A OTORGARSE NO PUEDA TENER EFECTOS RESTITUTORIOS", Semanario y su Gaceta, tomo XIII, junio de 2001, página 309, registro 189,443.

resulte inequitativo, y no para hacerle extensiva la exención legalmente conferida a otros contribuyentes, en la tesis que señala:

La declaratoria de inconstitucionalidad del contexto normativo que rige un determinado tributo, *no tiene por efecto exentar* al peticionario de garantías de su pago, sino el de *desincorporar de su esfera jurídica la respectiva obligación tributaria*, pues corresponde en exclusiva al legislador el establecimiento de los beneficios tributarios [...]. Ahora bien, si se toma en consideración que con la declaratoria de inconstitucionalidad de un acto formal y materialmente legislativo que prevé la exención parcial de una contribución, *se afecta el mecanismo impositivo esencial* y, en consecuencia, *se desincorpora de la esfera jurídica del quejoso la obligación de pagar el tributo respectivo*, resulta inconcuso que en cumplimiento de la ejecutoria correspondiente, las autoridades fiscales responsables deberán restituirle el total de las cantidades que haya pagado por tal concepto y no únicamente el porcentaje de la exención declarada inconstitucional, pues sostener lo contrario implicaría afirmar que por efecto del amparo se debe incluir al quejoso dentro del supuesto previsto en la norma impugnada, lo cual es jurídicamente imposible ya que, por una parte, los tribunales de amparo carecen de facultades para realizar una declaratoria en tal sentido, toda vez que el establecimiento de una exención y de los sujetos beneficiados con la misma, es facultad exclusiva del legislador; y, por otra, los *efectos del amparo* consisten en restablecer las cosas al estado en que se encontraban antes de la violación y *no en constituir un derecho a favor del agraviado con base en una norma declarada inconstitucional* [...].³¹⁹

Sin embargo, en una posterior jurisprudencia del Pleno de la SCJN se pronunció en el sentido de hacer inaplicable el sistema normativo de causación del tributo, pero «extendiendo» al mismo tiempo a los

³¹⁹ Tesis 2ª. LXXVII/2001, "LEYES TRIBUTARIAS. EFECTOS DEL AMPARO CUANDO SE DECLARA LA INCONSTITUCIONALIDAD DE UNA NORMA QUE PREVÉ UNA EXENCIÓN PARCIAL DEL TRIBUTO", Semanario y su Gaceta, tomo XIII, junio de 2001, página 308, registro 189,444. [Énfasis añadido].

quejosos la exención parcial establecida a favor de otros contribuyentes. En el respectivo criterio se sostiene:

La declaratoria de que un precepto que establece la exención parcial de un tributo es inequitativo, no tiene por efecto *exentar al quejoso del pago en su totalidad*, sino sólo el de desincorporar de su esfera jurídica la obligación tributaria en la parte inconstitucional, es decir, tratándose de una norma que concede dicho beneficio a determinados contribuyentes en detrimento de otros que se encuentran en la misma situación, como el amparo se concede sólo respecto de dicha porción normativa y no de las normas que establecen los elementos esenciales del tributo, la restitución al agraviado en el pleno goce de la garantía individual violada, *consiste en hacer extensiva en su favor únicamente la exención parcial otorgada a los demás.*³²⁰

En una posterior jurisprudencia, la Segunda Sala SCJN retomó la idea de desincorporar la obligación tributaria de la esfera jurídica de los quejosos, sin que por ello se «extienda» la exención en su favor, en los siguientes términos:

La protección constitucional contra la disposición aludida tiene por efecto permitir al quejoso el acreditamiento total del impuesto que le hubiese sido trasladado, contra el impuesto que hubiese causado en relación con los actos realizados en el mes de calendario por el que se está obligado al pago y que esté relacionado con la adquisición de bienes o servicios que no pueden considerarse como inventarios, inversión o gastos identificados con actividades de exportación o de arrendamiento de bienes a contribuyentes exentos, pues al haberse declarado la inconstitucionalidad del factor de acreditamiento que prevé el párrafo tercero y siguientes de la citada fracción III, *el efecto será que no se le aplique y, por consiguiente, que pueda acreditar la totalidad del*

³²⁰ Jurisprudencia P./J. 18/2003, "EXENCIÓN PARCIAL DE UN TRIBUTO. LOS EFECTOS DEL AMPARO CONCEDIDO CONTRA UNA NORMA TRIBUTARIA INEQUITATIVA POR NO INCLUIR EL SUPUESTO EN QUE SE HALLA EL QUEJOSO DENTRO DE AQUÉLLA, SÓLO LO LIBERA PARCIALMENTE DEL PAGO", Semanario y su Gaceta, tomo XVIII, julio de 2003, página 17, registro 183,828. [Énfasis añadido].

impuesto trasladado relacionado con esos actos y actividades, en el entendido de que no podrá acreditarse el impuesto trasladado al adquirir materias primas, productos terminados o semiterminados que se identifiquen exclusivamente con sus operaciones exentas.³²¹

Las anteriores ideas respecto de la inaplicabilidad de las normas legales declaradas inconstitucionales, fueron reiteradas por la Segunda Sala de la SCJN en la jurisprudencia que a continuación se transcribe:

[...] la declaratoria de inconstitucionalidad respecto de un precepto que establece la exención parcial de un tributo por violación al principio de equidad no tiene por efecto exentar al quejoso del pago en su totalidad, sino sólo desincorporar de su esfera jurídica la obligación tributaria en la parte normativa declarada inconstitucional. En congruencia con el criterio anterior, se concluye que de concederse el amparo en contra del artículo 21 bis-8 de la Ley de Hacienda para los Municipios del Estado de Nuevo León, por inconstitucionalidad de las tasas adicionales ahí previstas, el efecto de tal concesión será que el impuesto predial se determinará y pagará aplicando a la base del impuesto una tasa del 2 al millar anual, *desincorporando de la esfera jurídica del quejoso la porción normativa relativa a las sobretasas* de 2 al millar en el caso de predios baldíos y de 1 al millar cuando el inmueble se encuentre fuera de los Municipios de Apodaca, General Escobedo, Guadalupe, Monterrey, San Nicolás de los Garza, San Pedro Garza García y Santa Catarina, o si su superficie no excede de 200 metros cuadrados y su propietario o poseedor no tiene otro inmueble en el Estado.³²²

³²¹ Jurisprudencia 2ª./J. 119/2004, "VALOR AGREGADO. EFECTOS DE LA SENTENCIA QUE CONCEDE EL AMPARO EN CONTRA DEL SISTEMA DE ACREDITAMIENTO QUE ESTABLECE LA FRACCIÓN III DEL ARTÍCULO 4o. DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2003", Semanario y su Gaceta, tomo XX, septiembre de 2004, página 323, registro 180,427. [Énfasis añadido].

³²² Jurisprudencia 2ª./J. 17/2006, "PREDIAL. EFECTO DE LA CONCESIÓN DEL AMPARO OTORGADO CONTRA EL ARTÍCULO 21 BIS-8 DE LA LEY DE HACIENDA PARA LOS MUNICIPIOS DEL ESTADO DE NUEVO LEÓN", Semanario y su Gaceta, tomo XXIII, marzo de 2006, página 320, registro 175,514. [Énfasis añadido].

En conclusión, con independencia del instrumento normativo utilizado para el establecimiento de privilegios impositivos, la ortodoxia en el juicio de amparo exige que el remedio adecuado en los casos en que se declara la violación al principio de equidad tributaria, es la inaplicación de la regulación legal relacionada con la causación y pago de la contribución respectiva, en la parte o en la medida que esos privilegios son inaceptables desde el punto de vista constitucional. Así sucedió, se reitera, con la declaratoria de inconstitucionalidad de la exención en el pago del IMPAC en favor de las empresas que componen el sistema financiero, que hizo inaplicable la totalidad del sistema para los quejosos a quienes se concedió el amparo, y con las declaratorias de inconstitucionalidad del IVA y del Impuesto Predial de Nuevo León, conforme consta en las dos últimas jurisprudencias citadas.

El problema --la confusión y las inconsistencias-- obedece a que, en algunos criterios, el Pleno de la SCJN considera que los efectos restitutorios del amparo son la «extensión» a los contribuyentes inicialmente discriminados, de los privilegios declarados inequitativos. Esto no sólo es contradictorio con los efectos propios de las ejecutorias de amparo --la inaplicabilidad del sistema tributario--, como se acepta en otras decisiones, sino que también se ha usado como presupuesto para que en asuntos relacionados con las eximentes concedidas por el Presidente de la República mediante decretos fundamentados en el artículo 39, fracción I del CFF, se declare la improcedencia del juicio de amparo, como lo referiremos con posterioridad.

En esta parte cabe hacer la digresión siguiente: de aceptarse la conclusión del Pleno de la SCJN en el sentido de que los efectos restitutorios en el amparo son la «extensión» de los beneficios a los sujetos quejosos, lo que en realidad se acepta es que el Poder Judicial

de la Federación asuma funciones legislativas --a modo de legislador *positivo*--, situación de plano inaceptable en el sistema constitucional de México, pues sería tanto como admitir que las ejecutorías de amparo pueden, por ejemplo, otorgar exenciones u otro tipo de privilegios a los contribuyentes. De hecho, lo máximo permitido es que él se constituya en legislador *negativo* en las acciones de inconstitucionalidad y en las controversias constitucionales, cuando se declare la invalidez de las normas impugnadas y, por ende, éstas se expulsen del orden jurídico nacional, lo que nunca sucede en materia de amparo.

b. Decretos del Presidente de la República

En ocasiones resulta que en contradicción con la garantía de equidad tributaria y con el principio de reserva legal, los contribuyentes a quienes no aprovecha el privilegio impositivo tienen que cumplir con las obligaciones fiscales a su cargo, en condiciones claramente diferenciadas de los sujetos que sí gozan de tal prerrogativa. En este caso las personas afectadas se duelen de las cargas que en exclusiva se establecen en su perjuicio y en adición a las obligaciones contenidas en el régimen general de tributación, hipótesis en la cual los quejosos pueden aducir no sólo la violación de la garantía de equidad tributaria, sino también la transgresión al principio de reserva legal, cuando ello se realice a través de disposiciones materialmente legislativas emitidas por el Presidente de la República --normas reglamentarias--, teniendo como presupuesto la procedencia del juicio de amparo.

Ése fue el caso, en otra época, de la declaratoria de inconstitucionalidad del artículo 2º, primer párrafo del Reglamento de la Ley del IMPAC, por cuanto que exentaba de su pago a los propietarios de inmuebles que los

tuvieran bajo el régimen de «rentas congeladas» y a los sujetos que realizaran actividades empresariales cuyos ingresos estuvieran exceptuados del pago del ISR, como consta en la siguiente jurisprudencia del Pleno de la SCJN:

El artículo 1o., de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas señala, entre otros sujetos obligados al pago del impuesto, a las personas dedicadas a una actividad empresarial y a las arrendadoras que otorguen el uso o goce de bienes a otros causantes sujetos del impuesto. Por su parte, el artículo 2o., párrafo primero del Reglamento de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas publicado en el Diario Oficial de la Federación del 30 de marzo de 1989, establece que no están obligados al pago del impuesto los que otorguen el uso o goce temporal de bienes cuyos contratos de arrendamiento hayan sido prorrogados en forma indefinida por disposición legal ("rentas congeladas"), ni los que realicen actividades empresariales cuyos ingresos estén exceptuados del pago del impuesto sobre la renta, por los bienes afectos a dichas actividades. Con tal disposición, el precepto reglamentario estatuye una exención del impuesto no prevista en la ley que reglamenta, lo cual contraría lo dispuesto por los artículos 28 y 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, de cuya interpretación se infiere que las exenciones tributarias deben ser establecidas en un acto formal y materialmente legislativo y no en una norma reglamentaria.³²³

Idéntica declaratoria recayó sobre el propio artículo 2º, tercer párrafo del Reglamento de la Ley del IMPAC, que exceptuaba del pago del IMPAC a las asociaciones y sociedades civiles por los actos de comercio

³²³ Jurisprudencia P./J. 27/91, "ACTIVO DE LAS EMPRESAS, REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO AL. ES INCONSTITUCIONAL EL ARTICULO 2o., PARRAFO PRIMERO, QUE EXCEPTUA DEL PAGO DEL IMPUESTO A LOS QUE OTORGUEN EL USO O GOCE TEMPORAL DE BIENES CUYOS CONTRATOS DE ARRENDAMIENTO FUERON PRORROGADOS INDEFINIDAMENTE POR DISPOSICION LEGAL Y A LOS QUE REALICEN ACTIVIDADES EMPRESARIALES CUYOS INGRESOS ESTEN EXCEPTUADOS DEL PAGO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA", Semanario, tomo VII, junio de 1991, página 25, registro 205,793.

que realizaran, cuando los ingresos obtenidos en el ejercicio por ese concepto fuesen inferiores a los demás ingresos del propio período, en los términos definidos por el Pleno de la SCJN en la siguiente tesis:

El artículo 1o. de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas señala, entre otros sujetos obligados al pago del impuesto, a las asociaciones o sociedades civiles que llevan a cabo actividades mercantiles. Por su parte el artículo 2o., párrafo tercero del Reglamento de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas publicado en el Diario Oficial de la Federación del 30 de marzo de 1989, establece que las asociaciones y sociedades civiles no estarán obligadas al pago del impuesto por los actos de comercio que realicen, siempre que los ingresos obtenidos por éstos en el ejercicio sean inferiores a los demás ingresos que obtengan en dicho ejercicio. Con tal disposición el precepto reglamentario estatuye una exención del impuesto no previsto en la ley que reglamenta, lo cual contraría lo dispuesto por los artículos 28 y 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, de cuya interpretación se infiere que las exenciones deben ser establecidas en un acto formal y materialmente legislativo y no en una norma reglamentaria.³²⁴

Las mismas razones fueron las que, en la Novena Época, sustentaron la declaratoria de inconstitucionalidad del artículo 15, último párrafo del Reglamento de la Ley del IVA por parte de la Segunda Sala de la SCJN, como consta en la siguiente tesis:

[...] sólo las casas de bolsa podrán considerar dentro del valor de sus actividades, la diferencia entre los ingresos que perciban por concepto de intereses, premios de reporto y compraventa de valores, y los pagos

³²⁴ Tesis P. LXXVII/92, "ACTIVO DE LAS EMPRESAS, REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO AL. ES INCONSTITUCIONAL EL ARTICULO 2o., PARRAFO TERCERO, QUE EXCEPTUA DEL PAGO DEL IMPUESTO A LAS ASOCIACIONES Y SOCIEDADES CIVILES POR LOS ACTOS DE COMERCIO QUE REALICEN CUANDO LOS INGRESOS OBTENIDOS DE ESTOS EN EL EJERCICIO SEAN INFERIORES A LOS DEMAS INGRESOS QUE OBTENGAN EN DICHO EJERCICIO", Semanario, tomo 58, octubre de 1992, página 30, registro 205,617.

que efectúen por dichos conceptos, lo que no se permite a las instituciones de crédito. Ello quebranta el principio de equidad tributaria en virtud de que, ante una misma situación de hecho (consistente en ingresos percibidos por concepto de intereses, premios de reporto y compraventa de valores) que, en el impuesto en cuestión, sirve como reveladora de la capacidad contributiva, se establece un mecanismo distinto del de las instituciones de crédito, para las casas de bolsa, sin existir una diferencia en la situación de hecho en que se encuentran, ya que las operaciones a que se refiere el precepto reglamentario no varían su naturaleza por la institución que las realice, es decir, la misma operación puede ser practicada por los bancos y por casas de bolsa, quienes deberán realizarlas ajustándose, ambas, a los preceptos legales que regulan el tipo de operaciones de referencia.³²⁵

De este modo, en el caso de exenciones otorgadas por el Presidente de la República mediante disposiciones reglamentarias, no sólo se acepta el control constitucional por parte de la SCJN, lo cual presupone la procedencia del juicio de amparo, sino también, cuando corresponda, la concesión del amparo a los contribuyentes inconformes por violación al artículo 31, fracción IV de la Constitución, con los efectos restitutorios pertinentes.

Sin embargo, lo mismo no sucede en relación con los decretos emitidos por el Presidente de la República con fundamento en el artículo 39, fracción I del CFF. En estos casos, no obstante que el órgano emisor es el mismo que el de los reglamentos, aunque con disposiciones generales de inferior jerarquía, algunos criterios de la SCJN se decantan por decretar el sobreseimiento de los juicios de amparo, mientras que otros se pronuncian en sentido contrario, es decir, por sujetar al control del

³²⁵ Tesis 2ª. XLI/97, "VALOR AGREGADO. EL ARTÍCULO 15, PÁRRAFO FINAL, DEL REGLAMENTO DE LA LEY RESPECTIVA, CONTRAVIENE EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA", *supra*, registro 198,922.

Poder Judicial de la Federación su idoneidad constitucional. De ello nos ocuparemos en los acápite subsiguientes.

i. El Pleno y la Segunda Sala de la SCJN

El Pleno de la SCJN ha determinado la improcedencia del juicio de amparo en contra de los Decretos del Presidente de la República, en razón de los efectos restitutorios futuros --totalmente inciertos-- de las ejecutorias a emitirse, según se desprende de la siguiente jurisprudencia:

“[...] imposibilidad jurídica de lograr, en las hipótesis contempladas, los *efectos restitutorios que son propios del amparo*, los que si bien se traducirían, fundamentalmente, en dejar insubsistente para el quejoso dicho decreto, con ello *no lograría la liberación del pago del tributo* porque esta obligación no proviene del decreto, sino de la Ley del Impuesto al Activo, que queda intocada; y tampoco podría, válidamente, *disfrutar de la exención* que establece el mencionado ordenamiento del Ejecutivo, porque si el mismo quejoso sostiene que es inconstitucional por instituir la exención, es ilógico pretender que tenga efectos en su beneficio, además de que *la protección constitucional tampoco podría tener el efecto general de derogar el precepto* en comento de dicho ordenamiento administrativo”.³²⁶

A igual conclusión ha llegado la Segunda Sala de la SCJN, como consta en la jurisprudencia que a continuación se transcribe:

El mencionado decreto, en su artículo primero, exime totalmente del pago del impuesto al activo que se cause durante el ejercicio de 1996 a

³²⁶ Jurisprudencia P./J. 59/97, “ACTIVO, IMPUESTO AL. IMPROCEDENCIA DEL AMPARO PROMOVIDO EN CONTRA DEL DECRETO DEL 31 DE OCTUBRE DE 1995 QUE EXIME DEL PAGO DE AQUÉL, A DETERMINADOS CONTRIBUYENTES”, *supra*, registro 197,657. [Énfasis añadido].

los contribuyentes cuyos ingresos para efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta no excedan de siete millones de pesos. Por otra parte, de la interpretación armónica de lo dispuesto por los artículos 1o., 2o. y 7o. de la Ley del Impuesto al Activo, en relación con el artículo 17 de su reglamento, se arriba a la convicción de que la obligación de cubrir este tributo deriva de esa ley. Por consiguiente, cuando el contribuyente reclama a través del juicio constitucional la expedición y refrendo del citado decreto porque no se encuentra inmerso en la hipótesis de exención, dado que tiene ingresos superiores a los señalados, la acción de garantías resulta improcedente [...], en virtud de que *el efecto de la concesión de la protección federal contra ese decreto, al no haberse reclamado la ley, consistiría en exentar al quejoso, lo que es jurídicamente imposible*, ya que las obligaciones fiscales, como se dijo, derivan de la Ley del Impuesto al Activo conforme a la cual ya venía pagando el tributo.³²⁷

Esta conclusión fue reiterada en una posterior jurisprudencia de la Segunda Sala de la SCJN, que señala:

Se actualiza la causal de improcedencia [...] cuando el juicio de garantías en que se aduce violación a la garantía de equidad tributaria, se promueve contra el citado decreto, cuyo artículo primero exime totalmente del pago del impuesto al activo que se cause durante el ejercicio fiscal de 2005, a las personas físicas contribuyentes, cuyos ingresos totales para efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta en el ejercicio de 2004, no hayan excedido de \$4'000,000.00. Lo anterior deriva de *la imposibilidad jurídica de lograr los efectos restitutorios que son propios del amparo*, los que si bien se traducirían en dejar insubsistente para el quejoso dicho decreto, con ello no lograría la liberación del pago del tributo, porque esta obligación no proviene de aquél, sino de la Ley del Impuesto al Activo, que queda intocada; y tampoco podría, válidamente, disfrutar el beneficio mencionado, porque si el mismo *quejoso sostiene que es inconstitucional por instituir dicho*

³²⁷ Jurisprudencia 2ª./J. 39/96, "ACTIVO DE LAS EMPRESAS, IMPUESTO AL AMPARO IMPROCEDENTE CONTRA EL DECRETO DEL 31 DE OCTUBRE DE 1995 QUE EXIME DEL PAGO DE AQUEL A DETERMINADOS CONTRIBUYENTES, SI SE CONSINTIÓ LA LEY", Semanario y su Gaceta, tomo IV, agosto de 1996, página 169, registro 200,553. [Énfasis añadido].

*beneficio, es ilógico pretender que tenga efectos en su favor, además de que la protección constitucional no podría tener el efecto general de derogar el precepto reclamado.*³²⁸

Los anteriores criterios evidencian un grado de desorden metodológico en los argumentos desarrollados para sostener la improcedencia del juicio de amparo en contra de los decretos del Presidente de la República. En efecto, por un lado el Pleno y la Segunda Sala de la SCJN han enfatizado que los elementos esenciales de las contribuciones y las exenciones a las mismas, tienen que estar establecidos en leyes expedidas por el Poder Legislativo, y que los efectos restitutorios en caso de violación al principio de equidad tributaria pertinentes se traducen en la inaplicación a los agraviados del sistema de tributación en la medida que sea inequitativo.

Por otra parte, sin embargo, los mismos órganos de la SCJN han cambiado sustancialmente de criterio cuando se trata de beneficios --o eximentes, conforme quedó explicado-- otorgados en decretos del Presidente de la República, no obstante de que él mismo es el ente emisor de los reglamentos, aunque bajo un distinto esquema normativo. En estos casos, el problema es que, con independencia del tema de reserva legal involucrado, se propicia que el principio de equidad tributaria --o de igualdad constitucional, según corresponda-- se convierta en letra muerta y quede sin eficacia alguna, pues basta que a través de decretos fundados en el artículo 39, fracción I del CFF se

³²⁸ Jurisprudencia 2ª./J. 90/2007, "ACTIVO. ES IMPROCEDENTE EL AMPARO POR VIOLACIÓN A LA GARANTÍA DE EQUIDAD TRIBUTARIA, PROMOVIDO CONTRA EL DECRETO POR EL QUE SE EXIME DEL PAGO DE AQUEL IMPUESTO A DETERMINADOS CONTRIBUYENTES (DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN DE 11 DE OCTUBRE DE 2005)", Semanario y su Gaceta, tomo XXV, mayo de 2007, página 807, registro 172,636. [Énfasis añadido].

introduzcan privilegios impositivos que nunca hubiesen sido conferidos por el Congreso de la Unión, para eludir intencionalmente el acatamiento del principio de equidad tributaria. Ése sería el hipotético caso, por ejemplo, de un decreto del Poder Ejecutivo que estableciera de nueva cuenta la exención en el pago del ISR a los trabajadores burocráticos, a la que nos hemos referido con anterioridad, primeramente declarada inconstitucional en juicio de amparo y después confirmada su invalidez mediante sentencia dictada en acción de inconstitucionalidad.

En nuestra opinión, la confusión se produce porque en estos criterios se considera que los efectos restitutorios del amparo serían la «extensión» a los contribuyentes discriminados de los beneficios conferidos en los decretos impugnados, lo cual, como quedó expuesto, es jurídicamente incorrecto. Además, es cuestionable para fines metodológicos que los efectos del amparo, que corresponden a la sentencia misma --sólo en la medida que sea favorable para los quejosos-- y a la etapa de su ejecución, se antepongan al inicio del juicio para calificar la procedencia de éste.

Por ello, en el caso de beneficios --eximentes-- establecidos en decretos, las decisiones del Pleno y de la Segunda Sala de la SCJN anulan la tutela judicial efectiva de las garantías de equidad tributaria y de reserva legal, por cuanto que sus argumentos se dirigen a hacer improcedente el juicio de amparo, a pesar de que eventualmente pudo haberse actualizado su inconstitucionalidad. Nada peor que haber dejado como válvula de escape, sin control judicial alguno y en eventual contradicción con el principio de reserva legal, la concesión de privilegios fiscales a través de los decretos mencionados.

ii. La Primera Sala de la SCJN

Una serie de criterios emitidos por la Primera Sala de la SCJN presentan un enfoque opuesto al antes indicado, dirigidos al control jurisdiccional de los decretos emitidos con fundamento en el artículo 39, fracción I del CFF. La reflexión inicial que sustenta el cambio de opinión es que, aunque el ejercicio de esa facultad cuenta con un amplio margen de configuración:

[...] ello no significa que pueda desconocer los principios constitucionalmente tutelados, ni que la misma sea equivalente a la suspensión de garantías prescrita en el artículo 29 constitucional. Esta facultad se encuentra desde luego sometida al conjunto de garantías que orientan el orden jurídico, así como al respeto de las demás disposiciones constitucionales que establecen límites y reglas al ejercicio del poder estatal. En tal virtud, si bien el ejercicio de la facultad en cuestión no modifica el sistema de determinación del gravamen de que se trate y, por ende, no se sujeta a las garantías constitucionales de proporcionalidad y equidad, debe reconocerse que el ejercicio de la misma sí trasciende al pago del referido gravamen y, por lo tanto, debe efectuarse de tal manera que no se afecten otras garantías constitucionales y, específicamente, la de igualdad, pues su tutela es la forma en la que se procura la vigencia de un orden económico y social justo, mismo que constituye el soporte de todo el sistema tributario que sólo así se legitima.³²⁹

Lo anterior implica que, a diferencia de lo resuelto por el Pleno y la Segunda Sala de la SCJN, la Primera Sala acepta la procedencia del juicio de amparo en contra de decretos que concedan beneficios fiscales, a la vez que admite la idoneidad de esos instrumentos para crear, como excepción al principio de reserva legal en materia fiscal, normas

³²⁹ Tesis 1ª CXXXIV/2005, "CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. EL EJERCICIO DE LA FACULTAD CONFERIDA AL PODER EJECUTIVO POR SU ARTÍCULO 39, FRACCIÓN I, NO SE ENCUENTRA LIBRE DE ESCRUTINIO CONSTITUCIONAL", *supra*, registro 176,741.

jurídicas que de alguna manera incidan en los elementos esenciales de los tributos. Para ello, se dice que:

[...] por tratarse de casos excepcionales y por la necesidad de que el alcance de las medidas guarde congruencia con la causa y finalidad que las anime, el régimen excepcional que sea decretado debe ser justificado y debe ser determinado en condiciones razonables, sustentándose en hechos reales, a fin de que pueda ser examinado por el juzgador en cada oportunidad, mediante la aplicación de un escrutinio constitucional determinado. En tal virtud, apreciando que los decretos que llegue a expedir el Ejecutivo con fundamento en dicho numeral se encaminan a combatir las causas que dieron origen a su emisión --contingencias de orden económico, social, ecológica, etcétera--, es claro que las medidas determinadas deben guardar la debida relación de conexidad con dichas causas y dirigirse a conjurar o evitar la crisis, o bien, a impedir la extensión de sus efectos.³³⁰

De estos criterios se desprenden las siguientes conclusiones: primera, que los decretos del Presidente de la República no son violatorios del principio de reserva legal en materia tributaria, pues en ellos no se otorgan exenciones --no se modifican elementos esenciales de las contribuciones--, sino eximentes³³¹; segunda, que el juicio de amparo sí es procedente en su contra; y tercera, que, en su caso, la garantía constitucional a debate es la de igualdad en general, no la de equidad fiscal en particular. A diferencia de lo resuelto por el Pleno y la Segunda Sala de la SCJN, este enfoque posibilita la tutela judicial efectiva sobre ese tipo de instrumentos normativos.

³³⁰ Tesis 1ª CXXXIX/2005, "CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. ANÁLISIS DE LAS FACULTADES EXTRAORDINARIAS PREVISTAS EN EL ARTÍCULO 39, FRACCIÓN I", *supra*, registro 176,742.

³³¹ Podemos estar de acuerdo con esta conclusión, pero no entraremos en ella en virtud de que el análisis del tema --principio de reserva legal-- excede los propósitos de este trabajo.

B. Fines extrafiscales

La falta de claridad metodológica ha llevado a la SCJN a estimar, cuando no existen elementos expuestos en cualquier etapa del proceso legislativo, que los *finés extrafiscales* son válidos porque corresponden a «hechos notorios», o bien, porque simplemente se «asume» o se «infiere» que tienen sustento en la Constitución. El problema de esta ambivalencia es la inseguridad jurídica que se propicia en el orden jurídico nacional, en especial a los órganos legiferantes, en la medida que con antelación a que el Poder Judicial de la Federación se pronuncie en cada caso concreto, no es posible anticipar con certidumbre objetiva cuándo es indispensable explicitar los *finés extrafiscales* en el proceso legislativo o, en su defecto, a pesar de no satisfacerse ese requisito, cuándo puede tomarse la contingencia de que la SCJN los tenga de cualquier manera como válidos. De ello nos ocuparemos en los apartados siguientes.

a. Fines extrafiscales en proceso legislativo

La Segunda Sala de la SCJN ha determinado que los *finés extrafiscales* de las exenciones deben constar en la iniciativa de las leyes respectivas, en las correspondientes exposiciones de motivos o en cualquier etapa del proceso legislativo, pues el establecimiento de exenciones:

[...] debe justificarse como situación de excepción, ya sea porque del propio contenido de la ley se advierta con claridad o porque en la exposición de motivos de la iniciativa correspondiente, en los dictámenes de las comisiones legislativas o en las discusiones parlamentarias de las

Cámaras que sustentaron la norma que prevea la exención, se expresen las razones que den esa justificación.³³²

Lo anterior quedó reiterado por la Primera Sala de la SCJN al declarar la inconstitucionalidad del artículo 70 de la Ley del ISR, por violación al principio de equidad tributaria, al no justificarse los *finés extrafiscales* para la diferenciación entre contribuyentes:

[...] en el proceso legislativo que originó la redacción del precepto impugnado [...], no es dable que el juzgador constitucional busque los motivos no expresados en la ley que originaron ese tratamiento, porque esa carga corresponde al creador de la norma, quien debe exponer en el cuerpo legal las bases objetivas que justifiquen el tratamiento distinto que otorga a determinados sujetos de la ley.³³³

La Primera Sala de la SCJN ratificó de manera enfática este criterio, como consta en la siguiente jurisprudencia:

³³² Tesis 2ª CLVII/2000, "EXENCIONES TRIBUTARIAS. LAS RAZONES PARA JUSTIFICARLAS DEBEN DESPRENDERSE CLARAMENTE DE LA LEY O EXPRESARSE EN EL PROCESO LEGISLATIVO EN QUE SE SUSTENTAN", Semanario y su Gaceta, tomo XII, diciembre de 2000, página 440, registro 190,843. La Segunda Sala de la SCJN ha confirmado esta opinión al confirmar la validez constitucional del IEPS, "[...] habida cuenta que el trato diferente dado por el legislador en atención al fin extrafiscal está plenamente apoyado en razones objetivas que se expusieron en el *proceso legislativo* aludido." [Tesis 2ª. XXII/2006, "PRODUCCIÓN Y SERVICIOS. LA EXENCIÓN PREVISTA EN EL ARTÍCULO 8o., FRACCIÓN I, INCISO F), EN RELACIÓN CON EL NUMERAL 2o., FRACCIÓN I, INCISOS G) Y H), DE LA LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL RELATIVO, ESTÁ JUSTIFICADA EN EL PROCESO LEGISLATIVO CORRESPONDIENTE (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2004)", Semanario y su Gaceta, tomo XXIII, marzo de 2006, página 532, registro 175,501]. [Énfasis añadido].

³³³ Tesis 1ª. XXII/2004, "RENTA. EL ARTÍCULO 70, PÁRRAFOS PENÚLTIMO Y ÚLTIMO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO (VIGENTE EN MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y SIETE), ES VIOLATORIO DEL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA, AL OTORGAR UN TRATO DISTINTO A LAS PERSONAS MORALES DE CARÁCTER CIVIL DEDICADAS A LA ENSEÑANZA RESPECTO DE DIVERSAS PERSONAS MORALES PRECISADAS EN EL PENÚLTIMO PÁRRAFO, EN RELACIÓN CON LA OBLIGACIÓN DE CONSIDERAR REMANENTE DISTRIBUIBLE", Semanario y su Gaceta, tomo XIX, marzo de 2004, página 310, registro 181,870.

Una nueva reflexión sobre el tema de los fines extrafiscales conduce a la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación a considerar que si bien es cierto que el propósito fundamental de las contribuciones es el recaudatorio para sufragar el gasto público de la Federación, Estados y Municipios, también lo es que puede agregarse otro de similar naturaleza, relativo a que aquéllas pueden servir como instrumentos eficaces de política financiera, económica y social que el Estado tenga interés en impulsar (fines extrafiscales), por lo que *ineludiblemente será el órgano legislativo el que justifique expresamente, en la exposición de motivos o en los dictámenes o en la misma ley, los mencionados fines extrafiscales que persiguen las contribuciones con su imposición*. En efecto, el Estado al establecer las contribuciones respectivas, a fin de lograr una mejor captación de los recursos para la satisfacción de sus fines fiscales, puede prever una serie de mecanismos que respondan a fines extrafiscales, pero tendrá que ser el legislador quien en este supuesto refleje su voluntad en el proceso de creación de la contribución, en virtud de que en un problema de constitucionalidad de leyes debe atenderse sustancialmente a las justificaciones expresadas por los órganos encargados de crear la ley y no a las posibles ideas que haya tenido o a las posibles finalidades u objetivos que se haya propuesto alcanzar. Lo anterior adquiere relevancia si se toma en cuenta que al corresponder al legislador señalar expresamente los fines extrafiscales de la contribución, el órgano de control contará con otros elementos cuyo análisis le permitirá llegar a la convicción y determinar la constitucionalidad o inconstitucionalidad del precepto o preceptos reclamados [...].³³⁴

b. Fines extrafiscales «evidentes» o por «hechos notorios»

Sin embargo, las afirmaciones expuestas en el apartado anterior no se caracterizan por su constancia. Así lo demuestra, por ejemplo, la jurisprudencia de la Primera Sala de la SCJN que resuelve que existen

³³⁴ Jurisprudencia 1ª./J. 46/2005, "FINES EXTRAFISCALES. CORRESPONDE AL ÓRGANO LEGISLATIVO JUSTIFICARLOS EXPRESAMENTE EN EL PROCESO DE CREACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES", Semanario y su Gaceta, tomo XXI, mayo de 2005, página 157, registro 178,454. [Énfasis añadido].

fines extrafiscales «evidentes», que por ello no requieren de fundamento o explicación alguna en cualquier etapa del proceso legislativo, pues aunque en éste pueden preverse:

[...] una serie de mecanismos que respondan a fines extrafiscales [...], podrán existir casos excepcionales en que el órgano de control advierta que la contribución está encaminada a proteger o ayudar a clases marginales, en cuyo caso el fin extrafiscal es *evidente*, es decir, se trata de un fin especial de auxilio y, por tanto, no será necesario que en la iniciativa, en los dictámenes o en la propia ley el legislador exponga o revele los fines extrafiscales, al resultar un *hecho notorio* la finalidad que persigue la contribución respectiva.³³⁵

La validez de los *fines extrafiscales* por parte del Pleno de la SCJN bajo la consideración de que constituyen «hechos notorios», se presenta, por ejemplo, en materia de derechos por el uso o aprovechamiento de aguas nacionales, respecto de los que se señala:

El apartado A del artículo 223 de la Ley Federal de Derechos, establece que por el uso o aprovechamiento de aguas nacionales provenientes de fuentes superficiales o extraídas del subsuelo, a excepción de las del mar, se pagará un derecho sobre agua cuya cuota varía según la zona de disponibilidad en que se efectúe su extracción. Ahora bien, tratándose del uso o aprovechamiento referido no puede sostenerse que todos los contribuyentes que realicen el hecho generador se ubican en situación de igualdad, lo que exigiría que aquel bien existiera en idénticas condiciones en todo el territorio nacional y que su uso y aprovechamiento tuviera las mismas consecuencias; por lo que debe estimarse que al establecer el legislador cuotas diferenciales atendiendo a la zona de disponibilidad en que se efectúa la extracción del agua, respeta el principio de equidad tributaria, ya que dicho tratamiento se justifica, objetivamente, *por ser un hecho notorio que en algunos lugares existe abundancia de agua mientras que en otros escasea, que*

³³⁵ Jurisprudencia 1ª./J. 46/2005, "FINES EXTRAFISCALES. CORRESPONDE AL ÓRGANO LEGISLATIVO JUSTIFICARLOS EXPRESAMENTE EN EL PROCESO DE CREACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES", *supra*, registro 178,454. [Énfasis añadido].

*en unos es de fácil obtención mientras que en otros se requiere de grandes inversiones para utilizarla y que en determinadas regiones su uso no produce daño alguno en tanto que en otras se dan consecuencias perjudiciales a corto o largo plazo [...].*³³⁶

Tratándose del uso y aprovechamiento referido, no puede afirmarse que todos los contribuyentes que se encuentran en el supuesto general de causación del tributo se ubican en situación de igualdad, lo que exigiría que ese bien existiera en idénticas condiciones en todo el territorio nacional y que el uso y aprovechamiento del mismo tuviera las mismas consecuencias. Es un *hecho notorio que en algunos lugares existe abundancia de agua mientras que en otros escasea; que en unos es de fácil obtención mientras en otros se requieren de grandes inversiones para utilizarla con facilidad; que en unos su uso y aprovechamiento no produce ningún daño, mientras que en otros se dan consecuencias perjudiciales a corto o largo plazo.* También es notorio que el empleo del agua varía notablemente entre los consumidores. Todo lo anterior no sólo explica sino justifica que el legislador al determinar los derechos que deban cubrirse establezca cuotas diferenciales que, en principio, deben encontrarse respaldadas en esos *hechos notorios [...].*³³⁷

El principio de equidad tributaria consiste, básicamente, en que se dé un trato igual a los que se encuentran en igualdad de circunstancias, de modo que, tratándose de la disponibilidad de aguas del subsuelo para su uso o aprovechamiento, como es *un hecho notorio que el agua no se encuentra en igual cantidad en todo el país, ni su aprovechamiento es el mismo sino que varía,* es por ello que el legislador, en el artículo 223 de

³³⁶ Jurisprudencia P./J. 82/97, "AGUAS NACIONALES. EL APARTADO A DEL ARTÍCULO 223 DE LA LEY FEDERAL DE DERECHOS QUE ESTABLECE DIVERSAS CUOTAS POR EL USO O APROVECHAMIENTO DE AQUÉLLAS, RESPETA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL PRIMERO DE ENERO DE 1996)", Semanario y su Gaceta, tomo VI, octubre de 1997, página 138, registro 197,481. [Énfasis añadido].

³³⁷ Tesis P. XXIII/95, "AGUAS NACIONALES. LAS FRACCIONES II A IV DEL APARTADO "A" DEL ARTICULO 223 DE LA LEY FEDERAL DE DERECHOS EN CUANTO ESTABLECEN LAS CUOTAS DIFERENCIALES QUE SE DEBERÁN PAGAR POR EL USO Y APROVECHAMIENTO DE AQUELLAS NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA. (TEXTO VIGENTE PARA LOS AÑOS DE 1990 Y 1991), Semanario y su Gaceta, tomo I, junio de 1995, página 32, registro 200,361. [Énfasis añadido].

la ley en cita, estableció cuotas diferenciales en relación con el agua disponible, según la zona de que se trate. En consecuencia, si por el aumento en la extracción o por fenómenos naturales disminuye gradualmente la cantidad de agua disponible en un Municipio, se justifica objetivamente que se le reclasifique en una zona de disponibilidad superior (lo que no quiere decir que haya más agua utilizable, sino precisamente lo contrario, esto es que ha disminuido la cantidad de agua y, por ende, que deba aumentarse el pago de derechos), pues se les da un trato igual a los que se encuentran en igualdad de condiciones, respetándose así el citado principio constitucional.³³⁸

De esta manera, estos criterios se apartan de otros pronunciamientos de la SCJN en el sentido de que los *finés extrasfiscales* deben estar explicitados en cualquiera de las etapas del proceso legislativo, evidenciando así la ambivalencia aquí denunciada.

c. Fines extrasfiscales «inferidos» o «asumidos»

Existen otros casos en los que la SCJN simplemente infiere o asume la validez de los *finés extrasfiscales*, sin explicación alguna durante el proceso legislativo y sin que los mismos sean «evidentes» o correspondan a «hechos notorios». Ello se ha presentado, por ejemplo, en los siguientes casos:

- En relación con la *finalidad extrasfiscal* del IMPAC, conforme a lo resuelto por el Pleno de la SCJN en los siguientes términos:

³³⁸ Tesis P. CXXI/2000, "AGUAS NACIONALES. LA RECLASIFICACIÓN DE UN MUNICIPIO DE ZONA DE DISPONIBILIDAD A UNA SUPERIOR A LA EN QUE SE ENCONTRABA UBICADO EN AÑOS ANTERIORES, CON MOTIVO DE LA REFORMA AL ARTÍCULO 231 DE LA LEY FEDERAL DE DERECHOS (VIGENTE EN MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y NUEVE), CON EL CONSIGUIENTE INCREMENTO EN EL PAGO DE DERECHOS, RESPETA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD", Semanario y su Gaceta, tomo XII, agosto de 2000, página 98, registro 191,353.

Del contenido de los artículos 25, 28 y 31, fracción IV, de la Constitución y, específicamente, de los artículos 1o., 6o., 9o. y 10, de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas [...] y de la exposición de motivos de la iniciativa correspondiente resulta que para examinar la constitucionalidad de los preceptos de este cuerpo legal es imprescindible considerar que, si bien de la literalidad de su artículo 1o., el objeto de la contribución radica en el "activo" de las empresas, de los demás preceptos que integran el sistema del tributo, se infiere que dicho objeto se encuentra íntimamente vinculado a que dichos activos sean susceptibles de concurrir a la obtención de utilidades, signo de capacidad contributiva que el legislador necesariamente debe tomar en cuenta como presupuesto esencial de toda contribución y que, además, del fin estrictamente fiscal de recaudar recursos para los servicios públicos que exige la fracción IV del artículo 31 de la Constitución, persigue la *finalidad fiscal de contar con un medio eficaz de control en el pago que por impuesto sobre la renta corresponda a los sujetos pasivos*, así como la finalidad extrafiscal de estimular la eficiencia de los mismos en el desarrollo de sus actividades económicas.³³⁹

- En materia del ISR, respecto del diferente trato conferido a los trabajadores extranjeros, según lo resolvió el Pleno de la SCJN en la siguiente tesis:

El citado precepto, al disponer que no se pagará el impuesto sobre la renta por las remuneraciones por servicios personales subordinados que perciban los técnicos extranjeros contratados por el Gobierno Federal, cuando así se prevea en los acuerdos concertados entre México y el país del que dependan, no transgrede el principio de equidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los

³³⁹ Jurisprudencia P./J. 11/96, "ACTIVO, IMPUESTO AL. EL ANÁLISIS DE LA CONSTITUCIONALIDAD DE LOS PRECEPTOS DE LA LEY QUE LO REGULA EXIGE CONSIDERAR QUE SU OBJETO RADICA EN LOS ACTIVOS, CONCURRENTES A LA OBTENCIÓN DE UTILIDADES, COMO SIGNO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA, ASÍ COMO QUE ELLO SE ENCUENTRA VINCULADO A SUS FINES FISCALES (CONTRIBUTIVO Y DE CONTROL) Y A LOS EXTRAFISCALES DE EFICIENCIA EMPRESARIAL", Semanario y su Gaceta, tomo III, marzo de 1996, página 5, registro 200,156. [Énfasis añadido].

Estados Unidos Mexicanos, pues *la mencionada exención atiende a razones de reciprocidad internacional*. En efecto, el trato diferenciado establecido en el artículo 109, fracción XII, inciso g), de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en 2002, *tiene una justificación objetiva y razonable que obedece al fin extrafiscal de reciprocidad con Estados extranjeros* que dispone la fracción I del artículo 27 de la Constitución Federal, en virtud de que condiciona la procedencia de la exención al hecho de que exista un acuerdo celebrado entre México y el país del que dependa el técnico extranjero contratado en el que expresamente así se prevea, lo que en sentido contrario implica que en caso de que no exista algún convenio o existiéndolo, no se prevea la referida exención, ésta no procede.³⁴⁰

- La exención establecida en el artículo 15, fracción X, inciso b) de la Ley del IVA, cuyo objetivo es alentar cierto tipo de actividades, como consta en la tesis de la Segunda Sala de la SCJN que a continuación se transcribe:

Al establecer el citado precepto que no se pagará el impuesto de que se trata por los intereses que reciban las instituciones de crédito por los créditos otorgados a personas físicas que desarrollen actividades empresariales o presten servicios personales independientes u otorguen el uso o goce temporal de bienes inmuebles, siempre que se destinen a la adquisición de bienes de inversión en esas actividades, no transgrede el principio de equidad tributaria consagrado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues de su interpretación causal y teleológica se advierte que la mencionada exención, *obedece a fines extrafiscales, como son alentar la inversión en las actividades empresariales, la prestación de servicios personales independientes o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes*

³⁴⁰ Tesis P. XIX/2005, "RENTA. EL ARTÍCULO 109, FRACCIÓN XII, INCISO G), DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, QUE PREVÉ QUE NO SE PAGARÁ ESE TRIBUTOS POR LAS REMUNERACIONES POR SERVICIOS PERSONALES SUBORDINADOS QUE PERCIBAN LOS TÉCNICOS EXTRANJEROS CONTRATADOS POR EL GOBIERNO FEDERAL, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2002)", Semanario y su Gaceta, tomo XXI, mayo de 2005, página 10, registro 178,343. [Énfasis añadido].

inmuebles y, en su caso, en forma refleja desalentar la utilización de los créditos respectivos para adquirir bienes o servicios de consumo. Es decir, la mencionada exención tiene como finalidad que el Estado promueva y consolide el desarrollo económico del país y la generación de fuentes de empleo, de manera que el trato desigual otorgado a los intereses señalados se encuentra justificado.³⁴¹

- La exención en el pago del impuesto sobre nóminas de Michoacán, por las razones desarrolladas por la Segunda Sala de la SCJN en la siguiente jurisprudencia:

El artículo 32 de la Ley de Hacienda del Estado de Michoacán, vigente en 2003, que establece que son objeto del impuesto sobre erogaciones por remuneración al trabajo personal prestado bajo la dirección y dependencia de un patrón (impuesto sobre nóminas) [...], excepto cuando correspondan a los conceptos precisados en el artículo 35 Bis de la propia ley, no viola el principio de equidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Ello es así, pues las excepciones establecidas en el artículo 35 Bis citado se sustentan con bases y elementos objetivos que justifican el tratamiento diferente otorgado a determinados sujetos en relación con la universalidad de los contribuyentes de tal tributo, pues de su contenido *se advierte que el legislador local exceptuó de su pago a los sujetos y entidades referidos en sus distintas fracciones, los cuales desarrollan actividades que estimó conveniente no sujetar al pago del impuesto por razones de orden económico, de orden social, de seguridad social, de naturaleza política o de orden público, entre otras, así como conceptos respecto de los que determinó la no sujeción al pago del impuesto por razones de política fiscal o fines extrafiscales, como el caso de las erogaciones efectuadas por instituciones de asistencia o de beneficencia autorizadas por las leyes de la materia.*³⁴²

³⁴¹ Tesis 2ª. XVI/2003, "VALOR AGREGADO. LA EXENCIÓN CONTENIDA EN EL ARTÍCULO 15, FRACCIÓN X, INCISO B), SEGUNDO PÁRRAFO, IN FINE, DE LA LEY RELATIVA, VIGENTE EN 1992, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA", Semanario y su Gaceta, tomo XVII, febrero de 2003, página 337, registro 184,730. [Énfasis añadido].

³⁴² Jurisprudencia 2ª./J. 177/2004, "IMPUESTO SOBRE EROGACIONES POR REMUNERACIÓN AL TRABAJO PERSONAL PRESTADO BAJO LA DIRECCIÓN Y

- En el IEPS, como consta en los criterios de la Primera y Segunda Salas de la SCJN que a continuación se transcriben:

Al señalar el mencionado precepto que los fabricantes, productores, envasadores e importadores de bebidas alcohólicas, para calcular el impuesto por la enajenación de esos bienes, determinarán la base del impuesto dividiendo el precio de venta del detallista entre el resultado de sumar a la unidad el factor que resulte de dividir la tasa expresada en el artículo 2o., fracción I, incisos E) y F) de la propia ley, según corresponda, multiplicado por 100 entre 100, no infringe los principios tributarios de equidad y proporcionalidad consagrados en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en virtud de que, por lo que hace a la equidad, el trato diferente que se da a los contribuyentes que enajenan bebidas alcohólicas, en relación con los que enajenan otros productos, se justifica constitucionalmente en tanto que se da un trato desigual entre desiguales y *porque existen fines extrafiscales como la salud pública y el combate a las prácticas desleales, como la venta de productos clandestinos [...]*.³⁴³

DEPENDENCIA DE UN PATRÓN. EL ARTÍCULO 32 DE LA LEY DE HACIENDA DEL ESTADO DE MICHOACÁN, VIGENTE EN 2003, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA”, Semanario y su Gaceta, tomo XX, diciembre de 2004, página 387, registro 179,897. [Énfasis añadido].

³⁴³ Jurisprudencia 2ª./J. 76/2002, “IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS. EL ARTÍCULO 11, PÁRRAFO CUARTO, DE LA LEY RELATIVA, QUE ESTABLECE EL MECANISMO PARA EL CÁLCULO DE LA BASE GRAVABLE DEL TRIBUTO, TRATÁNDOSE DE LA ENAJENACIÓN DE BEBIDAS ALCOHÓLICAS POR FABRICANTES, PRODUCTORES, ENVASADORES E IMPORTADORES, NO INFRINGE LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DE EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD (DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 31 DE DICIEMBRE DE 1998)”, Semanario y su Gaceta, tomo XVI, julio de 2002, página 252, registro 186,563. [Énfasis añadido]. Igual criterio fue sustentado por la Primera Sala de la SCJN en la jurisprudencia 1ª./J. 67/2002, “IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS. EL ARTÍCULO 11, PÁRRAFO CUARTO, DE LA LEY RELATIVA, AL DETERMINAR EL MECANISMO PARA EL CÁLCULO DE LA BASE GRAVABLE DEL TRIBUTO, NO INFRINGE LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DE EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD (DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 31 DE DICIEMBRE DE 1998)”, Semanario y su Gaceta, tomo XVI, octubre de 2002, página 130, registro 185,749.

El mencionado precepto al disponer que no gozarán de ese beneficio las enajenaciones de los indicados bienes, efectuadas por comerciantes que obtengan la mayor parte del importe de sus ingresos por ventas que no provengan del público en general, esto es, aquellas por las que no se expidan comprobantes que cumplan con los requisitos a que se refiere el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, no transgrede el principio de equidad tributaria que prevé la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, toda vez que la diferencia de trato obedece a un *fin extrafiscal, encaminado a reducir los costos administrativos de las pequeñas tiendas y misceláneas* que pasaron a ser contribuyentes del impuesto especial sobre producción y servicios y que comercializan los productos de que se trata con el público en general, las cuales no se encuentran en las mismas circunstancias que los fabricantes, productores, envasadores, distribuidores o importadores de esos bienes, ya que son un sector de contribuyentes con una capacidad financiera y económica más elevada.³⁴⁴

- En materia de derechos por el suministro de agua, respecto de los cuales el Pleno de la SCJN asume la validez del trato diferenciado entre contribuyentes, en los siguientes términos:

Los aumentos progresivos en el cobro por el suministro o uso del agua bien *pueden obedecer al fin extrafiscal de reglamentar el uso del agua para racionalizarlo*, disuadiendo el desperdicio de la misma. Además, en tiempos inflacionarios el aumentar periódica y sistemáticamente el monto de impuestos y derechos no es una conducta que, por sí misma, resulte inconstitucional sino que, en todo caso, dado que las leyes gozan de una presunción de constitucionalidad, es a la parte quejosa a la que

³⁴⁴ Jurisprudencia 2ª./J. 94/2005, "PRODUCCIÓN Y SERVICIOS. EL ARTÍCULO 8o., FRACCIÓN I, INCISO D), DE LA LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL RELATIVO, AL ESTABLECER QUE NO SE PAGARÁ ESE GRAVAMEN POR LAS ENAJENACIONES DE AGUAS NATURALES O MINERALES GASIFICADAS, REFRESCOS, BEBIDAS HIDRATANTES O REHIDRATANTES, QUE SE EFECTÚEN CON EL PÚBLICO EN GENERAL, SALVO QUE EL ENAJENANTE SEA FABRICANTE, PRODUCTOR, ENVASADOR, DISTRIBUIDOR O IMPORTADOR DE ESOS BIENES, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA", Semanario y su Gaceta, tomo XXII, septiembre de 2005, página 413, registro 177,205. [Énfasis añadido].

corresponde demostrar, tratándose del suministro y uso del agua, que no hay razón para la elevación progresiva de la tarifa.³⁴⁵

Lo anterior ratifica la indefinición ambivalente de la SCJN a que nos hemos referido en este apartado, pues al final de cuentas queda abierta la posibilidad de que los *finés extrafiscales* se solvente a través de tres mecanismos, sin relación preferente entre ellos y sin especificación de los supuestos específicos en que corresponde aplicarlos.

d. Desnaturalización de los fines extrafiscales

El interés de la SCJN por impulsar los *finés extrafiscales* de los tributos a la luz del principio de equidad tributaria, también ha evidenciado la ausencia de un criterio metodológico adecuado en este tema. En la tesis que a continuación se transcribe se patentiza que, a pesar de que en el ISR se acepta que existen razones objetivas derivadas del artículo 31, fracción IV de la Constitución para asignar un diferente tratamiento a los contribuyentes, lo cual sería suficiente para resolver la constitucionalidad del impuesto, se refuerza esa diferenciación en *finés*

³⁴⁵ Tesis P. XII/96, "AGUA. LOS AUMENTOS PROGRESIVOS EN EL COBRO DE DERECHOS POR SU SUMINISTRO NO IMPLICAN NECESARIAMENTE, QUE SEAN INCONSTITUCIONALES", Semanario y su Gaceta, tomo III, febrero de 1996, página 135, registro 200,204. En igual sentido véase la jurisprudencia P./J. 38/98, "DRENAJE, DERECHOS POR DESCARGA A LA RED. EL ARTÍCULO 264 DEL CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL QUE REMITE, PARA EL CÁLCULO DEL DERECHO POR EL USO DE AQUÉLLA, A LA TARIFA QUE CORRESPONDE A LOS DERECHOS POR SUMINISTRO DE AGUA POTABLE, RESPETA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA", Semanario y su Gaceta, tomo VIII, agosto de 1998, página 5, registro 195,810; y la tesis P. LXXXVII/99, "AGUA POTABLE Y ALCANTARILLADO. LA TARIFA CONTENIDA EN EL ARTÍCULO 54, FRACCIÓN II, PUNTO 3, DE LA LEY DE INGRESOS DE PUERTO VALLARTA, JALISCO, PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 1997, RELATIVA AL SERVICIO MEDIDO PARA USO INDUSTRIAL, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA SÓLO POR ATENDER AL CONSUMO", Semanario y su Gaceta, tomo X, diciembre de 1999, página 13, registro 192,762.

extrafiscales --de manera innecesaria por excesiva--, como consta en el siguiente criterio emitido por el Pleno de la SCJN:

Los artículos citados al otorgar un trato diferenciado a las personas físicas que realizan actividades empresariales en relación con las que prestan servicios profesionales independientes, no violan el principio de equidad tributaria previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues tal diferencia se justifica en virtud de que, por un lado, la función que desempeñan ambos tipos de contribuyentes es distinta, en tanto que el objeto fundamental de aquéllos es el lucro mercantil, con lo que pueden equipararse con las personas morales mercantiles, mientras que los prestadores de servicios profesionales independientes no tienen como finalidad primordial la especulación comercial, aunque obtengan ingresos por los servicios que prestan, de ahí que si las actividades gravadas de una y otra clase de contribuyentes son de diferente naturaleza jurídica, también es distinta su capacidad económica, financiera y administrativa [...]. *Además, el mencionado trato desigual obedece a fines extrafiscales*, derivados de la intención del Estado de ampliar la base de contribuyentes y alentar el crecimiento económico de la micro, pequeña y mediana empresas, mediante la diferenciación en las tasas contributivas y tratos fiscales distintos a partir de los ingresos anuales obtenidos.³⁴⁶

³⁴⁶ Tesis P. LX/2004, "RENTA. LOS ARTÍCULOS 134, 137 Y 138 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2002, AL DAR UN TRATO DESIGUAL A LAS PERSONAS FÍSICAS QUE REALIZAN ACTIVIDADES EMPRESARIALES RESPECTO DE LAS QUE PRESTAN SERVICIOS PROFESIONALES INDEPENDIENTES, NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA", Semanario y su Gaceta, tomo XX, noviembre de 2004, página 20, registro 180,078. [Énfasis añadido]. En iguales términos se pronuncia la Primera Sala de la SCJN en la jurisprudencia 1a./J. 11/2006, "PRODUCCIÓN Y SERVICIOS. EL ARTÍCULO 2o., FRACCIÓN I, INCISO A), NUMERALES 1, 2 Y 3, DE LA LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL RELATIVO, NO VIOLA LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIA AL ESTABLECER DIVERSAS TASAS CON BASE EN LA GRADUACIÓN ALCOHÓLICA DE LOS PRODUCTOS (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2002, 2003 Y 2004)", Semanario y su Gaceta, tomo XXIII, marzo de 2006, página 147, registro 175,503; y en la tesis 1a. LXXXII/2006, "PRODUCCIÓN Y SERVICIOS. EL ARTÍCULO 8º, FRACCIÓN I, INCISO D), DE LA LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL RELATIVO, NO TRANSGREDE EL

Ello demuestra la tendencia por desconocer la «complementariedad» y la «subsidiaridad» de los *finés extrasfiscales* de las contribuciones, respecto del principio de equidad tributaria. Más aún, existen indicios de que a la SCJN también le atrae la idea de invertir la relevancia de los *finés extrasfiscales*, anteponiendo su examen al de dicha garantía constitucional, como se aprecia, por ejemplo, en la siguiente tesis la Primera Sala de la SCJN, en la que de inicio se atiende a los *finés extrasfiscales* del IEPS y en forma secundaria --«además»-- a situaciones objetivas de diferenciación, como se aprecia en la siguiente tesis:

[...] En esa tesitura, si bien es cierto que el artículo 2o., fracción I, inciso G), de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, vigente hasta el 31 de diciembre de 2002, establece un tratamiento diferenciado para gravar la enajenación e importación de aguas gasificadas o minerales de aquellas naturales o minerales sin gasificar, también lo es que *tal distinción obedece a que el legislador atendió a finés extrasfiscales*, en virtud de que se estimó que el agua sin gasificar constituye un bien de primera necesidad y su comercialización debe estar al alcance de toda la población, por ser un líquido vital; *además de que es diferente la situación* en que se encuentran quienes producen aguas gasificadas y quienes las enajenan sin gasificar, atendiendo tanto al proceso de industrialización como al de comercialización y a los valores que en cada caso se incorporan a los bienes, por lo que *existe una justificación objetiva* para dar el trato diferenciado.³⁴⁷

PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2004)”, Semanario y su Gaceta, tomo XXIII, mayo de 2006, página 271, registro 175,027.

³⁴⁷ Tesis 1ª. XLI/2004, “PRODUCCIÓN Y SERVICIOS. EL ARTÍCULO 2o., FRACCIÓN I, INCISO G), DE LA LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA AL GRAVAR CON LA TASA DEL 20% LA ENAJENACIÓN O IMPORTACIÓN DE LAS AGUAS GASIFICADAS O MINERALES Y NO ASÍ LAS NATURALES Y MINERALES SIN GASIFICAR (LEGISLACIÓN VIGENTE HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 2002)”, Semanario y su Gaceta, tomo XIX, abril de 2004, página 418, registro 181,680. [Énfasis añadido].

C. Otros casos

a. Enajenación de acciones

En una ejecutoria que declaró la inconstitucionalidad de la Ley del ISR por omitir extender a la enajenación de acciones en mercados bursátiles del extranjero, la exención a la ganancia de las personas físicas obtenida con motivo de la venta de acciones en el mercado de valores de mexicano, el Pleno de la SCJN se abstuvo de buscar justificaciones objetivas y razonables de índole constitucional, ni siquiera como *finés extrasfiscales* identificados con «hechos notorios» o con «inferencias», como se desprende de siguiente transcripción:

Sin embargo, en el caso que ahora se estudia los agravios se examinan en *estricto derecho* por haberse formulado por una autoridad, y toda vez que en ellos no se hace planteamiento alguno en relación con la justificación de la exención prevista en la ley reclamada, este tribunal no puede ocuparse oficiosamente sobre el particular, pues ello *implicaría una indebida suplencia* no autorizada por la Ley de Amparo ni por la jurisprudencia.³⁴⁸

Sin embargo, en un criterio posterior sobre el mismo tema, el Pleno de la SCJN confirmó la validez de la apuntada diferenciación considerando que existen bases objetivas que la justifican, pues a su parecer:

[...] la distinción entre los títulos valor emitidos por sociedades nacionales y los emitidos por empresas extranjeras se *basa en características objetivas aplicables a una generalidad de contribuyentes como privilegiar a la sociedad mexicana y a la economía nacional*, sin que pueda considerarse adecuado que disposiciones normativas

³⁴⁸ Ejecutoria dictada en el amparo directo en revisión número 2458/96, *supra*, registro 4,679. [Énfasis añadido].

mexicanas regulen transacciones con valores extranjeros realizadas fuera de territorio nacional, pues con ello se violentaría el principio de territorialidad de las leyes.³⁴⁹

El contraste entre ambos criterios es importante, pues en un primer momento se declaró la inconstitucionalidad de la exención con la explicación de que la SCJN, con base en un tecnicismo propio del juicio de amparo --la no suplencia de la queja deficiente--, estaba impedida para hurgar en cuáles eran las justificaciones de dicha exención; sin embargo, con posterioridad se resolvió lo contrario, confirmando la validez de dicha exención en función de *finés extrafiscales* que, al menos de la tesis transcrita, no se desprende que hayan sido expuestos en el proceso legislativo, ni correspondan a «hechos notorios».

b. Personas morales y personas físicas que realizan actividades empresariales

En la Octava Época, el Pleno de la SCJN resolvió, sin mayores explicaciones, que el distinto tratamiento asignado en la Ley del ISR a unos y a otros contribuyentes es válido para efectos constitucionales, en los siguientes términos:

[...] No puede estimarse que el artículo 12 de la Ley del Impuesto sobre la Renta [...], viole el principio de equidad contenido en el artículo 31,

³⁴⁹ Tesis P. XX/2003, "RENTA. EL ARTÍCULO 77, FRACCIÓN XVI, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, REFORMADO MEDIANTE DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 29 DE DICIEMBRE DE 1993, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA AL EXENTAR DEL PAGO DEL TRIBUTO POR LOS INGRESOS OBTENIDOS CON MOTIVO DE LA ENAJENACIÓN DE ACCIONES U OTROS TÍTULOS VALOR A TRAVÉS DE BOLSA O MERCADOS DE AMPLIA BURSÁTILIDAD", Semanario y su Gaceta, tomo XVIII, diciembre de 2003, página 16, registro 182,553. [Énfasis añadido].

fracción IV, constitucional, por el hecho de que establezca la obligación para las personas morales de efectuar pagos provisionales mensuales, cuando el artículo 111 del mismo cuerpo de normas prevé que las personas físicas que se dediquen a actividades empresariales deben realizar dichos enteros provisionales cuatrimestrales, pues siendo sujetos pasivos desiguales, la equidad implica que se les dé un trato desigual.³⁵⁰

Sin embargo, ya bajo la integración de la SCJN a partir del año de 1995, su Pleno determinó, por una parte, la desigualdad entre las personas físicas que prestan servicios personales independientes y las que realizan actividades empresariales; y por otro lado, la desigualdad de estas últimas con las personas morales, como se desprende de la siguiente tesis:

[...] por tanto, resulta claro que el artículo 108-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, adicionado por decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación de veinte de diciembre de mil novecientos noventa y uno, no transgrede dicha garantía por establecer para los contribuyentes, personas físicas con actividad empresarial, una tasa distinta a la prescrita por la propia ley para otras personas físicas que obtienen ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado, o por la prestación de servicios personales independientes, cuenta habida de que el hecho de obtener ingresos derivados de una actividad empresarial, *revela una equiparación* con los ingresos provenientes del capital de sociedades mercantiles, diferenciándose así de las personas físicas que perciben ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado, o de aquellas que perciben ingresos por la prestación de servicios, personas independientes; en tales circunstancias, al no ser iguales, no es necesario que reciban un tratamiento igual.³⁵¹

³⁵⁰ Tesis "RENTA, PAGOS PROVISIONALES DEL IMPUESTO SOBRE LA", Semanario, tomo II, primera parte, julio a diciembre de 1988, página 34, registro 206,013.

³⁵¹ Tesis P. LXXXII/97, "RENTA. EL ARTÍCULO 108-A [...] DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, NO ES VIOLATORIO DE LA GARANTÍA DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTA POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL", Semanario y su Gaceta, tomo V, mayo de 1997, página 171, registro 198,716. [Énfasis añadido].

Por su parte, la Segunda Sala de la SCJN ha sostenido que entre ambas categorías de contribuyentes --personas morales y personas físicas con actividades empresariales-- se surte la igualdad constitucional, en razón de que a través de sus actividades persiguen el «lucro mercantil», a diferencia de lo que sucede entre las últimas y las personas físicas que prestan servicios personales independientes, como se resuelve en la siguiente tesis:

Las personas físicas que obtienen ingresos por la prestación de un servicio personal independiente pueden deducir los gastos e inversiones necesarios para su obtención, según lo previsto en el artículo 85 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de manera tal que de las deudas que adquieran puede derivarse una mejoría en los ingresos propios de su actividad con motivo de la inflación. Sin embargo, no puede estimarse violado el principio de equidad tributaria porque no se les obligue a acumular la ganancia inflacionaria, en virtud de que no se encuentran en la misma situación *que las personas morales y físicas dedicadas a actividades empresariales, pues el objeto primordial de éstas es el lucro mercantil*, mientras que las primeras, si bien obtienen ingresos por los servicios que prestan, no especulan en el ámbito comercial. Además, la capacidad económica, financiera y administrativa de unas y otras es notoriamente desigual, lo cual justifica plenamente el trato fiscal diferente que se les otorga no sólo respecto de la ganancia inflacionaria sino, en general, en todo el régimen fiscal a que se les sujeta.³⁵²

³⁵² Tesis 2ª. XCII/2000, "RENTA. EL TRATO QUE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO OTORGA A LAS PERSONAS FÍSICAS QUE OBTIENEN INGRESOS POR LA PRESTACIÓN DE UN SERVICIO PERSONAL INDEPENDIENTE, AL NO OBLIGÁRSELES A ACUMULAR LA GANANCIA INFLACIONARIA, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA", Semanario y su Gaceta, tomo XII, agosto de 2000, página 374, registro 191,333. [Énfasis añadido]. Idéntica conclusión se recoge en la tesis 2ª. XXXIX/2001, "ESTADOS FINANCIEROS. LA CIRCUNSTANCIA DE QUE EL ARTÍCULO 32-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN ESTABLEZCA QUE SÓLO LAS PERSONAS FÍSICAS CON ACTIVIDADES EMPRESARIALES Y LAS PERSONAS MORALES, EXCLUYENDO A LAS PERSONAS FÍSICAS CON INGRESOS POR HONORARIOS PROFESIONALES, PUEDEN, VOLUNTARIAMENTE, DICTAMINARLOS MEDIANTE CONTADOR PÚBLICO AUTORIZADO, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA", Semanario y su Gaceta,

Con posterioridad, sin embargo, la propia Segunda Sala de la SCJN cambió de criterio, para retomar el sentido de la ejecutoria emitida en la Octava Época, a fin de reconocer que las diferencias entre ambos tipos de contribuyentes --personas morales y personas físicas con actividades empresariales-- sí tienen una justificación constitucional, dado que:

[...] se encuentran obligadas en virtud de situaciones fiscales diversas, toda vez que el régimen general de tributación de las primeras está regulado en el título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1º de enero de 2002, en tanto que las personas físicas con actividades empresariales deben enterar el tributo atendiendo al título IV de la propia ley [...], reconociendo las características objetivas de los sujetos obligados a pagar el tributo y que, por ende, motivan la existencia de una regulación distinta, esto es, el trato desigual a sujetos desiguales, en la medida en que si bien es cierto que son sujetos del mismo impuesto, también lo es que el legislador ha considerado que poseen características propias suficientes para clasificarlos en distintas categorías, atendiendo a sus capacidades económicas y operativas, sujetándolos, por tanto, a regímenes diversos.³⁵³

Un ulterior criterio de la Primera Sala de la SCJN sostuvo la validez constitucional de las diferencias establecidas en la Ley del ISR entre las personas morales y las físicas que desarrollan actividades empresariales, pues en su opinión las mismas:

tomo XIII, abril de 2001, página 374, registro 189,961; y en la tesis P. LX/2004, *supra*, registro 180,078.

³⁵³ Tesis 2ª./J. 174/2004, "RENTA. LOS ARTÍCULOS 17, PRIMER PÁRRAFO, 46, FRACCIÓN II, PRIMER PÁRRAFO Y 47, PRIMER PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE EN 2002, QUE OBLIGAN ÚNICAMENTE A LAS PERSONAS MORALES A CALCULAR EL AJUSTE ANUAL POR INFLACIÓN ACUMULABLE, NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA", Semanario y su Gaceta, tomo XX, diciembre de 2004, página 542, registro 179,764.

[...] no vulneran la garantía de equidad tributaria contenida en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues si bien otorgan un trato distinto a las personas morales que realizan actividades empresariales, en relación con las físicas que se dedican a actividades de índole similar, en términos del numeral 122 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en 2002, ello no es respecto de la obligación de acumular los ingresos en crédito, sino respecto del momento en el que la ley considera obtenido el ingreso; de manera que dicho tratamiento diferenciado está plenamente justificado, en la inteligencia de que las personas físicas que realizan actividades empresariales no guardan idéntica situación con las personas morales y, por tanto, no existe una razón jurídica válida para tratarlas de la misma manera por la legislación fiscal.³⁵⁴

Además de la inconsistencia denunciada, los dos criterios citados implican una contradicción conceptual. Ello obedece, como se ha dicho, a la inexistencia de una teoría constitucional sólida sobre la *justicia fiscal*, en especial sobre la equidad tributaria; pero también denota que se incurre en lo que en lógica se denomina «petición de principio», en forma tal que las conclusiones para justificar las diferencias entre las personas morales y las personas físicas con actividades empresariales, se fundamenten en alguna de premisa existente, como es la distinta regulación establecida en la Ley del ISR a partir del 1º de enero de 2002. Además, desde el punto de vista constitucional es inaceptable que las diferencias entre ambos grupos de contribuyentes se sustenten en los distintos regímenes asignados en dicha ley, pues equivale a que ésta sea la que determine el contenido y los alcances de la equidad tributaria.

³⁵⁴ Tesis 1ª. XVIII/2006, "RENTA. LOS ARTÍCULOS 17, PRIMER PÁRRAFO Y 18, FRACCIONES I Y II, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE EN 2002, NO VIOLAN LA GARANTÍA DE EQUIDAD TRIBUTARIA", Semanario y su Gaceta, tomo XXIII, febrero de 2006, página 646, registro 175,792.

Pero, a su vez, ello pondría en entredicho otros de los criterios antes que justifican las diferencias en el ISR entre las personas físicas con ingresos por honorarios y las que realizan actividades empresariales, sustentadas en el hecho de que:

[...] el objeto primordial de éstas es el lucro mercantil, mientras que las primeras, si bien obtienen ingresos por los servicios que prestan, no especulan en el ámbito comercial. Además, la capacidad económica, financiera y administrativa de unas y otras es notoriamente desigual, lo cual justifica plenamente el trato fiscal diferente que se les otorga [...] en todo el régimen fiscal a que se les sujeta.³⁵⁵

Ello es así, porque si la Ley del ISR --Capítulo II del Título IV-- ubica en igualdad condiciones legales a las personas físicas con ingresos por honorarios y a las que desarrollan actividades empresariales, cuando conforme a los criterios transcritos tendrían que aplicárseles distintos regímenes tributarios, el resultado es que la equiparación entre los dos grupos de contribuyentes es en sí misma inconstitucional, por carecer de los elementos objetivos de asimilación que lo justifique. El entrampe normativo es claro: si la SCJN ha definido que uno y otro tipo de contribuyentes personas físicas son desiguales para efectos constitucionales, el grado de igualdad fiscal que se les confiere en la Ley del ISR es violatoria del principio de equidad tributaria.

³⁵⁵ Tesis P. V/99, "RENTA. EL TRATO ESPECIAL QUE SE OTORGA A LAS PERSONAS FÍSICAS QUE OBTIENEN INGRESOS POR LA PRESTACIÓN DE UN SERVICIO PERSONAL INDEPENDIENTE, AL NO OBLIGÁRSELES A ACUMULAR LA GANANCIA INFLACIONARIA, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA", *Semanario y su Gaceta*, tomo IX, febrero de 1999, página 34, registro 194,625. En el mismo sentido véanse la tesis P. LXXXII/97, *supra*, registro 198,716; y la tesis P. LX/2004, *supra*, registro 180,078. Esa misma diferencia ha sido apuntada por la Segunda Sala de la SCJN en la tesis 2ª. XCII/2000, *supra*, registro 191,333; la tesis 2ª. XXXIX/2001, *supra*, registro 189,961;

c. Obligaciones formales

Otro tema que ha sido resuelto de manera inconsistente por la SCJN, concierne a si la equidad tributaria opera en relación con el cumplimiento de obligaciones formales --no sólo sustantivas-- de carácter fiscal. Aquí, al igual que ha sucedido en las cuestiones abordadas en apartados precedentes, los criterios de la Primera y la Segunda Salas de la SCJN son encontrados.

Así, por ejemplo, en uno de ellos la Primera Sala de la SCJN se inclinó por la aplicación en esta materia del citado principio constitucional, al sostener que:

[...] la eficacia tutelar de los principios de proporcionalidad y equidad tributaria consagrados en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos no debe entenderse constreñida únicamente a la obligación sustantiva de pago de las contribuciones, pues rige, en lo conducente, a todas aquellas relaciones de índole adjetiva o sustantiva que nacen como consecuencia o con motivo de la potestad tributaria, en la medida en que ésta es el soporte fundamental de las relaciones jurídicas que pueden establecerse entre el fisco y los particulares. Entre dichas relaciones figura la obligación de presentar declaración anual, misma que no puede desligarse de las cuestiones materialmente recaudatorias, pues es a través de la citada obligación que se manifiesta la situación fiscal del contribuyente, considerándose que dicha obligación de formular declaración, como parte de un procedimiento de autodeterminación de la obligación fiscal, se enmarca en el ámbito de la potestad recaudatoria que regula las relaciones que surgen entre la autoridad fiscal y los causantes, motivo por el cual se trata de una obligación que igualmente acepta ser analizada desde la garantía constitucional de equidad.³⁵⁶

³⁵⁶ Tesis 1ª LXXX/2004, "GARANTÍA DE EQUIDAD TRIBUTARIA. ES APLICABLE A LAS OBLIGACIONES MATERIALMENTE RECAUDATORIAS, VINCULADAS A LA POTESTAD TRIBUTARIA, COMO SON LAS QUE FORMAN PARTE DEL PROCEDIMIENTO DE

Sin embargo, la Segunda Sala de la SCJN sostuvo lo contrario, es decir, que no es factible extender la garantía de equidad tributaria:

[...] a las obligaciones formales a cargo de los contribuyentes. En ese sentido, la obligación a cargo de determinados contribuyentes de presentar declaraciones por medios electrónicos [...], 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 cumplimiento de las obligaciones de los gobernados de contribuir al gasto público, por lo que debe concluirse que a la mencionada obligación no le son aplicables los mencionados principios constitucionales.³⁵⁷

En una posterior jurisprudencia, la propia Segunda Sala de la SCJN modificó su criterio, para aceptar que:

[...] el principio de equidad tributaria previsto en la citada Norma Suprema está dirigido a todos los elementos fiscales vinculados directamente con la causación, exención, devolución, entre otras figuras fiscales que inciden en la obligación sustantiva relativa al pago de la contribución, es decir, no sólo los referidos al sujeto, objeto, tasa y base, trascienden a la obligación esencial de pago, sino también algunas obligaciones formales, que no son simples medios de control en la recaudación a cargo de la autoridad administrativa, ya que están estrechamente vinculadas con el núcleo del tributo (pago), siendo que en este supuesto igualmente rige a plenitud el citado principio de justicia fiscal.³⁵⁸

AUTODETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN FISCAL”, Semanario y su Gaceta, tomo XX, julio de 2004, página 194, registro 181,136.

³⁵⁷ Jurisprudencia 2ª/J. 102/2004, “RENTA. A LA OBLIGACIÓN DE PRESENTAR DECLARACIONES POR MEDIOS ELECTRÓNICOS, PREVISTA EN EL ARTÍCULO 86, FRACCIÓN X, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2002, NO LE SON APLICABLES LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA FISCAL”, Semanario y su Gaceta, tomo XX, agosto de 2004, página 418, registro 180,799.

³⁵⁸ Jurisprudencia 2ª/J. 183/2004, “EQUIDAD TRIBUTARIA. ESTE PRINCIPIO RIGE EN OBLIGACIONES SUSTANTIVAS Y FORMALES, PERO EN ESTA ÚLTIMA HIPÓTESIS ES

Finalmente, en un tema de peculiar naturaleza, como es la obligación a cargo de contribuyentes que enajenen gasolina, diesel, gas natural o gas licuado para combustión automotriz, de contar con controles volumétricos y mantenerlos en operación, prevista en el artículo 28, fracción V del CFF³⁵⁹ --esta obligación no está vinculada con el pago de contribuciones--, la Segunda Sala de la SCJN concluyó que no está tutelada por la garantía de equidad tributaria, puesto que:

[...] dicho principio únicamente se encuentra vinculado a los aspectos atinentes a la medida en que debe contribuirse al gasto público y no a las obligaciones administrativas a cargo de los contribuyentes. En ese sentido, a la obligación prevista en el artículo 28, fracción V, del CFF [...], no le es aplicable el mencionado principio constitucional, pues tales obligaciones administrativas constituyen medidas que facilitan el control sobre el cumplimiento de la obligación sustantiva.³⁶⁰

BÁSICO QUE INCIDA DIRECTAMENTE SOBRE LAS PRIMERAS”, Semanario y su Gaceta, tomo XXI, enero de 2005, página 541, registro 179,587. En igual sentido se emitió la tesis 2ª CXII/2005, “DEVOLUCIÓN DE SALDO A FAVOR. EL ARTÍCULO 22, SÉPTIMO PÁRRAFO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, QUE LA PREVÉ SIN EL PAGO DE INTERESES A CARGO DEL FISCO, TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2001)”, Semanario y su Gaceta, tomo XXII, noviembre de 2005, página 55, registro 176,719.

³⁵⁹ Al efecto, el artículo 28, fracción V del CFF establece: “Las personas que de acuerdo con las disposiciones fiscales estén obligadas a llevar contabilidad, deberán observar las siguientes reglas: [...] V. Tratándose de personas que enajenen gasolina, diesel, gas natural para combustión automotriz o gas licuado de petróleo para combustión automotriz, en establecimientos abiertos al público en general, deberán contar con controles volumétricos y mantenerlos en todo momento en operación.”

³⁶⁰ Jurisprudencia 2ª/J. 178/2004, “CONTROLES VOLUMÉTRICOS. A LA OBLIGACIÓN QUE ESTABLECE EL ARTÍCULO 28, FRACCIÓN V, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, DE CONTAR CON ELLOS Y DE MANTENERLOS EN OPERACIÓN COMO PARTE DE LA CONTABILIDAD, NO LE ES APLICABLE EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2004)”, Semanario y su Gaceta, tomo XXI, enero de 2005, página 509, registro 179,632. En similares términos se pronunció la SCJN en la jurisprudencia 1ª/J. 2/2005, “EQUIDAD TRIBUTARIA. ESTE PRINCIPIO NO ES APLICABLE PARA LAS OBLIGACIONES FORMALES, COMO LA PREVISTA EN LA FRACCIÓN V, DEL ARTÍCULO 28, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN,

En este último supuesto, aceptando que no se trata de una obligación formal de índole tributaria sino administrativa, lo que quedaría por definir es si la garantía genérica de igualdad constitucional sería la aplicable.

D. Corolario

Como conclusión a lo expuesto en este Capítulo, es evidente que la falta de criterios objetivos y razonables ha creado una desarticulación conceptual y metodológica en relación con la equidad tributaria, que lejos está de propiciar el desarrollo de una teoría constitucional en la materia y que, por ello, genera una indeterminación en el orden jurídico nacional sobre el sentido y los alcances de ella.

Las inconsistencias surgen, como se ha sostenido, por errores de contexto: la Constitución no puede ser interpretada a la luz de valoraciones subjetivas, sino lo contrario, es decir, que sean éstas las que se atengan al texto constitucional. Para que el concepto de equidad tributaria sea claro y adecuadamente definido, debe ceñirse a aquélla. Dejarla al arbitrio de la interpretación subjetiva --sin asideros objetivos y razonables establecidos, derivados o inferidos de la Constitución-- sería seguirla anclando a un volátil sistema de consideraciones que, una más que otras, se alejarían de una debida configuración de dicho principio y de la certidumbre jurídica necesaria en México en esta materia.

ADICIONADA POR DECRETO PUBLICADO EL CINCO DE ENERO DE DOS MIL CUATRO, CONSISTENTE EN LLEVAR CONTROLES VOLUMÉTRICOS COMO PARTE DE LA CONTABILIDAD”, Semanario y su Gaceta, tomo XXI, marzo de 2005, página 127, registro 179,035.

CONCLUSIONES

Las ideas esbozadas en este trabajo evidencian la imperante necesidad de construir en nuestro país una teoría constitucional de la *justicia fiscal*, en particular de la equidad tributaria. En este cometido, la SCJN juega un papel protagónico, pues su labor conlleva la interpretación de la Constitución y, específicamente, la definición --para los casos que en concreto se le plantean--, de si una norma jurídica atiende al principio de equidad tributaria. Así, el estudio y definición de este principio deja de ser un mero objeto de la doctrina para adquirir vida, al resultar un factor primordial en la defensa de los derechos de los contribuyentes, así como en la limitación, en ciertos casos, de la actuación de las autoridades.

Del estudio realizado en este trabajo, se revela la existencia de inconsistencias y contradicciones en las tesis de la SCJN, en lo que hace a la interpretación del principio de equidad tributaria. Esto nos obligó a plantear la necesidad de que existan límites o referentes para la discusión sobre la *justicia fiscal*, en concreto sobre la equidad tributaria.

Nuestra propuesta, para la construcción de una teoría constitucional en esta materia, se centra en la aplicación de criterios objetivos y razonables establecidos, derivados o inferidos de la Constitución, como medio para eliminar los elementos subjetivos presentes tanto en los criterios de la SCJN, como en gran parte de la doctrina de nuestro país. Tales criterios objetivos y razonables, en lo que hace a la equidad tributaria, no se ubican de manera limitativa en el artículo 31, fracción

IV de la Constitución, sino que podrán encontrarse a lo largo del texto constitucional, tal como quedó planteado en este trabajo.

Será necesario que la *justicia fiscal* --*justicia constitucional*-- tenga su fundamento en el contenido mismo de la Constitución, en aras de limitar la existencia de normas generales o individuales, sustentadas en aspectos de la justicia natural o en el orden moral, en justificaciones de índole social o política, o en cualquier otro aspecto ajeno al texto constitucional.

Reconocemos que la aplicación de criterios objetivos y razonables establecidos, derivados o inferidos de la Constitución, supone una labor de interpretación constitucional en donde deberán atenderse múltiples factores de carácter económico, político, social, etcétera; pero siempre limitados al contenido de la Constitución, lo que asegura, en cierta medida, la existencia de límites en la aplicación de la *justicia fiscal*, y específicamente de la equidad tributaria, al tiempo de que se cuenta con un sustento objetivo válido para apoyar cualquier elaboración en torno a la *justicia constitucional*.

Ahora bien, a pesar de que han habido avances en nuestro país, aún queda un largo camino por recorrer, y no sólo por la SCJN, sino también por los estudiosos del Derecho e, incluso, por los litigantes, quienes accionan la actividad de dicho órgano y cuyos planteamientos definen, hasta cierto punto, el alcance de las sentencias emitidas por aquélla.

Es importante reconocer que la SCJN ha buscado construir una teoría constitucional en materia de *justicia fiscal*, así como de equidad tributaria. No obstante los esfuerzos realizados, este trabajo revela que

aún son varios los retos por afrontar y superar, a efecto de dar mayor uniformidad a los criterios externados en una misma materia.

En ocasiones, la variación en los argumentos de la SCJN parece revelar la falta de criterios objetivos que permitan resolver, en un mismo sentido, los conflictos que le son planteados, lo que naturalmente deriva en decisiones encontradas e inconsistentes unas con otras. Ello no sólo obedece a un tema de rigor metodológico, sino que se trata de un requisito esencial para sostener que efectivamente contamos con una verdadera *justicia fiscal*, fundamentada en nuestra Constitución.

Los criterios de la SCJN en la materia, que procuran sistematizarse en este trabajo, permiten identificar las tendencias jurisprudenciales; sin embargo, aún queda mucho por trabajar en la doctrina, sobre todo en lo que hace a la construcción y determinación de los contenidos y alcances del principio de equidad tributaria, a efecto de lo cual lo aconsejable en Derecho es acudir a criterios objetivos y razonables inmanentes en la Constitución --establecidos, derivados o inferidos de ella--, pues sólo ésta puede constituirse en el referente válido de la *justicia fiscal* --*justicia constitucional*-- , según ha quedado aquí expuesto.

De esta manera es como será posible eliminar los elementos subjetivos en los que muchas veces se han sustentado las decisiones de la SCJN, en las que se atienden a aspectos de justicia natural o del orden moral, o bien, a consideraciones sociales, económicas o políticas. La definición del principio de equidad tributaria a partir de criterios objetivos basados en la Constitución es, a nuestro parecer, el medio a través del cual será posible construir una verdadera teoría constitucional.

Por tanto, para el caso de la equidad tributaria, será necesario que los criterios para determinar la igualdad entre los sujetos y los cánones de desigualdad entre ellos, encuentren su fundamento en la Constitución, considerando al artículo 31, fracción IV, pero también a lo largo de todo el texto constitucional, que es en donde el intérprete determinará si existen o no criterios objetivos que justifiquen tratos diferenciados entre los sujetos, tal como sucedió en el caso de los *finés extrafiscales* de las contribuciones, antes planteado.

Por tanto, consideramos que la definición de criterios objetivos y razonables de índole constitucional que delimiten el principio de equidad tributaria, es, si no el único, sí un importante camino que permitirá dar luz para lograr un avance sólido en la construcción de una teoría constitucional tributaria en nuestro país.

BIBLIOGRAFÍA

ALBI, Emilio, y otros, *Teoría de la Hacienda Pública*, primera edición, Editorial Ariel, Barcelona, 1992.

ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús, "¿Cómo debe Interpretarse el Principio de Equidad Tributaria?", *Temas Selectos de Derecho Tributario*, Editorial Porrúa-UNAM (en prensa), México, 2007.

AMATUCCI, Andrea, "La Intervención de la Norma Financiera en la Economía: Perfiles Constitucionales", *Seis Estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario*, traducción de María del Carmen Bollo Arocena, Editoriales de Derecho Reunidas, Serie Monografías, Madrid, S.A., página 27.

ARTEAGA NAVA, Elisur, *Derecho Constitucional*, S.E., Colección Textos Jurídicos Universitarios, Oxford University Press, México, 1999.

BERLIRI, Luigi Vittorio, *El Impuesto Justo*, traducción de Fernando Vicente-Arche Domingo, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986.

BODENHEIMER, Edgar, *Teoría del Derecho*, tercera edición, Fondo de Cultura Económica, México, 1971.

BURGOA, Ignacio, *Las Garantías Individuales*, decimonovena edición, Editorial Porrúa, México, 1985.

CALVO Nicolau, Enrique, *Tratado del Impuesto sobre la Renta*, primera edición, Editorial Themis, México, 1995, tomo I.

CARPIZO, Jorge, *Estudios Constitucionales*, sexta edición, Editorial Porrúa, México, 1998.

CARRASCO IRIARTE, Hugo, *Mandatos Constitucionales en Materia Tributaria*, Editorial Themis, México, 1987.

CASADO OLLERO, Gabriel, "Aspectos Constitucionales del Derecho Financiero: Elementos Axiológicos y Valorativos del Derecho Financiero Actual", *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, Madrid, volumen XXXIX, número 203, septiembre-octubre, 1989.

_____, "Los Fines no Fiscales de los Tributos", *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, Editoriales de Derecho Unidas, Madrid, 1991.

COSSÍO DÍAZ, José Ramón, *Bosquejos Constitucionales*, primera edición, Editorial Porrúa, México, 2004.

DE LA GARZA, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, décima tercera edición, Editorial Porrúa, México, 1985.

FAYA VIESCA, Jacinto, *Finanzas Públicas*, segunda edición, Editorial Porrúa, México, 1986.

FERREIRO LAPATZA, José Juan, *Curso de Derecho Financiero Español*, treceava edición, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, Madrid, 1991.

FLORES ZAVALA, Ernesto, *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*, vigésimo séptima edición, Editorial Porrúa, México, 1986.

GALLEGO PARAGÓN, José Manuel, *Los Principios Materiales de Justicia Tributaria*, S.E., Editorial Comares, Granada, España, 2003.

GARCÍA BUENO, Marco César, "Principios Tributarios Constitucionalizados. El Principio de Capacidad Contributiva", *Manual de Derecho Tributario*, coordinador Miguel de Jesús Alvarado Esquivel, primera edición, Editorial Porrúa, S.A., México, 2005.

_____ y RÍOS GRANADOS, Gabriela, "Alcance de los principios materiales de justicia tributaria en el sistema tributario mexicano: la capacidad contributiva, la igualdad y la proporcionalidad tributaria", *Documentos de Trabajo del Instituto de Investigaciones Jurídicas*, UNAM, junio de 2007.

GARCÍA DORADO, Francisco, *Prohibición Constitucional de Confiscatoriedad y Deber de Tributación*, s.e., Editorial Dykinson, Madrid, 2002.

GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, *Derecho Tributario. Consideraciones Económicas y Jurídicas*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1996

GÓNGORA PIMENTEL, Genaro David, *El Derecho que Tenemos, la Justicia que Esperamos*, Editora Laguna, México, 2006.

GUILIANI FONROUGE, Carlos M., *Derecho Financiero*, volumen I, quinta edición, Ediciones Depalma, Buenos Aries, 1993.

JARACH, Dino, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, segunda edición, Editorial Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1996.

JIMÉNEZ VILLAREJO, José, "Política e Imparcialidad de los Jueces", *El País*, México, año XXXII, 17 de febrero de 2007.

KELSEN, Hans, *¿Qué es Justicia?*, Editorial Planeta-Agostini, España, 1993.

_____, *Teoría General del Derecho y del Estado*, traducción de Eduardo García Máynez, cuarta reimpression, UNAM, México, 1988.

_____, *Teoría Pura del Derecho*, primera edición, UNAM, México, 1981.

LEJEUNE VALCÁRCEL, Ernesto, "Aproximación al Principio Constitucional de Igualdad Tributaria", *Seis Estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario*, Editoriales de Derecho Reunidas, Serie Monografías, Madrid, S.A.

LUQUI, Juan Carlos, *Derecho Constitucional Tributario*, S.E., Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1993.

MARTÍN, José María, *Introducción a las Finanzas Públicas*, segunda edición, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1987.

MARTÍN QUERALT, Juan, y otros, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, décimo séptima edición, Tecnos, España, 2006.

MUSGRAVE, Richard A., y otro, *Hacienda Pública Teórica y Aplicada*, quinta edición, McGraw-Hill, Madrid, 1992.

PÉREZ DE ACHA, Luis Manuel, e IBARRA DE RUEDA, Antonio, "La SCJN y el Costo de lo Vendido", *Puntos Finos*, Dofiscal LexisNexis, México, año VI, número 130, 1ª quincena, julio 2007.

_____ y REVILLA MARTÍNEZ, Eduardo, "Exenciones de Impuestos", *Estudios Tributarios*, Instituto de Estudios Parlamentarios "Eduardo Neri", Congreso del Estado de Guerrero, México, 2001.

PONT CLEMENTE, Joan Francesc, *La Exención Tributaria*, S.E., Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1986.

REAL ACADEMIA ESPAÑOLA Y ASOCIACIÓN DE ACADEMIAS DE LA LENGUA ESPAÑOLA, *Diccionario Panhispánico de Dudas*, S.E., Santillana Ediciones Generales, Madrid, 2005.

REVILLA, Eduardo, "Entrampa Fisco a la Suprema Corte con Fines Extrafiscales", *El Financiero*, año XXVI, numero 7384, sección Mercados, 20 de agosto de 2007.

REYES VERA, Ramón, "La Fracción IV del Artículo 31 en la Constitución Federal Mexicana", *Tribunal Fiscal de la Federación. Cuarenta y Cinco Años al Servicio de México*, tomo I, México, 1982.

RÍOS GRANADOS, Gabriela, *Tributación Ambiental: la Contribución por Gasto*, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, serie Doctrina Jurídica, número 392, México, 2007.

ROA, Juan Carlos, "Consideraciones en Torno a la Justicia Tributaria", *Teoría del Derecho y Dogmática Jurídica Contemporáneas*, ITAM y Editorial Porrúa, México, 2005.

SÁINZ DE BUJANDA, Fernando, *Lecciones de Derecho Financiero*, décima edición, Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 1993.

SÁNCHEZ GIL, Rubén, *El Principio de Proporcionalidad*, Serie Estado de Derecho Función Judicial, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México, 2007.

SÁNCHEZ SERRANO, Luis, *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Constitucional*, S.E., Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, Madrid, 1997, tomo I.

SCHMILL ORDÓÑEZ, Ulises, "Fundamentos Teóricos de la Defensa de la Constitución en un Estado Federal", *La Defensa de la Constitución*, primera edición, Doctrina Jurídica Contemporánea, Distribuciones Fontamara, México, 1997.

_____, *Reconstrucción Pragmática de la Teoría del Derecho*, primera edición, Editorial Themis, México, 1997.

SCJN, "Informe del Presidente de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación", Ministro José Ramón Cossío Díaz, *Informe Anual de Labores 2006*, SCJN, páginas 37 y 38.

_____, *Semanario Judicial de la Federación*.

_____, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*.

SHOUP, Carl S., *Hacienda Pública*, S.E., Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980.

UPEGUI MEJÍA, Juan Carlos, "Principios Constitucionales del Derecho Tributario en Colombia y México", *Temas Selectos de Derecho Tributario*, Editorial Porrúa-UNAM (en prensa), México, 2007.

VALLARTA, Ignacio L., *Obras*, Editorial Porrúa, México, 1989, tomo II-votos II.

VILLEGAS, Héctor B., *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, cuarta edición, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1987, tomo I.

VILLORO TORANZO, Miguel, "Los Principios Filosóficos y el Derecho Fiscal", *Tribunal Fiscal de la Federación. Cuarenta y Cinco Años al Servicio de México*, tomo I, México, 1982.

YEBRA MARTUL-ORTEGA, Perfecto, *Poder Financiero*, S.E., Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1977.

ZALDÍVAR, Arturo, "Reflexiones sobre la Jurisdicción Constitucional en México. A doce años de la reestructuración de la Suprema Corte y a propósito de la reforma constitucional de 14 de septiembre de 2006". Ponencia presentada en el *Seminario Las comisiones de derechos humanos y la acción de inconstitucionalidad*, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM y Comisión Nacional de los Derechos Humanos, 5 y 6 de diciembre de 2006. [En prensa, a publicarse por el Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM].