



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO**  
**PROGRAMA DE POSGRADO EN DERECHO**  
**FACULTAD DE DERECHO**  
**DIVISIÓN DE ESTUDIOS DE POSGRADO**

**“EL DERECHO FISCAL EN LA AGENDA DE LOS DERECHOS  
HUMANOS. EL DERECHO HUMANO A LA SEGURIDAD  
JURÍDICA Y AL DESARROLLO EN EL RÉGIMEN DE  
INCORPORACIÓN FISCAL.”**

**T E S I S**

**QUE PARA OPTAR POR EL GRADO DE  
MAESTRO EN DERECHO**

**PRESENTA:  
ALEJANDRO RAMÍREZ VALLE**

**DIRECTORA DE TESIS  
DRA. MARGARITA PALOMINO GUERRERO  
FACULTAD DE DERECHO UNAM**

**CIUDAD UNIVERSITARIA, CDMX, NOVIEMBRE DE 2019**



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.

Al Eterno.

A mi esposa Teresa.

A mi tía María Concepción Téllez.

A mi Universidad Nacional Autónoma de México,  
mi nueva *alma mater*.

A mis maestros de posgrado y guías académicos.

Con mi eterna gratitud, respeto y cariño.

*El verdadero precio de todo, lo que realmente cuesta al hombre que lo ha de adquirir, es el esfuerzo y el trabajo de su adquisición.*

Adam Smith, *La Riqueza de las Naciones*, Libro I, Capítulo V.

## Índice

Glosario de abreviaturas .....	VII
Introducción .....	X
Capítulo Primero. Panorama histórico de las actividades empresariales y profesionales en la Ley del Impuesto sobre la Renta.....	1
1.1. Orígenes del Impuesto sobre la Renta en México.....	1
1.2. Las leyes del Impuesto sobre la Renta de tipo cedular.....	4
1.2.1. Ley del 20 de julio de 1921. ....	5
1.2.1.1. Propósito y contexto jurídico. ....	6
1.2.1.2. Génesis de la ley. ....	7
1.2.1.3. Elementos del impuesto. ....	8
1.2.1.4. Impacto fiscal al comercio e industria y profesiones liberales.....	10
1.2.2. Ley del 21 de febrero de 1924. ....	12
1.2.3. Las leyes de 1925, 1941 y 1953. ....	18
1.2.3.1. Análisis sobre este periodo. ....	20
1.2.3.2. Primeros vestigios de regímenes preferentes para el sector comercio, industria y agricultura.....	22
1.3. Panorama de las leyes del Impuesto sobre la Renta de tipo global. ....	23
1.3.1. Los causantes menores y las profesiones en la ley de 1964. ....	25
1.3.2. Los contribuyentes menores y las profesiones en la ley de 1980. ....	26
1.3.3. El Régimen Simplificado para la actividades empresariales de 1990... ..	27
1.3.4. El Régimen de Pequeños Contribuyentes y el Régimen de Honorarios de 1998.....	28
1.3.5. Ley del Impuesto sobre la Renta de 2002. ....	30
1.3.6. Ley del Impuesto sobre la Renta de 2013. ....	36
Conclusiones del Capítulo Primero. ....	39

Capítulo Segundo. El Régimen de Incorporación Fiscal (RIF).....	41
2.1. Características del RIF y sus principales ventajas. ....	41
2.2. Problemática normativa: Imprecisión para determinar los servicios que no requieren título profesional.....	47
2.3 Problemática social de las personas físicas con actividad empresarial y profesional en México: informalidad y desempleo. ....	50
2.4. Ventaja de la actividad empresarial y extensión del RIF. ....	56
2.5. Los Derechos Humanos como límites al Derecho Fiscal Mexicano. ....	61
2.5.1. Dimensión filosófica.....	64
2.5.2. Dimensiones política y jurídica. ....	69
2.5.3. Dimensión jurídica y la universalización de los derechos.....	72
2.5.4. Las generaciones de los Derechos Humanos. ....	74
2.5.5. Características de los Derechos Humanos.....	76
2.5.6. Delimitación conceptual: Derechos Humanos, Derechos Fundamentales, y el tipo de Estado. ....	81
2.5.7. Modelos jurídicos de los Derechos Humanos.....	85
2.5.7.1. Modelo en la Regla de Reconocimiento de H.L.A. Hart. ....	86
2.5.7.2. Modelo sistémico de Gregorio Peces-Barba. ....	90
2.5.8. Marco jurídico de los Derechos Humanos en México. ....	95
2.5.8.1. México en el sistema universal y regional de los Derechos Humanos. ....	96
2.5.8.2. La reforma constitucional en Derechos Humanos de junio de 2011. ....	101
2.5.8.3. La protección de los Derechos Humanos en las personas morales. ....	107
2.5.9. La relación entre el Derecho Internacional y Nacional de los Derechos Humanos y los límites constitucionales del Derecho Tributario Mexicano...	108

Conclusiones del Capítulo 2. ....	113
Capítulo Tercero. El derecho humano a la Seguridad Jurídica y al Desarrollo en el Régimen de Incorporación Fiscal. ....	115
3.1. Los límites constitucionales del Derecho Tributario Mexicano. ....	115
3.1.1. Diferencia entre Derecho Tributario y Derecho Fiscal. ....	115
3.1.2. Los principios teóricos rectores de la tributación. ....	119
3.1.3. De principios teóricos a límites constitucionales de la tributación. ...	121
3.1.4. Tipos de normas tributarias y aplicación de los límites tributarios. ..	123
3.1.5. Los límites constitucionales de normas que establecen contribuciones. ....	126
3.1.5.1. El Principio de Legalidad. ....	126
3.1.5.2. Los Principios de Proporcionalidad y Equidad. ....	129
3.1.5.3. Los Principios de Destino al Gasto Público y los Fines Extrafiscales. ....	145
3.2. La Seguridad Jurídica en el Régimen de Incorporación Fiscal. ....	150
3.2.1. Concepto de Seguridad Jurídica. ....	150
3.2.2. Naturaleza de la Seguridad Jurídica. ....	151
3.2.3. La seguridad en la norma jurídica. ....	156
3.2.4. La Seguridad Jurídica en la norma tributaria. ....	160
3.2.5. La claridad normativa tributaria como Seguridad Jurídica. ....	163
3.2.6. La falta de claridad normativa en el primer párrafo 111 de la LIRS y propuesta de reforma. ....	167
3.3. El Derecho al Desarrollo en el Régimen de Incorporación Fiscal. ....	173
3.3.1. El Principio de Pietro Verri. ....	173
3.3.2. Fundamento desde la Ciencia Económica y de la Política Fiscal. ....	174
3.3.3. Fundamento desde el Derecho al Desarrollo. ....	176

3.3.4. El Derecho al Desarrollo en el RIF y propuesta normativa. ....	181
Conclusiones del Capítulo Tercero.....	183
Conclusiones finales.....	186
Prospectiva.....	188
Fuentes de información.....	190

## Glosario de abreviaturas

### A

ACNUDH	Alto Comisionado de las Naciones Unidas para los Derechos Humanos
ACNUR	Alto Comisionado de las Naciones Unidas para los Refugiados
ALADI	Asociación Latinoamericana de Integración
ANUIES	Asociación Nacional de Universidades e Instituciones de Educación Superior
art./s	artículo/s

### B

BANSEFI	Banco del Ahorro Nacional y Servicios Financieros
---------	---

### C

CADH	Convención Americana de Derechos Humanos
CCPR	<i>Comitee of Civil and Political Rights/</i> Comité de Derechos Civiles y Políticos
CDESC	Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales
CFF	Código Fiscal de la Federación
cfr.	confróntese, confrontar
CIDH	Comisión Interamericana de Derechos Humanos
CLACSO	Consejo Latinoamericano de Ciencias Sociales
comp./ es	compilador/ es
coord./s	coordinador/es
Corte IDH	Corte Interamericana de Derechos Humanos
CPEUM	Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

### D

DESC	Derechos Económicos, Sociales y Culturales
DIOT	Declaración Informativa de Operaciones con Terceros
DOF	Diario Oficial de la Federación
DUDH	Declaración Universal de Derechos Humanos

### E

Ed.	Editorial
ENOE	Encuesta Nacional de Ocupación y Empleo
<i>et al.</i>	<i>et alii/</i> y otros

### F

FONACOT	Fondo Nacional para el Consumo de los Trabajadores
---------	--



**I**

IELAT	Instituto de Estudios Latinoamericanos
IEPS	Impuesto Especial sobre Producción y Servicios
INEGI	Instituto Nacional de Estadística y Geografía
ISEF	Instituto Superior de Estudios Fiscales
ISR	Impuesto Sobre la Renta
IUS	Sistema de Compilación y Sistematización de Tesis de la Suprema Corte de Justicia de la Nación
IVA	Impuesto al Valor Agregado

**L**

LIF	Ley de Ingresos de la Federación
LISR	Ley del Impuesto Sobre la Renta
LIVA	Ley del Impuesto al Valor Agregado

**O**

OC	Opinión Consultiva
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos
OEA	Organización de los Estados Americanos
OG	Observación General
OIT	Organización Internacional del Trabajo
ONU	Organización de las Naciones Unidas
ONU-DH	Oficina de las Naciones Unidas para los Derechos Humanos
<i>op. cit.</i>	<i>opus citatum/</i> obra citada.

**P**

P.	Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación
p./pp.	página/s
PEA	Población Económicamente Activa
PEF	Presupuesto de Egresos de la Federación
PIDCP	Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos
PIDESC	Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales

**R**

REPECO/S	Régimen de Pequeños Contribuyentes /pertenecientes al
RIF	Régimen de Incorporación Fiscal
RMF	Resolución Miscelánea Fiscal

**S**

S.N.C.	Sociedad Nacional de Crédito
SAT	Servicio de Administración Tributaria
SCJN	Suprema Corte de Justicia de la Nación
SHN	Sociedad Hipotecaria Nacional

sr./sres. señor/ es  
ss. siguientes  
STyPS Secretaría del Trabajo y Previsión Social

## **T**

t. tomo  
trad. traducción

## **U**

U.S. *United States Reports/* Compilación de Casos de la Corte Suprema de los Estados Unidos  
UNAM Universidad Nacional Autónoma de México  
UNESCO *United Nations Educational, Scientific and Cultural Organization/* Organización de las Naciones Unidas para la Educación, la Ciencia y la Cultura.

## **V**

*v. gr.* *verbi gratia/* por ejemplo  
*vid.* *videre/* véase, ver.  
*vs.* *versus/* contra

## Introducción

La reforma constitucional en materia de Derechos Humanos de 2011, significó una revolución en la cultura jurídica mexicana, que inspiró a innumerables estudios sobre su influencia en todas las áreas del Derecho mexicano. Sin embargo, a más de siete años de esta importante reforma, han sido pocos los estudios que relacionan al mundo de los Derechos Humanos con el mundo del Derecho Fiscal, por compartir escasos puntos de contacto. La presente investigación, inspirada también por esta vorágine; ha querido por tema, explorar los puntos de contacto entre los Derechos Humanos y el Derecho Fiscal Sustantivo Mexicano, aquellos como límites de éste; y que, como una especie *sui generis* de *agenda epistémica*, después de que la comunidad científica ha revisado las áreas del Derecho más relacionadas con los Derechos Humanos, como las materias Penal, Laboral o Procesal; corresponda hacerlo ahora a la materia Fiscal, en su vertiente sustantiva.

En diciembre de 2013, se publicó en el Diario Oficial de la Federación, la actual Ley del Impuesto sobre la Renta, que entre otros aspectos, estableció el Régimen de Incorporación Fiscal, en sustitución al Régimen de Pequeños Contribuyentes. Surge como un problema teórico, el modo en que el legislador ha redactado el primer párrafo del artículo 111 de la ley, para incluir en el régimen a las personas físicas que realizan actividades profesionales y que no requieren título profesional, y excluir a las personas que lo requieren; norma jurídica que se estima ambigua o con vaguedad normativa; por lo que, como hipótesis de investigación, se trata de una norma contraria a los Derechos Humanos de Igualdad y de Seguridad Jurídica; y en consecuencia, no permite participar del Derecho al Desarrollo que este régimen ofrece a las personas que no reúnan las cualidades para poder tributar en el mismo.

El Capítulo Primero de este trabajo, está dedicado a un análisis histórico del Impuesto sobre la Renta en México, para indagar el origen del tratamiento diferenciado entre las personas físicas que realizan actividades empresariales y las personas que prestan servicios profesionales independientes; por lo que se hace un recorrido por las principales leyes de este impuesto. En la parte donde se

trata lo relativo a la actual ley del Impuesto sobre la Renta, se enuncian el problema de la redacción deficiente del primer párrafo de su artículo 111 y los motivos del legislador para haber quedado plasmada como hoy se encuentra.

El Capítulo Segundo, contiene el marco teórico que rige la presente investigación; que se encuentra dividido en dos partes. La primera, constituida por los apartados del 2.1. al 2.4., está dedicada al estudio del Régimen de Incorporación Fiscal, con una exposición más detallada de la problemática normativa que implica el modo ambiguo de la porción normativa en estudio; así como del contexto social y de la economía de informalidad y desempleo en que se encuentran las personas físicas con actividades empresariales y profesionales; y en donde se anticipa la propuesta de poder extender o crear un régimen semejante para las personas con actividad profesional, que reúnan cualidades similares a las que tributan en el Régimen de Incorporación. La segunda parte, contenida en el apartado 2.5., contiene el marco teórico de los Derechos Humanos en general, su teoría y marco jurídico en México, su participación en los sistemas regional y universal; y el modo de entender los Derechos Humanos como límites al Derecho Fiscal Mexicano.

El Capítulo Tercero, trata los derechos específicos de Seguridad Jurídica y al Desarrollo, implicados en el Régimen de Incorporación. Para ello, fue necesario entrar al estudio previo de los principios constitucionales tributarios de Legalidad, Equidad, Proporcionalidad, Fines al Gasto Público y Extrafiscales; en su relación actual con los elementos teóricos aportados por el Derecho Internacional Público de los Derechos Humanos. En este orden de ideas, el estudio sobre el principio de Legalidad Tributaria es fundamental, por resaltar la relación que tiene con el principio de Seguridad Jurídica, a través del concepto de Claridad Normativa. Se aborda la Equidad Tributaria y su relación con el derecho a la Igualdad y No Discriminación, y revela que comparten elementos en común, los cuales permiten una mejor justificación para los Fines Extrafiscales. El Derecho al Desarrollo tiene relación con el fin extrafiscal del régimen tributario en comento, si se le aprecia desde el punto de vista del progreso individual del sujeto pasivo.

En cuanto a los aspectos metodológicos de esta investigación, debe decirse que el método general empleado fue el deductivo; ya que a partir de una revisión al marco histórico del Impuesto sobre la Renta en México, así como de fuentes y conceptos generales sobre el Derecho Fiscal, los Derechos Humanos, el Derecho al Desarrollo, y el Derecho de las Profesiones en México; se pasó al estudio de aspectos más particulares como los derechos a la Igualdad y Seguridad Jurídica en materia tributaria; y de la inferencia construida a partir de estos conceptos, se identificó su congruencia y aplicabilidad con la parte normativa del artículo 111 mencionada. Es por ello que el esquema de presentación de resultados en esta tesis, se siguió el esquema con el que se construyen las sentencias judiciales: el Capítulo Primero correspondería a la parte de Resultandos; el Segundo, a los Considerandos; y el Tercero, a la parte Resolutiva.

Sin embargo, en cada capítulo se ocuparon algunos métodos en particular: en los Capítulos Primero y Segundo fue utilizado el método de Análisis Histórico; en el Capítulo Segundo además, se utilizó el de Interpretación Estadística, para los elementos cuantitativos que describen a la economía informal y el desempleo; y en el Capítulo Tercero, el método de Análisis Conceptual fue el más importante, para delinear cada concepto utilizado en el mismo, a partir de la doctrina académica y judicial hallada.

En cuanto a las técnicas de investigación empleadas, debe decirse que al tratarse de una investigación cualitativa y explicativa, sólo de los aspectos normativos del Derecho Fiscal y los Derechos Humanos que le son aplicables al Régimen de Incorporación Fiscal, en la porción normativa señalada, y que no trató de abordar de modo central otros aspectos como los fácticos o axiológicos; no requirió de técnicas de recolección de datos que deban de obtenerse en campo, mediante encuestas o entrevistas; sino que se emplearon sólo técnicas de investigación documental. No obstante, y dado que en la Teoría Tridimensional del Derecho, enfoque empleado en la investigación, resulta inevitable la interdependencia entre las dimensiones normativa, fáctica y axiológica; fue necesario mencionar estos componentes, cuando se explicaron los antecedentes y contextos filosóficos y políticos de cada una de estas dos ramas jurídicas.

En cuanto a la dificultad para obtener las fuentes de información utilizadas, tanto impresas como electrónicas, debe decirse que fue mediana. Por un lado, la facilidad de que algunas están disponibles en habla hispana, y su localización fue realizada a través de bibliotecas de algunas universidades del país, como la Universidad Nacional Autónoma de México, Universidad Autónoma del Estado de Hidalgo, y del Instituto Tecnológico y de Estudios Superiores de Monterrey, en sus campus de la Ciudad de México y Estado de Hidalgo; además del material hallado en repositorios electrónicos de instituciones jurisdiccionales y gubernamentales, y en los de universidades extranjeras, como Santiago de Compostela, de Alcalá, y de Granada, España.

Por otro lado, se tuvieron las siguientes dificultades. Algunas de las obras aquí empleadas, no se encuentran disponibles en dichos centros de información; por lo que se ocuparon colecciones bibliográficas privadas de amigos y conocidos que de modo generoso y desinteresado, accedieron a su consulta, a los que se les tiene igual gratitud. También la exploración de las resoluciones y dictámenes que han emitido los sistemas universal y regionales en materia de Derechos Humanos, relacionados con los derechos a la Igualdad y No Discriminación y vinculados a la materias Fiscal y Tributaria, representó una dificultad especial; ya que esta se hizo en gran parte, caso por caso, un peinado, de entre cientos de resoluciones de los sistemas universal, europeo y americano; porque no hay en principio, conexión directa entre los mundos de los Derechos Humanos y el Fiscal o Tributario; y los índices o motores de búsqueda institucionales, no localizan por sí mismos, los casos en que ambos mundos convergen. Sin embargo, esta búsqueda ha sido exitosa, tal como se expone en el cuerpo de la presente investigación.

## Capítulo Primero

### Panorama histórico de las actividades empresariales y profesionales en la Ley del Impuesto sobre la Renta.

*Nuestra nueva Constitución ahora ha sido establecida y tiene una forma que promete permanencia; pero en este mundo nada se puede decir con certeza, excepto la muerte y los impuestos.*

Benjamín Franklin.

#### Sumario

1.1. Orígenes del Impuesto sobre la Renta en México. 1.2. Panorama del Impuesto sobre la Renta de tipo cedular. 1.2.1. Ley del 20 de julio de 1921. 1.2.1.1. Propósito y contexto jurídico. 1.2.1.2. Génesis de la ley. 1.2.1.3. Elementos del impuesto. 1.2.1.4. Impacto fiscal al comercio e industria y profesiones liberales. 1.2.2. Ley del 21 de febrero de 1924. 1.2.3. Las leyes de 1925, 1941 y 1953. 1.2.3.1. Análisis sobre este periodo. 1.2.3.2. Primeros vestigios de regímenes preferentes para el sector comercio, industria y agricultura. 1.3. Panorama de las leyes del Impuesto sobre la Renta de tipo global. 1.3.1. Los causantes menores y las profesiones en la ley de 1964. 1.3.2. Los contribuyentes menores y las profesiones en la ley de 1980. 1.3.3. El régimen simplificado para actividades empresariales de 1990. 1.3.4. El Régimen de Pequeños Contribuyentes y el Régimen de Honorarios de 1998. 1.3.5. Ley del Impuesto sobre la Renta de 2002. 1.3.6. Ley del Impuesto sobre la Renta de 2013. Conclusiones del Capítulo Primero.

#### 1.1. Orígenes del Impuesto sobre la Renta en México.

A través de un análisis muy breve sobre los antecedentes de nuestro actual Impuesto sobre la Renta, se pretende *visualizar* el origen del tratamiento fiscal y la diferenciación que la ley ha dado a cada tipo de contribuyente por su fuente de riqueza a lo largo de la vida de este impuesto, en especial de los que obtienen ingresos por realizar actividades empresariales y profesionales.

De acuerdo con Ernesto Flores Zavala, el primer antecedente en el mundo sobre un impuesto sobre el ingreso de las personas, se tuvo en Inglaterra, para solventar los gastos de las guerras napoleónicas, ya que en la época resultaban insuficientes los ya existentes, como los derechos de aduana, e impuestos al té y la sal; o sobre las sucesiones o la tierra. También señala que otros autores citan el origen de este tipo de impuesto también en Florencia, el cual se imponía sobre los ingresos presuntos de los comerciantes.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> Cfr. Flores Zavala, Ernesto, "Trayectoria del Impuesto sobre la Renta en México", *Revista de*

El mismo autor indica que *William Pitt*, propuso en 1798, la *Aid and Contribution Act*, que estableció el impuesto llamado Triple Contribución, el cual gravaba a tres grupos de causantes sobre una relación entre el consumo y la renta de cada contribuyente. Este mismo impuesto, establecido más tarde en 1806 y de duración temporal, recibió el nombre de *Income Property Tax*.<sup>2</sup> Al respecto, añade Gabriel Franco, que un primer grupo lo integraban quienes poseían servidumbre, caballos y carruajes; otro grupo, los poseedores de casas y sus ventanas, perros y relojes; y el tercer grupo, quienes poseían fincas rústicas y urbanas. Se gravaban las rentas de sus poseedores, donde los ingresos inferiores a 60 libras quedaban exentos, los ubicados entre 60 y 200 libras estaban sujetas a tarifas según su cuantía, y los que rebasaban este tope, estaban sujetos a la tasa del 10 por ciento anual.<sup>3</sup>

Por otra parte, señala Doricela Mabarak que en la Gran Bretaña también tuvo lugar el primer antecedente de una participación de tipo *democrático* en la toma de decisiones tributarias, ya que desde el siglo X de nuestra era, entre autoridades y gobernados se discutían asuntos públicos y se implementaban impuestos; mientras que en el resto de las monarquías europeas, desde entonces y hasta entrado el siglo XVIII, las contribuciones se aplicaban de manera indiscriminada e injustamente al pueblo, mientras que la nobleza gozaba muchas veces de indignantes exenciones tributarias. El aporte británico al mundo jurídico, en este sentido, se refiere a la participación del Parlamento en la toma de decisiones en los asuntos públicos, incluidas las cargas tributarias.<sup>4</sup>

Refiere la autora que esta nueva modalidad impositiva constituyó un cambio importante en el ámbito tributario que existía hacia finales del siglo XVIII, basado

---

*la Facultad de Derecho de México*, México, t. XXV, números 99-100, julio-diciembre 1975, p. 627. <http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/facdermx/cont/99/dtr/dtr7.pdf> [última visita: 01-06-2019].

<sup>2</sup> Cfr. *Ídem*.

<sup>3</sup> Cfr. Franco, Gabriel, “El impuesto sobre ingresos en Inglaterra. Historia de su desarrollo y transformación”, *Revista de Ciencias Sociales*, San Juan, vol. I, núm.4, diciembre de 1957, p. 641, Universidad de Puerto Rico, [http://rcsdigital.homestead.com/files/Vol\\_I\\_Nm\\_4\\_1957/Franco.pdf](http://rcsdigital.homestead.com/files/Vol_I_Nm_4_1957/Franco.pdf) [última visita: 01-06-2019].

<sup>4</sup> Cfr. Mabarak Cerecedo, Doricela, *Derecho Fiscal Aplicado: estudio específico de los impuestos*, México, Mc. Graw-Hill Interamericana, 2008, pp. 151-152.



sólo en impuestos indirectos a la producción o al consumo, o en los que gravaban la propiedad o la pertenencia a una comunidad. Hubo implementaciones de este tipo de impuesto en varias regiones de Prusia, hoy Alemania; y en Francia se trató de implementar este tipo de impuesto por primera vez en 1848, con un carácter temporal, y de manera definitiva hasta 1895, y fue llamado Impuesto sobre la Renta hasta 1914. En Estados Unidos de América, se implantó también este tipo de impuesto con carácter temporal en 1862 y luego en 1894. En 1914 adquirió su carácter definitivo y su legislación a nivel federal.<sup>5</sup>

En México, la implementación de este tipo de contribución tuvo lugar hasta 1921, bajo la presidencia de Álvaro Obregón y su Secretario de Hacienda Adolfo de la Huerta, como se verá más adelante, con la llamada *Ley del Centenario*. Flores Zavala ha proporcionado un listado de once leyes del Impuesto sobre la Renta que han imperado en México, más tres que se añaden para tener este listado actualizado, que hacen un total de catorce leyes que han regulado este impuesto en nuestro país y que a continuación se transcriben sólo con sus años de promulgación, para facilitar la lectura.<sup>6</sup>

1. Ley del 20 de julio de 1921.
2. Ley del 21 de febrero de 1924.
3. Ley del Impuesto sobre la Renta; 1925.
4. Ley del Impuesto Extraordinario sobre Ingresos; 1931.
5. Ley del Impuesto sobre Ausentismo; 1934.
6. Ley del Impuesto sobre Exportación de Capitales; 1936.
7. Ley del Impuesto de la Renta sobre el Superprovecho; 1939.
8. Ley del Impuesto sobre la Renta; 1941.
9. Ley del Impuesto sobre Utilidades Excedentes; 1948.
10. Ley del Impuesto sobre la Renta; 1953.
11. Ley del Impuesto sobre la Renta; 1964.
12. Ley del Impuesto sobre la Renta; 1980.
13. Ley del Impuesto sobre la Renta; 2002.

---

<sup>5</sup> Cfr. *Ibidem*, p. 153.

<sup>6</sup> Cfr. Flores Zavala, Ernesto, *op. cit.*, nota 1, pp. 627-628.

#### 14. Ley del Impuesto sobre la Renta, 2014.

Sin embargo, para autores como Enrique Calvo y Enrique Vargas<sup>7</sup>, los impuestos Extraordinario sobre Ingresos, sobre el Ausentismo, sobre Exportación de Capitales, sobre el Superprovecho, y sobre las Utilidades Excedentes, establecidos entre 1931 y 1948, sólo son *impuestos complementarios* al Impuesto sobre la Renta, por lo que, para esta investigación, sólo se considerarán *nueve leyes* del impuesto en comento.

Por exceder los límites de este capítulo, cuyo propósito no es hacer un estudio sobre la historia de este impuesto, sino explorar los antecedentes del actual Régimen de Incorporación Fiscal, y el tratamiento fiscal histórico de las personas físicas con actividades empresariales y profesionales, es que se hará una exposición más bien esquemática, sobre los aspectos más relevantes de estos impuestos. Se hará sola excepción con las leyes de 1921 y 1924 en donde se ahondará un poco más, por ser las primeras en establecer el impuesto, tanto en su tipo *cedular*; como de tipo *global*, pero no se entrará al estudio de las leyes complementarias que sobre este impuesto se promulgaron, ya que su estudio no aportaría elementos para investigar el origen del tratamiento diferenciado entre actividades profesionales de las empresariales.

#### **1.2. Las leyes del Impuesto sobre la Renta de tipo cedular.**

Fueron cinco leyes de este impuesto que se dictaron en una primera etapa, comprendida de 1921 a 1953, periodo, sin considerar sus leyes complementarias. A excepción de la ley de 1924, que fue la primera en adoptar un sistema de tipo *global*; la característica en común fue el *sistema cedular* que adoptaron, por lo que esta etapa puede llamarse como la del *Impuesto sobre la Renta cedular*.

Sergio Francisco de la Garza distingue a los impuestos globales o sintéticos de los especiales o analíticos. Los primeros recaen sobre un valor o sobre una situación económica estimada *globalmente*, mientras que los segundos gravan más que un elemento de la misma. Un impuesto *cedular* distingue el concepto de renta según

---

<sup>7</sup> Cfr. Calvo Nicolau, Enrique y Vargas Aguilar, Enrique, *Estudio de la Ley del Impuesto sobre la Renta*, México, Editorial Themis, 1986, p. 11.

su fuente y establece reglas para cada categoría de renta, y este sería un impuesto analítico, porque lo analiza.<sup>8</sup>

La etimología de la palabra *cédula*, proviene del latín *schedula*, diminutivo de *scheda*, hoja de papel. Es probable que haya sido así, por analogía que guarda la definición que da la lengua castellana a este vocablo, como “*papel o pergamino escrito o para escribir en él algo*”; o “*documento en que se reconoce una deuda u otra obligación.*”<sup>9</sup>

Sin embargo, hasta este momento, no se tiene evidencia ni fuentes bibliográficas que indiquen las razones por la que el legislador y la doctrina fiscal asignaron la palabra *cédula*, para el sistema impositivo de gravar por separado, los ingresos por el tipo de fuente de renta.

### **1.2.1. Ley del 20 de julio de 1921.**

Esta ley, cuyo nombre completo fue *Decreto estableciendo un impuesto federal, extraordinario y pagadero por una sola vez, sobre los ingresos o ganancias particulares*, fue promulgada el 20 de julio de 1921, y publicada en el *Diario Oficial* el 3 de agosto del mismo año.<sup>10</sup> Fue la primera ley que en México estableció un impuesto de los llamados *directos*, por gravar el *ingreso o la renta* de las personas obligadas, no así su consumo o sus posesiones o propiedades, como lo venían haciendo innumerables leyes impositivas vigentes en nuestro país desde el Virreinato.

---

<sup>8</sup> Cfr. De La Garza, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, 28ª ed., México, Editorial Porrúa, 2010, p. 392.

<sup>9</sup> Primera y segunda acepciones de la palabra *cédula*. Real Academia Española, *Diccionario -- de la lengua española*, <https://dle.rae.es/?id=86PEB0h> [última visita: 01-06-2019].

<sup>10</sup> Vid. Secretaría de Gobernación, *Diario Oficial*, México, miércoles 3 de agosto de 1921, tomo XVIII, núm. 79, pp. 1217-1221. Desde la Constitución de 1917, el nombre de esta publicación oficial fue *Diario Oficial. Secretaría de Gobernación. Órgano del Gobierno Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos*, para luego en 1926, cambiar a la denominación *Diario Oficial. Órgano del Gobierno Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos*, nombre que se conservaría por más de seis décadas. Fue hasta 1987 y a partir de la ley vigente que rige a este órgano de difusión, su nombre oficial es *Diario Oficial de la Federación. Órgano del Gobierno Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos*. Sin embargo, para efectos académicos, cuando se refiera a publicaciones de 1987 en adelante, se emplearán las palabras *Diario Oficial de la Federación*, y para publicaciones anteriores a 1987, se referirá como *Diario Oficial*. Cfr. Secretaría de Gobernación. *Diario Oficial de la Federación*, página web <http://www.dof.gob.mx/historia.php> [última visita: 01-06-2019].

### **1.2.1.1. Propósito y contexto jurídico.**

La Constitución de 1917 dio inicio a un nuevo paradigma en la función del Estado en el ámbito económico, que dejaba atrás al liberalismo clásico, para adoptar una función más providencial y cercana a las causas sociales. Sin embargo, y a pesar de que desde entonces la Carta Fundamental Mexicana ya contenía en su artículo 31 fracción IV, los parámetros actuales de la materia impositiva, señala Eduardo Reséndez, que en aquella época, la problemática fiscal no fue tratada de un modo adecuado.<sup>11</sup>

Al respecto, señala el autor, en palabras de Ricardo J. Zevada, que aún bajo la vigencia de la Constitución de 1917, imperaban todavía los principios liberales de *generalidad y uniformidad*, donde se gravaba de igual manera a sujetos con distinta capacidad económica, se sobreponían o duplicaban tributos, lo que acentuaba más la desigualdad en la distribución de la riqueza.

Ante la falta de un adecuado tratamiento de la fiscalidad por los Constituyentes del 17, Venustiano Carranza hizo venir a especialistas en finanzas públicas para analizar la situación imperante. Entre ellos, Henry Alfred Chandler, financiero norteamericano, dictaminó las fallas del sistema fiscal mexicano, en los siguientes aspectos: a) la existencia de sectores libres de impuestos, como el extranjero; mientras que las clases económicas débiles con pesadas cargas fiscales; b) sólo el consumo servía de base a los impuestos existentes; c) los productos nocivos como tabaco y alcohol con baja imposición, en contraste con los productos de primera necesidad; y d) falta de precisión de las competencias entre la Federación y los Estados.<sup>12</sup>

En general, las observaciones planteadas por los expertos financieros, apuntaban a que era urgente una reorganización de los impuestos, simplificarlos y obtener ingresos adicionales.

---

<sup>11</sup> Cfr. Reséndez Muñoz, Eduardo, *Política e impuestos: visión histórica*, México, Miguel Ángel Porrúa, 1989, p. 210.

<sup>12</sup> Cfr. *Ibidem*, p. 211.

### 1.2.1.2. Génesis de la ley.

La historia atribuye a Rafael Nieto, subsecretario de Hacienda con el presidente Carranza, la primera propuesta en 1918, de sustituir de manera paulatina, los impuestos indirectos, para incorporar a los directos o impuestos al ingreso; pero hasta el gobierno del Presidente Álvaro Obregón, cobró vida la ley conocida como *Ley del Centenario*, ya que esta se estableció con el propósito de obtener recursos para celebrar los primeros cien años de la Consumación de la Independencia de México, y también con el fin de adquirir una flota mercante y mejorar los puertos del país, además de ayudar a los gastos que implicaba el festejo patriótico, en un país sin recursos económicos por los conflictos revolucionarios de la época.<sup>13</sup>

Se tenía planeado recaudar con este impuesto extraordinario alrededor de seis millones de pesos, aunque al final del periodo recaudatorio que finalizaba ese mismo año, sólo se recaudaron cerca de dos millones de pesos, por lo que la adquisición de la marina mercante no pudo verse realizada con esta sola contribución. Sin embargo, se trató de la primera ley impositiva desde el México independiente, que gravó por primera vez los ingresos de los contribuyentes, ya que con anterioridad, todas las leyes tributarias solamente establecían contribuciones a las posesiones, a la adquisición de bienes y a la celebración de actos jurídicos diversos.<sup>14</sup>

Martha Beatriz Guerrero señala que el texto de este impuesto, fue redactado en *una noche*, por Manuel Gómez Morín, quien fuera subsecretario de Hacienda, y por Miguel Palacios Macedo, inspirado en el proyecto de Rafael Nieto. Fue aprobado el texto sin modificaciones por el Congreso, el 21 de julio de 1921.<sup>15</sup>

---

<sup>13</sup> Cfr. Álvarez Nieves, Roxana, “De Celebración a Contribución: el impuesto mexicano del Centenario de 1921”, en Rey Tristán, Eduardo, y Calvo González, Patricia (editores), *Actas XVI Encuentro de Latinoamericanistas Españoles Congreso Internacional 1810-2010: 200 años de Iberoamérica*, Santiago de Compostela, Consejo Español de Estudios Iberoamericanos, Centro Interdisciplinario de Estudios Americanistas “Gumersindo Busto”, Universidad de Santiago de Compostela, 2010, p. 339 y 344, <http://hdl.handle.net/10347/13419> [última visita: 01-06-2019].

<sup>14</sup> Cfr. *Ídem*.

<sup>15</sup> Cfr. Guerrero Mills, Martha Beatriz, “La transición fiscal en la reconstrucción mexicana”, -- *Documentos de Trabajo IELAT Fiscalidad en América Latina Monográfico Historia*, Alcalá de Henares, Instituto de Estudios Latinoamericanos-Universidad de Alcalá, número 40, julio

En su aspecto formal, esta ley fue creada por el Ejecutivo Federal, con *facultades extraordinarias* que le confería el decreto del 8 de mayo de 1917, expedido por el Congreso de la Unión, el cual le otorgaba amplias facultades legislativas en materia hacendaria. El decreto número uno, publicado en el Diario Oficial el 15 de mayo de 1917, solo contenía dos artículos, los cuales se transcriben del Diario:

Art.1º.-Se conceden al Presidente de la República facultades extraordinarias en el Ramo de Hacienda, mientras el Congreso de la Unión expide las Leyes que deban normar en lo sucesivo el funcionamiento de la Hacienda Pública Federal.

Art. 2º.-El Ejecutivo de la Unión dará cuenta al Congreso del uso que haya hecho de las facultades extraordinarias que por el presente se le confieren. <sup>16</sup>

Al respecto, aclara Tena Ramírez, que estas facultades extraordinarias resultaron contrarias al artículo 49 de la Constitución, por requerirse de las formalidades del artículo 29: previa *suspensión de garantías* por darse alguno de los supuestos: invasión, perturbación grave de la paz pública u otra que ponga a la sociedad en grave peligro o conflicto; y por un *tiempo limitado*; lo cual no ocurrió; además, este decreto tuvo una vigencia indefinida, por lo que otras leyes hacendarias fueron creadas bajo su amparo, con la venia del Poder Judicial de la época.<sup>17</sup>

### **1.2.1.3. Elementos del impuesto.**

La Ley del Centenario la conformaban 27 artículos, distribuidos en tres títulos: el primero, del 1 al 8, de Disposiciones Generales; el segundo, del 9 al 16, dividido en cuatro capítulos o cédulas; y el tercero, del 17 al 27, que contenían normas de procedimiento y sanciones.

*Sujetos del impuesto.* El artículo 3 obligaba a mexicanos, extranjeros y sociedades civiles o mercantiles, domiciliados o con fuente de riqueza en territorio nacional, con ingresos o ganancias obtenidas por la realización de cualquiera de las siguientes actividades, señaladas en el artículo 1o:

---

2012, p.32. [https://ielat.com/wp-content/uploads/2018/02/DT-40-Papers\\_Historia\\_Web.pdf](https://ielat.com/wp-content/uploads/2018/02/DT-40-Papers_Historia_Web.pdf) [última visita: 01-06-2019].

<sup>16</sup> Cfr. Secretaría de Gobernación, *Recopilación de leyes y decretos, expedidos por los Poderes Legislativo y Ejecutivo de la Unión, de mayo a diciembre de 1917*, Imprenta de la Secretaría de Gobernación, México, 1917, p.5.

<sup>17</sup> Cfr. Tena Ramírez, Felipe, *Derecho Constitucional Mexicano*, México, 16a. ed., Editorial Porrúa, 1978, pp. 236-238.



- I. Comercio o industria.
- II. Profesión liberal, literaria, artística, o innominada.
- III. Trabajo a sueldo o salario.
- IV. Dinero colocado a rédito, participación o dividendo.

El artículo 8 del ordenamiento en comento, entendía por *cédula*, a cada una de estas fracciones.

Conforme al artículo 4o, estaban exceptuados de esta contribución, las personas cuyos ingresos no excedieran de \$100.00 pesos mensuales, los representantes diplomáticos y cónsules extranjeros, los miembros de las delegaciones de países extranjeros que los representen con motivo de la celebración del Centenario, y las personas morales de interés público.

Esta exención a ingresos debajo de los \$100.00 pesos significa, si el salario mínimo general diario promedio era de \$0.4989 pesos en el año 1911, según estimación del INEGI,<sup>18</sup> entonces que sólo eran sujetos del impuesto aquellos quienes percibieran ingresos brutos por arriba de los 6 o 7 salarios mínimos mensuales promedio.

*Objeto y base del impuesto.* Según el artículo 2 de la ley del Centenario, eran los ingresos y las ganancias *brutas* periódicas mensuales, generadas por cualquiera de las actividades antes mencionadas, sin deducción alguna, obtenidos durante el mes de agosto; o la parte proporcional que correspondiera a ese mes cuando el ingreso no hubiera sido mensual y se hubieran obtenido entre marzo y agosto; o bien, la sexta parte de los ingresos obtenidos durante ese mismo lapso cuando estos ingresos no fueran regulares o periódicos.

*Tasas del impuesto.* Estas se encontraban establecidas en los artículos 10, 12, 15 y 17 de la ley, donde cada fracción o *categoría* asignaba un porcentaje para cada nivel de ingreso bruto mensual. El siguiente cuadro muestra las tasas:

---

<sup>18</sup> Cfr. Instituto Nacional de Estadística y Geografía, *Estadísticas históricas de México 2014*, Aguascalientes, INEGI, apartado Remuneraciones, 2015, p. 17. Nota: Esta publicación no cuenta con datos de salarios estimados entre 1912 y 1933, por lo que sólo será un referente aproximado.

## Tasas impositivas en la Ley del Centenario

		Artículo 10	Artículo 12
Fracción	Tasa	Comercio e Industria.	Profesiones.
I	1%	De hasta 300.00 pesos.	De hasta 400.00 pesos.
II	2%	De 300.01 a 600.00 pesos.	De 400.01 a 750.00 pesos.
III	3%	De 600.01 a 1,000.00 pesos.	De 750.01 a 1,200.00 pesos.
IV	4%	De más de 1,000.00 pesos.	De más de 1,200.00 pesos.

		Artículo 15	Artículo 17
Fracción	Tasa	Sueldos o Salarios	Dinero o valores a rédito
I	1%	De hasta 750.00 pesos.	De hasta 250.00 pesos.
II	2%	De 750.01 a 1,200.00 pesos.	De 250.01 a 500.00 pesos.
III	3%	De más de 1,200.00 pesos.	De 500.01 a 750.00 pesos.
IV	4%	-NO APLICA-	De más de 750.00 pesos.

Fuente: Ley del Centenario, del 20 de julio de 1921. Elaboración propia.

*Época de pago.* Los artículos 7° y 18 establecieron su pago a más tardar en la primera quincena de septiembre de 1921, aunque añade Roxana Álvarez que hubo una prórroga que lo extendió hasta el mes de octubre del mismo año; y que este impuesto se recaudó en las oficinas postales del país, ya que lo precario de la situación financiera y de infraestructura gubernamental en aquella época, las oficinas postales sirvieron también como oficinas recaudadoras de impuestos, ya que eran oficinas establecidas prácticamente en todo el territorio nacional, por lo que no tendría que invertirse en crear infraestructura hacendaria adicional; y como constancia de su pago, se otorgaba una estampilla o timbre postal, con las efigies de Hidalgo, Morelos y Guerrero, por la conmemoración patria.<sup>19</sup>

### 1.2.1.4. Impacto fiscal al comercio e industria y profesiones liberales.

A partir de hacer un comparativo entre las distintas tasas que se establecieron en el texto de la Ley del Centenario, por cada grupo de causantes; que tome en consideración y de manera conjunta los distintos niveles de ingresos previstos por la misma ley, de manera ascendente, por rangos o tramos, se puede construir el siguiente cuadro, donde puede graficarse la distribución progresiva de las tasas.

<sup>19</sup> Cfr. Álvarez Nieves, *op. cit.*, nota 13, p. 343.



### Distribución de las tasas impositivas en la Ley del Centenario.

Ingreso en pesos.	Sueldos	Profesiones	Comercio	Valores
100.01	1%	1%	1%	1%
150.00				
200.00				
250.00				
300.00				
350.00				
400.00		2%	2%	2%
450.00				
500.00				
550.00				
600.00				
650.00	2%	3%	3%	
700.00				
750.00				
800.00				
850.00				
900.00	2%	3%	4%	
950.00				
1000.00				
1050.00				
1100.00				
1150.00				
1200.00				
Más de 1,200.00	3%	4%	4%	

Fuente: Ley del 20 de julio de 1921. Elaboración propia.

En este gráfico, las cédulas están ordenadas de izquierda a derecha, en orden creciente al *impacto* de las tasas sobre los ingresos gravados, de modo tal, que se observa que los sueldos y salarios reciben la más baja imposición, mientras que el dinero, valores y bienes puestos a rédito, reciben la más alta. Las columnas centrales muestran que las profesiones y el sector comercio e industria, reciben una *imposición media*; aunque el sector profesiones y ocupaciones liberales en general lleva una carga fiscal ligeramente menor al sector comercio e industria, se puede percibir de ambos con tratamiento fiscal más próximo entre sí. En general, en la ley se percibe ya una idea de *progresividad* en el diseño impositivo.

Por el incipiente propósito y elaboración de la ley, no se establecieron otras obligaciones formales que diferenciaron el tratamiento fiscal entre cada cédula; pero esta ley, aunque ley de duración efímera, marcó el esquema básico para la elaboración de las posteriores leyes del Impuesto sobre la Renta en México.

### 1.2.2. Ley del 21 de febrero de 1924.

Fue creada también por Álvaro Obregón, mediante las facultades extraordinarias legislativas en materia hacendaria ya comentadas. Fue promulgada por decreto de misma fecha, publicada en el Diario Oficial el día 27 del mismo mes y año, bajo el nombre de *Ley para la recaudación de los impuestos establecidos en la Ley de Ingresos vigente sobre sueldos, salarios, emolumentos, honorarios y utilidades de las sociedades y empresas.*<sup>20</sup>

Esta ley impositiva, fue un desarrollo de los incisos c y d), del artículo 1º, fracción XII, de la *Ley de Ingresos del Erario Federal para el Año Fiscal de 1924*; los cuales mandaban de manera expresa establecer un impuesto sobre sueldos, salarios y emolumentos; y otro sobre utilidades de sociedades y empresas, destinado al pago de la Deuda Pública.<sup>21</sup>

El texto constó de 41 artículos, distribuidos en sólo cuatro capítulos:

- I. Sueldos, salarios y emolumentos.
- II. Utilidades de las sociedades y empresas.
- III. Disposiciones diversas.
- IV. Sanciones.

Para Enrique Calvo, esta ley es la primera de carácter permanente, que establece un sistema de ingresos y deducciones, y un *régimen global* para las sociedades; por lo que la considera como el verdadero antecedente de una ley del Impuesto sobre la Renta.<sup>22</sup>

*Sujetos obligados.* Aunque los artículos 1 y 7 de la ley señalaban como sujetos del impuesto a las personas que recibieran sueldos, salarios, honorarios o *utilidades*,

---

<sup>20</sup> Vid. Secretaría de Gobernación, *Diario Oficial*, Tomo XXVI, núm. 47, miércoles 27 de febrero de 1924, p.780.

<sup>21</sup> Vid. Secretaría de Gobernación. *Diario Oficial*. Tomo XXVI, núm. 4, sábado 5 de enero de -- 1924, p.50.

<sup>22</sup> Cfr. Calvo Nicolau, y Vargas Aguilar, *op. cit.*, nota 7, p. 4.

según fueran personas o sociedades, y los artículos del 1 al 3 del Reglamento de la ley,<sup>23</sup> los detallaban, se puede decir que lo eran las percibidas:

- De personas o sociedades domiciliadas en la República;
- Por actividades o trabajos realizados en la República, aunque se radique en el extranjero;
- Los empleados que reciban del extranjero sueldos o salarios.

No eran sujetos del impuesto, conforme a los artículos 2 y 12 de la ley:

- Las personas que perciban sueldos y salarios hasta por 200.00 pesos mensuales.
- Los agentes diplomáticos extranjeros, en caso de reciprocidad internacional con agentes mexicanos en el país extranjero; ni los de las delegaciones oficiales extranjeras, diplomáticas o no.
- Los actuales: Presidente de la República; Ministros de la Suprema Corte, legisladores del Congreso de la Unión, ni funcionarios federales electos.
- Particulares que realicen actividad agrícola.
- Las instituciones de beneficencia legalmente establecidas.
- Asociaciones con fines no lucrativos o científicos, culturales, deportivos, de ayuda mutua; cámaras de industria o comercio y sociedades cooperativas.
- Las empresas explotadas por el gobierno federal, estatal o municipal.

*Objeto y base del impuesto.* El objeto del gravamen fue el ingreso o *utilidad neta* que se percibiera por la puesta en circulación de capital, por ejercicio del comercio o la industria, por el ejercicio de una profesión o arte liberal, o por salarios; por lo que la base era definida por el total de ingresos menos las deducciones definidas por el Reglamento de la Ley. Se da el nombre de *deducciones*, a los conceptos que pueden descontarse del importe de los ingresos de los contribuyentes.<sup>24</sup>

---

<sup>23</sup> Vid. Secretaría de Gobernación, *Diario Oficial*, Tomo XXVI, núm. 48, jueves 28 de febrero de 1924, pp. 793-797.

<sup>24</sup> Cfr. López López, José Isauro, *Diccionario contable, administrativo y fiscal edición 2004*, 3ª ed., México, Thompson, 2004, p.77.

Sólo los ingresos de las sociedades y de las personas que realizaran actividades de comercio, podían *acumularse*, es decir, sumarse sin importar la fuente de origen de los mismos, según lo preceptuado por los artículos 7 y 8 de la ley.

Las *deducciones* que el reglamento permitía para cada clase de ingreso, eran:

**Conceptos deducibles por cada fuente de ingreso.**

<b>SOCIEDADES Y COMERCIO</b>	<b>ACTIVIDADES LIBERALES</b>	<b>EMPLEADOS</b>
<b>Artículo 8 del Reglamento</b>	<b>Artículo 12 del Reglamento</b>	<b>Sin deducciones.</b>
Costo de materias primas.	-----	-----
Costo de transportes.	-----	-----
Arrendamiento de locales.	Arrendamiento de local.	-----
Sueldos y salarios.	Sueldos y salarios./Honorarios.	-----
Gastos naturales del negocio.	Luz y teléfono.	-----
Intereses por préstamos.	-----	-----
Primas seguros de inmuebles.	-----	-----
Pérdidas por caso fortuito.	-----	-----
Depreciación de activos.	-----	-----

Fuente: Reglamento de la Ley para la Recaudación de los Impuestos sobre Sueldos, Salarios, Emolumentos, Honorarios y Utilidades de las Sociedades y Empresas, del 21 de febrero de 1924. Elaboración propia.

Debe notarse que los conceptos deducibles de los que perciben honorarios, son muy restringidos comparados con los que podían deducir las sociedades y los que ejercían el comercio de forma individual; puede notarse a simple vista que los otros conceptos que pueden deducir las sociedades, a excepción del costo de las materias primas, pueden aplicar también para las actividades liberales, pero esto no fue considerado por el Ejecutivo Federal, por lo que puede haber indicios de existir una inequidad tributaria en este impuesto.

Por otro lado, Gabino Fraga ha señalado que el principio de *reserva de ley*, opera en algunas materias donde, de acuerdo a la Constitución, sólo pueden ser reguladas por una ley emanada del Poder Legislativo, y no por reglamento del Ejecutivo; como en el caso de la imposición de penas y contribuciones;<sup>25</sup> doctrina que la jurisprudencia de la Corte ha tomado de manera unánime, al señalar que

<sup>25</sup> Cfr. Fraga, Gabino, *Derecho administrativo*, 40ª ed., México, Editorial Porrúa, 2000, p. 107.

los elementos de los tributos están reservados a las leyes del Congreso.<sup>26</sup>

Por lo tanto, el establecimiento en reglamento del Ejecutivo, de los conceptos que pueden deducirse, con los cuales se define un elemento esencial del impuesto como lo es la base del mismo, es contrario a este principio en materia fiscal, inserto en la Constitución.

Por otro lado, no eran objeto del impuesto, conforme a los artículos 2, 7 y 11 de la ley, los ingresos por sueldos, honorarios, utilidades netas, o ganancias:

- De hasta \$200.00 pesos mensuales, o su equivalente semestral o anual; de manera respectiva por cada fuente de ingreso.
- Donaciones, legados, herencias, premios, hallazgo de tesoros, o aumento de valor de la propiedad mueble o inmueble; excepto reinversión.

Esta ley contiene, al igual que la anterior, el principio de ingresos mínimos exentos, lo que en la actualidad se le ha pretendido llamar como el ingreso *mínimo vital*, concepto que ha venido a tomar relevancia, a partir de la redacción de la Declaración Universal de los Derechos Humanos, de diciembre de 1948, en el ámbito de los derechos laborales.<sup>27</sup>

*Tasas del impuesto.* Estaban definidas en el artículo 4 apartados A y B, para las personas con actividades a sueldo o salarios y honorarios; y en el artículo 7 para las sociedades mercantiles y personas físicas que ejercieran el comercio, de la siguiente manera:

---

<sup>26</sup> Cfr. FACULTAD REGLAMENTARIA DEL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA. PRINCIPIOS --- QUE LA RIGEN. Tesis 1a./J. 122/2007, *Semanario Judicial de la federación y su Gaceta*, Novena Época, Primera Sala, tomo XXVI, septiembre de 2007, p. 122, registro 171459.

<sup>27</sup> Cfr. Melgar Manzanilla, Pastora, *Proporcionalidad y equidad tributarias a la luz del paradigma de los derechos humanos*, México, Universidad Nacional Autónoma de México, Coordinación de Estudios de Posgrado, 2017, p. 62. La expresión *mínimo vital* más antigua, se refiere a los ingresos destinados a la satisfacción de las necesidades esenciales del individuo, se encuentra en la tesis aislada SALARIO MÍNIMO VITAL, *Semanario Judicial de la Federación*, Quinta Época, Cuarta Sala, tomo XLV, 1934, p. 748, registro IUS 382489. La expresión vuelve a tomar vigencia, con la noción del *derecho al mínimo vital*, como una derivación del principio de proporcionalidad tributaria, donde el legislador debe respetar un umbral libre o aminorado de imposición, en donde hay capacidad económica pero no contributiva. Cfr. DERECHO AL MÍNIMO VITAL. SUS ALCANCES EN MATERIA TRIBUTARIA. Tesis P. VIII/2013 (9a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Pleno, Libro 1, t. I, diciembre de 2013, p. 138, registro 159819.

### **Tasas del Impuesto sobre la Renta de 1924.**

	EMPLEADOS	ACTIVIDADES LIBERALES		SOCIEDADES Y COMERCIO
TASA	Sueldos mensuales	Honorarios semestrales	TASA	Utilidades anuales
Exento	De 0.01 a 200.00 pesos	De 0.01 a 1,200.00 pesos	Exento	De 0.01 a 2,400.00 pesos
1.00%	De 200.01 a 500.00 pesos	De 1,200.01 a 3,000.00 pesos	2.00%	De 2,400.01 a 5,000.00 pesos
1.25%	De 500.01 a 1,000.00 pesos	De 3,000.01 a 6,000.00 pesos	2.25%	De 5,000.01 a 10,000.00 pesos
1.50%	De 1,000.01 a 1,500.00 pesos	De 6,000.01 a 9,000.00 pesos	2.50%	De 10,000.01 a 15,000.00 pesos
1.75%	De 1,500.01 a 2,000.00 pesos	De 9,000.01 a 12,000.00 pesos	2.75%	De 15,000.01 a 20,000.00 pesos
2.00%	De 2,000.01 pesos en adelante	De 12,000.01 pesos en adelante	3.00%	De 20,000.01 a 50,000.00 pesos
3.50%	-no aplica-	-no aplica-	3.50%	De 50,000.01 a 100,000.00 pesos
4.00%	-no aplica-	-no aplica-	4.00%	De 100,000.01 en adelante

Fuente: Ley del Impuesto sobre Sueldos, Salarios y Emolumentos, del 21 de febrero de 1924. Elaboración propia.

Puede notarse con esta comparación, que reciben una mayor carga fiscal, el grupo de causantes constituidos como sociedad, y el sector comercio; aunque como se vio párrafos arriba, también gozan de un amplio catálogo de partidas deducibles.

*Época de pago.* Conforme al artículo 3 de la Ley del Impuesto sobre Sueldos y Salarios, se pagaba en forma mensual; el que aplicaba a los honorarios, de manera semestral; y el aplicable a las sociedades, de manera anual. Los patrones tenían la obligación de retener de los empleados el impuesto correspondiente, según el artículo 22; mientras que las Juntas Calificadoras, de acuerdo al artículo 21 del mismo cuerpo normativo, eran las facultadas para determinar el impuesto en cada caso.

La actividad que hoy conocemos como *empresarial*, según la definición del actual Código Fiscal de la Federación de 1981 en su artículo 16, se encuentra contenida en los supuestos del artículo 7 de la ley comentada; la cual abarcaba también la actividad industrial, minera, transportes, banca, espectáculos, educativa, o cualquier otro en que se gire un capital, por lo que también contemplaba el arrendamiento de inmuebles o la percepción de rendimientos. Por otro lado, la actividad profesional, entendida como la no asalariada y realizada por personas individuales, no sólo abarcaba la que hacían los profesionales *universitarios*; también contemplaba la de los llamados *oficios*: sastres, zapateros, plomeros, entre otros, mencionados de manera genérica por el Reglamento.

Con lo aportado hasta ahora, resulta evidente que recibían una carga tributaria mayor las actividades *empresariales* sobre las *profesionales*; pero comparada con las cargas tributarias de la ley anterior, los primeros tenían idéntico trato fiscal con los que percibían ingresos sólo por valores; poniendo a estos últimos en mayor ventaja sobre todos los demás. La siguiente tabla ilustra la comparación:

**Tabla comparativa de tasas progresivas**

LEY DEL CENTENARIO DE 1921					LEY SOBRE SUELDOS Y EMOLUMENTOS DE 1924								
INGRESO EN PESOS	Sueldos	Profesiones	Comercio	Valores	INGRESO EN PESOS	Sueldos	Profesiones	Comercio	Valores				
0-100	EXENTO	EXENTO	EXENTO	EXENTO	0-100	EXENTO	EXENTO	EXENTO	EXENTO				
100-200	1%	1%	1%	1%	100-200	1.00%	1.00%	2.00%	2.00%				
200-300			1%	2%	200-300					1.25%	1.25%		
300-400		2%	3%	2%	300-400			1.50%	1.50%				
400-500				2%	3%							400-500	1.75%
500-600	2%	3%	3%	500-600	2.00%	2.00%							
600-700				3%			4%			600-700	3.00%	3.00%	
700-800				3%			4%	4%	700-800	3.50%			
800-900									3%				4%
900-1000	3%	4%	4%	900-1000	2.50%	2.50%							
1000-1100				3%			4%	1000-1100	2.75%		2.75%		
1100-1200				4%			4%	4%		1100-1200		3.00%	3.00%
1200-1300										4%			
1300-1400	3%	4%	4%	1300-1400	4.00%	4.00%							
1400-1500				3%			4%	1400-1500	3.00%	3.00%			
1500-2000				4%			4%	4%			1500-2000	3.50%	3.50%
2000-3000											4%		
3000-4000	3%	4%	4%	3000-4000	2.00%	2.00%							
4000-5000				3%			4%	4000-5000	3.00%	3.00%			
5000-6000				4%			4%	4%			5000-6000	3.50%	3.50%
6000-7000											4%		
7000-8000	3%	4%	4%	7000-8000	2.00%	2.00%							
8000-9000				3%			4%	8000-9000	3.00%	3.00%			

Fuente: Ley del 20 de julio de 1921 y Ley del 21 de febrero de 1924. Nota: Los porcentajes, en la ley de 1921 gravan el ingreso bruto; en la de 1924, el neto. Elaboración propia.

Como puede apreciarse, en la ley de 1924, con una incipiente forma global, los sueldos y las profesiones se *aproximan* entre sí, por tener para el mismo rango de ingresos, la misma tasa tributaria, al igual que entre las tasas de las actividades comercio y valores; mientras que entre las profesiones y las actividades empresariales sus tasas se separan; lo que no sucede con la ley de 1921, donde son más próximas; cada grupo de causantes con tasas diferenciadas, más altas que las de 1924; y con menor progresividad, ya que por cada grupo de causantes, el cambio o incremento de la tasa según el nivel de ingresos, abarca un mayor número de intervalos con la misma tasa; y cuando esta aumenta, el cambio se



hace en número enteros y no en decimales, lo que significaba un aumento brusco en la tasa.

### **1.2.3. Las leyes de 1925, 1941 y 1953.**

La Ley del Impuesto sobre la Renta, de 1925, denominación que se usaría para las siguientes leyes de este impuesto hasta la actualidad; fue creada por el presidente Plutarco Elías Calles, en uso de facultades legislativas extraordinarias ya comentadas; fue promulgada el 18 de marzo, y publicada en el Diario Oficial el 25 de marzo y el 2 de abril de ese mismo año, en último caso, por errores de redacción en la publicación anterior.<sup>28</sup> La Ley del Impuesto sobre la Renta, de 1941, al igual que las posteriores, fueron legisladas por el Congreso de la Unión; promulgada el día 24 de diciembre y publicada en el Diario Oficial el 31 de diciembre de ese mismo año, en vigor al día siguiente de su publicación.<sup>29</sup> La Ley del Impuesto sobre la Renta, de 1953, fue promulgada el 30 de diciembre de 1953, publicada al día siguiente en el Diario Oficial, y puesta en vigor al día 1 de enero de 1954.

*Sujetos del impuesto.* A partir de estas leyes y en lo sucesivo, se estableció que lo son los *mexicanos*, cualquiera que sea el origen de sus ingresos o ganancias, y los *extranjeros* con fuente de riqueza en territorio nacional, esto es, principios de *nacionalidad* y de *territorialidad*; esto mismo aplicaba para las sociedades, sucesiones y demás corporaciones.<sup>30</sup> Semejante a la ley de 1924, no lo eran en general, las corporaciones de beneficencia o con fines científicos, culturales, gremiales, cooperativas y empresas del gobierno destinadas a un servicio público; las personas del servicio diplomático o de delegaciones oficiales, nacionales y extranjeros, en cuanto a sus sueldos, emolumentos y gastos de representación; pero a excepción de ellos, todos los demás funcionarios públicos estaban

---

<sup>28</sup> Vid. Secretaría de Gobernación, *Diario Oficial*, Tomo XXIX, Alcance al número 70, miércoles 25 de marzo de 1925, pp.1-8; y Vid. Secretaría de Gobernación, *Diario Oficial*, Tomo XXIX, número 77, jueves 2 de abril de 1925, pp.1665-1673.

<sup>29</sup> Vid. Secretaría de Gobernación, *Diario Oficial*, Tomo CXXIX, número 50, cuarta sección, --- miércoles 31 de diciembre de 1941, pp. 33-44.

<sup>30</sup> Cfr. Artículos 1 de la ley de 1925; 2 de la ley de 1941; y 6 de la ley de 1953.



obligados a contribuir.<sup>31</sup>

*Objeto y base del impuesto.* A excepción de los sueldos, salarios y emolumentos, en general lo eran las *ganancias o utilidades netas*, que resultaban de la restar a los ingresos brutos, las deducciones autorizadas en Reglamento o Ley. Las leyes de 1925 y 1941, establecían que las deducciones autorizadas fueran las que estableciera el Reglamento respectivo; a partir de la ley de 1953 y en adelante, las deducciones se establecerían en la misma ley respectiva.<sup>32</sup>

Sin embargo, sólo para *sueldos y honorarios*, la ley de 1925 les permitía deducir al año, cantidades entre 250.00 y 900.00 pesos, por concepto de *carga familiar*. Esta deducción deja de existir en las leyes de 1941 y 1953, para establecerse por última vez en la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1964.<sup>33</sup>

En general, las diferentes cédulas estaban distribuidas de la siguiente manera:

#### **Distribución de las cédulas en las leyes del Impuesto sobre la Renta.**

LEYES	CÉDULAS								
	I	II	III	IV	V	VI	VII	VIII	IX
1925	Comercio	Industria	Agricultura	Capitales	Minería	Sueldos	Profesiones	---	---
1941	Comercio Industria Agricultura	Capitales	Minería	Sueldos	Profesiones	---	---	---	---
1953	Comercio	Industria	Agricultura Ganadería Pesca	Sueldos	Profesiones	Capitales	Dividendos	Arrendamiento	Concesiones

Fuentes: Ley del Impuesto sobre la Renta de 1925, D.O.F. 2 de abril de 1925; Ley del Impuesto sobre la Renta de 1941, D.O.F. 31 de diciembre de 1941; Ley del Impuesto sobre la Renta de 1953, D.O.F. 31 de diciembre de 1953. Elaboración propia.

Por escapar al propósito de esta investigación, ser muy numerosos los conceptos deducibles que aplicaban para cada cédula y por los innumerables cambios que estos sufrieron a lo largo de más de 40 años de duración de este periodo, no se hará mención de ellos.

*Tasas del impuesto.* Solamente la ley de 1925, y ninguna otra en lo sucesivo, y probablemente para intentar una imposición más *proporcional* con el costo de la

<sup>31</sup> Cfr. Artículos 3 y 29 de la ley de 1925; 3 y 24 de la ley de 1941, 18 y 111 de la ley de 1953.

<sup>32</sup> Por ejemplo, para los actos de comercio, el artículo 7 de la ley de 1925, y el 6 de la de 1941, remitían al Reglamento los conceptos deducibles; en cambio, el artículo 29 de la ley de 1953 los señalaba de manera expresa.

<sup>33</sup> Vid. Artículos 30 y 32 de la ley de 1925; y artículo 81 de la ley de 1964.

vida de algunas zonas del país, estableció tres clases de tarifas: la C, que aplicaba sólo para los ingresos por *deportes*, espectáculos u ocupaciones análogas; la B, para ingresos por *sueldos y honorarios* de quienes residían en el Distrito Federal, ciudades fronterizas con Estados Unidos, en los puertos de Tuxpan, Tampico, Veracruz, Progreso, Mérida y zonas circunvecinas; y la tarifa A, para ingresos por sueldos y honorarios para los residentes en el resto del país.<sup>34</sup> Hecha esta primera acotación, mediante el siguiente cuadro, se pueden visualizar las diferentes tasas que aplicaron de manera inicial para cada ley de este periodo:

**Tasas de las leyes del Impuesto sobre la Renta de 1925, 1941 y 1953 por Cédula o fuente de ingreso anual.**

Ley de 1925	Comercio	Industria	Agricultura	Capitales	Minería	Sueldos	Profesiones	Salario mínimo
Exento	< a 2,500.01	< a 2,500.01	< a 2,500.01	No aplica	No aplica	< a 2,000.01 "A"; < a 2,500.01 "B"	< a 2,000.01 "A"; < a 2,500.01 "B"	328.5 aprox.
Gravado	2 al 8%	2 al 8%	2 al 8%	6%	10%	1 al 4%	1 al 4%	

Ley de 1941.	Comercio	Industria	Agricultura	Capitales	Minería	Sueldos	Profesiones	Salario mínimo
Exento	< a 2,000.01	< a 2,000.01	< a 2,000.01	No aplica	No aplica	< a 2,000.01	No aplica	400.00 aprox.
Gravado	3.3 al 20%	3.3 al 20%	3.3 al 20%	6.2 al 26.5%	10.2 al 33%	1.3 a 7.6%	Tarifa de 60.00 a 3,600.00 anuales	

Ley de 1953	Comercio	Industria	Agricultura	Capitales	Concesiones	Sueldos	Profesiones	Salario mínimo
Exento	< a 2,000.01	< a 2,000.01	< a 2,000.01	No aplica	No aplica	< a 3,600.00	< a 2,000.01	1,030.00 aprox
Gravado	3.8 a 33%	1.9 a 16.5%	3.8 a 33%	10 a 26.1%	10.2 a 41.2%	1.6 a 46%	1.4 a 33%	

Elaboración propia. Fuentes: Ley del Impuesto sobre la Renta de 1925, D.O.F. 2 de abril de 1925. Ley del Impuesto sobre la Renta de 1941, D.O.F. 31 de diciembre de 1941. Ley del Impuesto sobre la Renta de 1953, D.O.F. 31 de diciembre de 1953. INEGI, *Estadísticas históricas de México 2014*, Aguascalientes, Instituto Nacional de Estadística y Geografía, apartado Remuneraciones, 2015. Notas: Cantidades anuales en pesos mexicanos; y salarios promedio elevados al año, para agricultura y entidades del centro.

Es necesario señalar que a partir de la ley de 1953 y hasta la fecha, se introduce el sistema de ubicar la base del impuesto entre un límite inferior y otro superior, para que, a la diferencia, se multiplique por el porcentaje que corresponda según la tabla, y a este resultado final, se le suma una *cuota fija*.<sup>35</sup>

**1.2.3.1. Análisis sobre este periodo.**

Se puede en general, hacer las siguientes observaciones en este periodo:

<sup>34</sup> Cfr. Artículos 30 y 32 de la ley de 1925.

<sup>35</sup> V.gr., artículo 55 de la ley de 1953, para la cédula de comercio.

- Las cédulas con una *alta* imposición lo fueron Rendimiento de Capitales, y Minería o concesiones del Gobierno; con una imposición *mediana* Comercio, Industria y Agricultura; y con una carga impositiva *menor*: Profesiones Liberales y Sueldos y Salarios.
- Tienen tasas muy próximas entre sí, las cédulas Sueldos y Profesiones, a excepción del año 1941, en donde para Profesiones, se imponía una cuota anual por cada subcategoría esta cédula, calificada de forma unilateral por la autoridad fiscal de la época.<sup>36</sup>
- La implementación definitiva de un *ingreso mínimo exento* de impuesto, que oscilaba a un equivalente al día de hoy, entre 5 a 6 salarios mínimos; para descender en 1953 al equivalente de unos dos salarios mínimos de hoy.
- Sin embargo, no había distinción entre personas individuales y sociedades, es decir, entre las hoy llamadas *personas físicas* y *personas morales*, por lo que a ambas no se les dio un trato fiscal diferenciado.

Algunas de estas observaciones, son la concretización de *cuatro postulados* que, de acuerdo con Eduardo Reséndez, desde 1925, hacen que el Impuesto sobre la Renta abandone su *sesgo liberal* decimonónico y adquiera un espíritu *social*:

1. La exención de gravamen para un mínimo de existencia.
2. La discriminación de las diversas clases de renta: capital, capital y trabajo, y las de trabajo en particular.
3. La progresividad para gravar.
4. La reducción por cargas de familia.<sup>37</sup>

El segundo postulado, permite explicar de manera *preliminar*, dentro de la fuente de riqueza, la relación entre el *nivel de trabajo* para obtener el ingreso y el *nivel de imposición*, lo cual es de importancia para explicar su *trato diferenciado*; lo cual, ha servido como criterio subjetivo para justificar los diferentes niveles de imposición:

- Rentas que provienen de rendimientos de capital: les corresponde una *imposición alta*, porque se les invierte nada o muy poco *trabajo*.

---

<sup>36</sup> Vid. Artículo 27 de la ley de 1941; y 104 de su Reglamento, ambos ordenamientos publicados en el Diario Oficial, el miércoles 31 de diciembre de 1941.

<sup>37</sup> Reséndez, Eduardo, *op. cit.*, nota 11, p. 210.

- Rentas por agricultura, industria, comercio y profesiones: *imposición media*, por combinar en grados variables, capital y trabajo.
- Rentas por sueldos y salarios; *imposición baja*, por emplear sólo el esfuerzo humano para obtener el ingreso.

De lo anterior, se puede llegar a una primera conclusión: *El nivel de imposición sobre la renta, es inversamente proporcional al trabajo empleado para obtenerla.*

### **1.2.3.2. Primeros vestigios de regímenes preferentes para el sector comercio, industria y agricultura.**

Ernesto Flores da cuenta de la aparición en 1931, de lo que se podría llamar el primer *régimen preferente para pequeños comerciantes, industriales y agricultores*, por reforma a la ley de 1925, publicada en el Diario Oficial el 30 de diciembre de 1931, para establecer un trato preferente para aquellas *personas individuales* con bajos ingresos o ganancias.<sup>38</sup>

Según esta reforma, se les concedía una *exención* a los comerciantes, industriales y agricultores con ingresos anuales de hasta \$10,000.00 pesos. Las personas que percibieran entre \$10,000.01 y \$100,000.00 pesos anuales, deducían de su ingreso bruto, una cantidad ciega de diez mil pesos; a esta diferencia, la ley establecía un porcentaje de *utilidad presunta*, de entre el 7 y el 29 por ciento, según la actividad específica que tuvieran; para que a este resultado, se le aplicaba la tasa del impuesto, que sólo para estos casos, se ubicaba entre el 1 y el 5 por ciento.<sup>39</sup>

En la ley de 1941, aparece otro tratamiento preferente para los dedicados a las actividades *comerciales, industriales y agrícolas*, sean personas físicas o morales, que tuvieran ingresos de hasta \$100,000.00 pesos al año, en lugar de que se les aplique la tarifa ordinaria, podían optar por cubrir el impuesto pagando alguna de las *cuotas fijas anuales* que correspondiera según su nivel de ingreso y clase de

<sup>38</sup> Cfr. Flores, Ernesto, *op. cit.*, nota 1, p. 634. Esta reforma fue realizada por el Presidente -- Pascual Ortiz Rubio con facultades extraordinarias legislativas en materia hacendaria, por decreto publicado en el Diario Oficial el 27 de enero de 1931.

<sup>39</sup> Artículos 1 bis, 58, 60 y Tabla de porcentajes de utilidad. Cfr. Secretaría de Gobernación, *Diario Oficial*, México, miércoles 30 de diciembre de 1931, tomo LXIX, número 49, pp. 2, 5-8.

negocio, establecidas al final del texto de la ley, pudiendo tener una cuota exenta, o hasta de \$1,246.40 pesos.<sup>40</sup>

En la ley de 1953, los causantes de las cédulas I de comercio, II industria, y la III de agricultura, ganadería y pesca, gozaron de *facilidades tributarias*, cuando los causantes de las cédulas I y II tuvieran ingresos al año no mayores a \$100,000.00 pesos; y los de la cédula III, de \$200,000.00 pesos; que consistían en acogerse al sistema de *cuotas únicas*, semejante a la ley de 1941, con un clasificador de tarifas de entre los \$19.00 a los \$1,010.00 pesos al año.<sup>41</sup>

También había un régimen para aquellos profesionales, artistas y del deporte con ingresos no mayores a \$500,000.00 pesos al año, podían optar, a semejanza que los empresarios, por tributar conforme a un tabulador de *cuotas fijas* ciegas, sin deducción alguna, las cuales oscilaban entre los \$72.00 pesos a los \$71,100.00 pesos, según su nivel de ingreso.<sup>42</sup>

### **1.3. Panorama de las leyes del Impuesto sobre la Renta de tipo global.**

La Ley del Impuesto sobre la Renta de 1964, publicada en el Diario Oficial el 31 de diciembre de ese año, en vigor al día siguiente de su publicación, abandona el sistema *cedular*, adopta el sistema de tipo *global*, donde ya no es relevante gravar por separado cada tipo de fuente de ingreso, sino *acumular* los ingresos gravables sin importar su fuente, para luego aplicarles un sistema único de tasas y tarifas.

Contenía sólo cuatro títulos, de los cuales tres se referían a empresas, personas físicas y asociaciones civiles; y por primera vez separó a personas físicas, de personas colectivas, llamadas empresas, asociaciones o sociedades civiles.<sup>43</sup>

---

<sup>40</sup> Artículo 9 y Tabla para el impuesto, de la ley de 1941. *Cfr.* Secretaría de Gobernación, *Diario Oficial*, México, miércoles 31 de diciembre de 1941, tomo CXXIX, número 50, cuarta sección, pp. 34 y 40.

<sup>41</sup> *Cfr.* Artículos 14, 186 y 188 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1953; Secretaría de Gobernación, *Diario Oficial*, México, jueves 31 de diciembre de 1953, tomo CCI, número 50, cuarta sección, pp. 3, 22 y 23.

<sup>42</sup> *Cfr.* Artículo 116 de la Ley del ISR de 1953.

<sup>43</sup> *Cfr.* Secretaría de Gobernación, *Diario Oficial*, Tomo CCXLVII, número 49, jueves 31 de diciembre de 1964, pp. 14 a 34.

## Estructura de la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1964

Título I	Disposiciones preliminares.	
Título II	Impuesto al ingreso global de las empresas.	
	Cap. I. Objeto y sujeto.	Cap. IV. Obligaciones causantes mayores.
	Cap. II. Causantes mayores.	Cap. V. Causantes menores.
	Cap. III. Pago causantes mayores.	
Título III	Impuesto al ingreso de las personas físicas.	
	Cap. I. Producto del trabajo.	Cap. IV. Impuesto global de las P. F.
	Cap. II. Rendimientos de capital.	Cap. V. Tarifas y declaraciones.
	Cap. III. Tarifas a los caps. I y II.	
Título IV	Impuesto al ingreso de las asociaciones civiles, sociedades y fondos de jubilación.	

Fuente: Ley del Impuesto sobre la Renta de 1964. Elaboración propia, con nombres de títulos y capítulos abreviados para mejor claridad visual.

La ley del Impuesto sobre la Renta de 1980 fue publicada en el Diario Oficial el martes 30 de diciembre de 1980, en vigor a partir del día primero de enero de 1981. A partir de esta ley, se cambió la palabra *causante*, por *contribuyente*, para designar al sujeto obligado; y su estructura trascendió a las siguientes leyes del Impuesto sobre la Renta; donde en general, se hace una separación definitiva entre personas físicas y morales. Esta es su estructura original:<sup>44</sup>

## Estructura de la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1980

Título I	Disposiciones generales.	
Título II	Sociedades mercantiles.	
	Cap. I. Ingresos.	Cap. IV. Obligaciones.
	Cap. II. Deducciones.	Cap. V. Facultades de las autoridades.
	Cap. III. Costo de mercancías.	
Título III	Personas morales con fines no lucrativos.	
Título IV	Personas físicas.	
	Cap. I. Salarios.	Cap. VII. Dividendos.
	Cap. II. Honorarios.	Cap. VIII. Intereses.
	Cap. III. Arrendamiento de inmuebles.	Cap. IX. Premios.
	Cap. IV. Enajenación de bienes.	Cap. X. Otros ingresos personas físicas.
	Cap. V. Adquisición de bienes.	Cap. XI. Deducciones.
	Cap. VI. Actividades empresariales.	Cap. XII. Declaración anual.
Título V	Residentes en el extranjero con fuente de riqueza en territorio nacional.	

Fuente: Ley del Impuesto sobre la Renta de 1980. Elaboración propia, con nombres de títulos y capítulos abreviados para una mejor claridad visual.

<sup>44</sup> Cfr. Secretaría de Gobernación, *Diario Oficial*, tomo CCCLXIII, número 40, tercera sección, martes 30 de diciembre de 1980, pp. 2 a 46.

Las personas físicas, aunque en general estuvieron sujetas a una misma escala de tasas y tarifas progresivas para la declaración anual y acumulación de ingresos, por cada tipo de fuente aplicaron *reglas de tributación especiales* e incluso, tasas especiales y definitivas, por lo que debe decirse que el régimen de personas físicas y en general, las leyes de 1980 y posteriores, adoptaron en definitiva, un *sistema híbrido o semiglobal*.

A continuación, se hará referencia sólo a los regímenes preferentes que aplicaron para las personas físicas con actividad empresarial y su contraste con el de las personas físicas con actividades profesionales o independientes; en la etapa global del Impuesto sobre la Renta.

### **1.3.1. Los causantes menores y las profesiones en la ley de 1964.**

Los regímenes de causantes *mayores y menores*, cuya frontera lo eran los 150 mil pesos de ingreso anual, aplicaban para personas físicas y morales que recibieran ingresos por actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas y pesca. Mientras los causantes mayores estaban obligados a una tarifa que oscilaba entre el 5% y el 42%, con un ingreso exento anual de \$2,000.00 pesos, llevar contabilidad formal;<sup>45</sup> los menores eran objeto de una tasa entre el 3% y el 30% sobre ingresos brutos y podían llevar contabilidad simplificada.<sup>46</sup>

En cuanto a las actividades profesionales, estaban reguladas por la misma tarifa que aplicaba al trabajo personal subordinado. Estaban obligados a una tarifa progresiva entre el 3.88% al 35%, con un ingreso exento de hasta \$4,800.00 pesos anuales. Pero si tenían ingresos acumulables superiores a los \$50,000.00 por trabajo, honorarios o rendimiento de capitales, aplicaba la tarifa para ingresos globales de las personas físicas, con una tasa del 13% al 35%; tenían derecho a deducir hasta \$6,000.00 por carga familiar, semejante a la ley de 1925, más optar

---

<sup>45</sup> Por contabilidad formal se entiende la exigida por el Código de Comercio en sus artículos -- del 33 al 46, que en general, pide cuando menos un libro mayor, y uno de actas en caso de las personas morales; todos los registros en idioma castellano; y su conservación por 10 años.

<sup>46</sup> Cfr. Artículos 16, 17, 18, 34, 42, 43, 47, 48 y 60 de la ley de 1964.



por aplicar las deducciones autorizadas en ley, o bien, aplicar el 10% o \$20,000.00 pesos por deducción ciega, la cifra que resultara menor.<sup>47</sup>

Como referente, para 1964 el salario mínimo general promedio era de 17.79 pesos diarios, aunque había entidades federativas donde llegaba a los 32.00 pesos por día; lo que anualizado, equivaldría entre 6,500.00 y 11,600.00 pesos; por lo que, la frontera entre causantes mayores y menores lo eran quienes percibieran entre 16 y 20 salarios mínimos; mientras que sólo la población *paupérrima*, estaba libre de gravamen su ingreso.<sup>48</sup>

### **1.3.2. Los contribuyentes menores y las profesiones en la ley de 1980.**

En el texto de la Ley del Impuesto sobre la Renta original, eran considerados como contribuyentes menores, las personas físicas con actividades empresariales, cuyos ingresos anuales no rebasaran 1 millón quinientos mil pesos. Hay que considerar que el salario mínimo promedio general era de 183.05 pesos diarios, según datos del INEGI, que al año equivalía a cerca de 67 mil pesos, lo que significaba que era alrededor de 20 salarios mínimos, la frontera entre ambos contribuyentes.<sup>49</sup>

A partir de esta ley, se deja de llamar *causante*, al sujeto pasivo de los impuestos, para ser llamado hasta en la actualidad, *contribuyente*. Esto es acertado, ya que solo el *hecho* generador o imponible *causa* el impuesto; no así la persona o sujeto, el cual, sólo realiza el *acto* jurídico de contribuir, una vez determinada su cuantía.

La ley imponía a todas las personas físicas, tasas progresivas que iban del 3.1 al 55 por ciento, más una cuota fija establecida para cada rango de ingreso neto. Tanto las que realizaban actividades empresariales como las de profesiones libres, estaban obligadas a realizar declaración anual y pagos provisionales de manera cuatrimestral, estos del 20 por ciento sobre un *factor de utilidad*, que resultaba de dividir el ingreso neto entre el ingreso bruto del ejercicio anterior. Además, tenían

---

<sup>47</sup> Cfr. Artículos 48, 49, 75, 76, 77, 81, 82 y 84 de la ley de 1964.

<sup>48</sup> Cfr. INEGI, *op. cit.* nota 18, pp. 20-21.

<sup>49</sup> Cfr. *Ídem*.



la obligación de llevar contabilidad formal, estados de posición financiera y emitir facturas.<sup>50</sup>

Los contribuyentes menores sólo estaban obligados a realizar pagos bimestrales definitivos por cuotas determinadas por las autoridades fiscales; no realizaban la declaración anual; podían llevar registros simplificados de entradas y salidas, y sólo expedir comprobantes fiscales cuando los soliciten las personas o clientes.<sup>51</sup>

### **1.3.3. El Régimen Simplificado para la actividades empresariales de 1990.**

Este régimen fue establecido para las personas físicas y luego para las morales, por decretos del 20 de diciembre de 1989 y 1990, en orden respectivo, para entrar en vigor el día primero del año siguiente. Para las personas físicas, estaba dirigido a las actividades empresariales; para las morales, a las actividades agropecuarias y del transporte público.<sup>52</sup>

Sólo se hablará del aplicado para las personas físicas, y aunque fuera de la temática, y como dato adicional, la reforma de 1989 sustituyó el concepto de *sociedades mercantiles*, para usar en adelante, el de *personas morales*, que según el texto de la Iniciativa, se hizo para ampliar la base de contribuyentes y dar mayor equidad al régimen fiscal; término que se considera adecuado también, por ser el utilizado por la legislación civil para referirse a todas las personas jurídicas colectivas, y además, por ser el hecho imponible y no la naturaleza de la persona colectiva, la generadora del impuesto. Se redujo la tasa del 42 al 35 por ciento; y la intención de crear un régimen *simplificado* para personas físicas con actividad empresarial con ingresos hasta por 500 mil pesos anuales, fue evitar que el uso del régimen de contribuyentes menores se convirtiera en una práctica *elusiva* de obligaciones; pero también otorgar un esquema sencillo de tributación.<sup>53</sup>

---

<sup>50</sup> Cfr. Artículos 111, 112 y 141 de la LISR de 1980.

<sup>51</sup> Cfr. Artículos 115 de la LISR de 1980.

<sup>52</sup> Cfr. Secretaría de Gobernación, Diario Oficial de la Federación, México, jueves 28 de diciembre de 1989, y miércoles 26 de diciembre de 1990, tomos CDXXXV y CDXLVII, núm. 19 y 17, pp. 45-48 y 43-46.

<sup>53</sup> Cfr. Cámara de Diputados LIV Legislatura, "Iniciativa presentada por el Ejecutivo Federal", *Crónica Parlamentaria-Diario de los Debates*, número 8, miércoles 15 de noviembre de 1989, [http://cronica.diputados.gob.mx/Iniciativas/54/dd54\\_a2primero.html](http://cronica.diputados.gob.mx/Iniciativas/54/dd54_a2primero.html)

Por un lado, el régimen de *contribuyentes menores* se redujo para ingresos de no más de 10 salarios mínimos elevados al año, sólo aplicable para quienes realicen actividades con el consumidor, no tuvieran empleados ni más establecimientos, y que este no rebase los 50 metros cuadrados; con cuotas fijas y pagos bimestrales. Por otro, el *régimen simplificado*, en sus inicios, estableció un sistema basado en entradas contra salidas, de conceptos catalogados en los artículos 119-C y 119-D; les aplicaba la mismas tasas para las personas físicas, llevaban la contabilidad simplificada, levantaban inventario y estado de posición financiera, pero no hacían pagos provisionales, sólo declaraciones anual e informativa de clientes y proveedores.<sup>54</sup>

Al año siguiente, y al crearse el régimen simplificado para personas morales, para fortalecer al sector de las actividades agropecuarias, pesqueras y silvícolas, se modifica el de las personas físicas para que, los dedicados a estas actividades, pudieran disminuir sus ingresos acumulables, en la proporción de comparar el promedio de estos en años anteriores y 20 veces el salario mínimo elevado al año, pero sólo para quienes no tuvieran ingresos arriba de los 300 millones de pesos al año, ni empleados, ni activos superiores a los 15 salarios mínimos. Sin embargo, se les volvió a imponer la obligación de hacer pagos provisionales trimestrales, además de presentar las declaraciones anuales e informativas.<sup>55</sup>

#### **1.3.4. El Régimen de Pequeños Contribuyentes y el Régimen de Honorarios de 1998.**

Este régimen fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el lunes 29 de diciembre de 1997, para entrar en vigor el día 1° de enero de 1998; en donde se modificó la denominación de la Sección III del Capítulo VI del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta en comento, que anteriormente se llamaba *De las personas que realicen operaciones exclusivamente con el público en general*, para

---

<sup>54</sup> Cfr. Artículos 119-A al 119-H de la LISR en vigor en 1990.

<sup>55</sup> Cfr. Cámara de Diputados LIV Legislatura, “Iniciativa presentada por el Ejecutivo Federal”, *Crónica Parlamentaria-Diario de los Debates*, número 7, jueves 15 de noviembre de 1990, apartado Impuesto sobre la Renta <http://cronica.diputados.gob.mx/Iniciativas/54/183.html> [última visita: 01-06-2019]. También véase artículos del 119-A al 119-L, en el texto del D.O.F. del miércoles 26 de diciembre de 1990, pp. 53-57.

denominarse ahora *Del régimen de pequeños contribuyentes*; y se reformaron los artículos 119-M, 119-N, 119-Ñ y 119-O de la misma sección.<sup>56</sup>

Del dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados, con proyecto de ley que modifica diversas disposiciones fiscales, se desprende que la intención que llevó a crear este régimen fue la de “*proporcionar un marco jurídico sencillo que permita al comercio informal regularizar su actuación a través del establecimiento de regímenes prácticos y de fácil cumplimiento*”.<sup>57</sup>

Este régimen pretendió establecer un esquema sencillo mediante los cuales los contribuyentes que obtuvieran ingresos de hasta 2.2 millones de pesos, determinarían el Impuesto sobre la Renta aplicando la tasa del 2.5 por ciento a sus ingresos, disminuidos con el equivalente a tres salarios mínimos, realizando pagos semestrales, los cuales tendrían el carácter de pago definitivo. Podían llevar sólo registro de ingresos, o bien, contabilidad simplificada; y presentar declaraciones semestral o trimestralmente, según expidieran comprobantes sin requisitos fiscales o con ellos. En contraste, los contribuyentes que tenían ingresos superiores a este límite, tributaban bajo el régimen general de ley, con la tasa aplicable a las personas morales de la misma actividad.<sup>58</sup>

Por otro lado, las personas que percibían remuneraciones por *honorarios*, estaban sujetos a las mismas tasas que aplicaban a contribuyentes asalariados, las cuales se situaban entre el 3 y el 35 por ciento, más una cuota fija de entre 8 y 5 mil pesos; además tenían obligación de presentar pagos provisionales cada trimestre, llevar contabilidad simplificada con registro de ingresos, egresos, inversiones y deducciones; expedir comprobantes por los honorarios percibidos; aunque con el derecho de hacer valer deducciones de aquellos gastos e inversiones necesarios

---

<sup>56</sup> Vid. Secretaría de Gobernación, *Diario Oficial de la Federación*, México, lunes 29 de diciembre de 1997, tomo DXXXI, número 20, segunda sección, pp. 16 a 122. [http://dof.gob.mx/nota\\_detalle.php?codigo=4905187&fecha=29/12/1997](http://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=4905187&fecha=29/12/1997) [última visita: 01-06-2019].

<sup>57</sup> Cámara de Diputados, *Gaceta Parlamentaria*, LVII legislatura (1997-2000), año I, número 0, viernes 12 de diciembre de 1997, versión electrónica <http://gaceta.diputados.gob.mx/> [última visita: 01-06-2019].

<sup>58</sup> Cfr. Artículos 10, 108-A, 119-M, 119-N y 119-Ñ, de la LISR en 1998.

para su obtención; y presentar declaración anual.<sup>59</sup>

### **1.3.5. Ley del Impuesto sobre la Renta de 2002.**

Esta ley fue publicada en el Diario Oficial de la Federación el martes 1° de enero de 2002, cuyo inicio de vigencia fue ese mismo día, según artículo segundo, primera fracción, de las Disposiciones Transitorias.<sup>60</sup> La elaboración de una nueva Ley del Impuesto sobre la Renta, obedeció a un conjunto de iniciativas fiscales y financieras denominada *Propuesta de la Nueva Hacienda Pública*.<sup>61</sup> Se propuso en ella, adoptar un nuevo marco tributario, presupuestal y financiero, en las que se plantearon cinco grandes líneas: ampliar la base del impuesto al valor agregado, apoyar la inversión, el ahorro y el empleo, *facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, otorgar mayor seguridad jurídica y combatir a la economía informal*.<sup>62</sup>

La Ley del Impuesto sobre la Renta tuvo un texto complejo, con 221 artículos del cuerpo de ley, distribuidos en siete títulos: Disposiciones Generales, Personas Morales, Personas Morales con fines no lucrativos, Personas Físicas, Residentes en el Extranjero, Territorios con Regímenes Fiscales Preferentes y Empresas Multinacionales, y Estímulos Fiscales; esquema que trasciende hasta la actual ley en vigor; más 90 artículos transitorios.

Entre los aspectos más importantes de esta ley, destacaron la reducción general de la tasa impositiva para personas físicas y morales, del 40 por ciento de la ley anterior, al 35 por ciento para el año 2002, con una reducción del 1% anual, para quedar en el 2005 al 32 por ciento.<sup>63</sup> También destacó que las personas físicas

---

<sup>59</sup> Cfr. Artículos 80, 85, 86 y 88 de la LISR; artículo 102 del Reglamento de la LISR; y artículo 32 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación; todos vigentes en 1998.

<sup>60</sup> Cfr. Secretaría de Gobernación, *Diario Oficial de la Federación*, tomo DLXXX, número 1, segunda sección, martes 1 de enero de 2002, pp. 1 y ss.

<sup>61</sup> Cfr. *Propuesta de la Nueva Hacienda Pública Distributiva*, Cámara de Diputados LVIII Le -- gislatura (2000-2003) *Gaceta Parlamentaria*, año IV, número 723, jueves 5 de abril de 2001.

<sup>62</sup> Cfr. *Exposición General de la Propuesta de la Nueva Hacienda Pública Distributiva*, Cámara de Diputados, *Gaceta Parlamentaria*, LVIII Legislatura (2000-2003), <http://gaceta.diputados.gob.mx/Gaceta/58/2001/abr/Inis/ExpoM.html> [última visita: 01-06-2019].

<sup>63</sup> Cfr. Artículo segundo, fracciones LXXXII y LXXXVII de las Disposiciones Transitorias del De

podían acumular sus ingresos percibidos durante el año,<sup>64</sup> disposición que sepultaba definitivamente a los regímenes cedulares, y que aproximaba a la nueva ley todavía más a un modelo de impuesto *global*.

El Título IV *De las Personas Físicas*, estaba dividido a su vez en un capítulo previo de disposiciones generales, nueve capítulos que imponían reglas tributarias para salarios, actividades empresariales y profesionales, arrendamiento de bienes inmuebles, enajenación y adquisición de bienes, intereses, premios, dividendos, y otros ingresos; más dos capítulos finales que regularon las deducciones y las reglas para la declaración anual.

Es un hecho sin precedente en la historia del Impuesto sobre la Renta en México el acercamiento que el legislador dispuso para que los ingresos por actividad empresarial, y los ingresos por la prestación de un servicio personal independiente, se reunieran bajo un mismo capítulo de la ley.

Ni en la Exposición de Motivos de la Iniciativa de ley,<sup>65</sup> ni en el Dictamen de su aprobación,<sup>66</sup> se dice algo sobre los motivos para homologar su tratamiento fiscal; lo único que instruyen es que el *flujo de efectivo* fue el criterio para determinar la base impositiva, que significa considerar solamente los ingresos y las deducciones efectivamente cobradas o pagadas. Sin embargo, con esto se puede inferir, que la fuente de ingresos por *servicios independientes*, para el legislador, se *asemeja más* al de actividades empresariales que al de salarios, contrario a como fue entendido en el pasado.

Sin embargo, el capítulo II que regulaba la tributación de estas actividades, estuvo organizado en tres secciones: a) De los ingresos por actividades empresariales y profesionales; b) Del régimen intermedio de las personas físicas con actividades empresariales, y; c) Del régimen de pequeños contribuyentes.

---

creto del Impuesto Sobre la Renta de 2002, en relación con los artículos 10 y 113 de la LISR.

<sup>64</sup>Cfr. Artículo 177 LISR 2002.

<sup>65</sup> *Vid. Exposición General...op. cit.*, nota 62.

<sup>66</sup> Cfr. Cámara de Diputados LVIII Legislatura, "Dictamen anexo I", *Gaceta Parlamentaria*, año V, número 910, sábado 29 de diciembre de 2001. <http://gaceta.diputados.gob.mx/> [última visita: 01-06-2019].

Las personas sujetas a la primera sección lo eran las que tuvieran ingresos anuales por actividades empresariales o profesionales superiores a los 4 millones de pesos;<sup>67</sup> con obligaciones de presentar pagos provisionales mensuales y declaración anual,<sup>68</sup> llevar contabilidad formal, emitir comprobantes con requisitos fiscales o facturas, y presentar además declaraciones informativas, semejante a las presentadas por las personas morales, como la de clientes y proveedores.<sup>69</sup>

El *Régimen Intermedio* aplicaba a las personas físicas que realizaran *exclusivamente* actividades empresariales, que hayan tenido ingresos en el ejercicio inmediato anterior no superiores a los 4 millones de pesos.<sup>70</sup> Aunque también estaban obligados a presentar pagos provisionales y declaración anual, podían llevar un solo libro de ingresos, egresos, inversiones y deducciones en lugar de llevar contabilidad formal; y estaban relegados de llevar estados financieros e inventarios.<sup>71</sup> Quienes realizaran exclusivamente actividades agropecuarias eran beneficiarios de facilidades administrativas adicionales.<sup>72</sup>

En el *Régimen de Pequeños Contribuyentes*, tributaban los que realizaran de modo exclusivo, actividades empresariales al *público en general*,<sup>73</sup> con ingresos máximos en el ejercicio inmediato anterior por un monto de hasta 1.5 millones de pesos anuales. Estaban excluidos del régimen quienes realizaran actividades por comisión, mediación, representación, espectáculos públicos o con mercancía de procedencia extranjera.<sup>74</sup> Para determinar el impuesto, a los ingresos percibidos

---

<sup>67</sup> Cfr. *A contrario sensu* artículos 134 y 137 LISR de 2002.

<sup>68</sup> Cfr. Artículos 127 y 130 de la LISR de 2002.

<sup>69</sup> Cfr. Artículo 133 en relación con el artículo 86 de la LISR de 2002.

<sup>70</sup> Cfr. Artículo 134 de la LISR. Se entendía como actividad exclusiva, cuando el 90% o más de los ingresos percibidos acumulables procedieran por la realización de dichas actividades.

<sup>71</sup> Cfr. *Ídem*.

<sup>72</sup> Cfr. Artículo 136, en relación al 85, de la LISR.

<sup>73</sup> No existe una definición legal de lo que debe entenderse por *público en general*. Sin embargo, el artículo 14 del CFF define que se consideran operaciones efectuadas con el público en general cuando por las mismas *se expidan los comprobantes fiscales simplificados* a que se refiere el CFF. El artículo 51 del abrogado Reglamento del CFF de 2009, refería que los comprobantes simplificados podían ser expedidos sin todos los requisitos del artículo 29-A del citado CFF.

<sup>74</sup> Cfr. Artículo 137 de la LISR. Por decretos de los años 2002 y 2004, este límite se incrementó a 1.75 millones y luego a 2 millones de pesos, respectivamente. *Vid.* Secretaría de Gobernación, *Diario Oficial de la Federación*, lunes 30 de diciembre de 2002 y miércoles 1 de diciembre de 2004, tercera y segunda sección respectiva



durante el ejercicio fiscal, se le restaban tres salarios mínimos elevados al año, vigente en el área geográfica respectiva. A esta base le aplicaba inicialmente la tasa del 1%, incrementada para el año 2003 a una tabla del 0.75 y el 2 por ciento según rango de ingresos, para quedar finalmente a una tasa genérica del 2%.<sup>75</sup>

Entre las características más importantes de este régimen, se encontraban la posibilidad de llevar solamente un registro de ingresos diarios, y hacer pagos provisionales semestrales; pero no podían expedir *facturas* o comprobantes con todos los requisitos fiscales, solamente notas de venta, y conservar comprobantes con requisitos fiscales por compras realizadas por un monto superior a los 2 mil pesos.<sup>76</sup> Sin embargo, cuando por las características y monto de ingresos de los contribuyentes salgan de este régimen, no podrían en el futuro, regresar a este mismo, aun cuando tuvieran de nueva cuenta las características para hacerlo.<sup>77</sup>

Resulta sumamente importante mencionar en este apartado, que derivado de la política fiscal de abatir la economía informal, a través de ofrecer a este sector un panorama fiscal accesible y con baja carga impositiva, esto impulsado por las iniciativas de la Nueva Hacienda Pública, y aunado a las reformas del artículo 139 fracción VI, en diciembre de 2003;<sup>78</sup> y 2-C de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en diciembre de 2003<sup>79</sup> y diciembre de 2005,<sup>80</sup> para ofrecer a los contribuyentes de este impuesto, la opción de enterarlo mediante *estimativa* que determinaran las autoridades fiscales, facilitaba aún más el cumplimiento voluntario del Impuesto sobre la Renta, ya que los pequeños contribuyentes podían enterarlo junto con el impuesto al valor agregado, e incluso en 2008 junto

---

<sup>75</sup> <http://dof.gob.mx/index.php?year=2002&month=12&day=30> [última visita: 01-06-2019] y <http://dof.gob.mx/index.php?year=2004&month=12&day=01> [última visita: 01-06-2019].  
Cfr. Artículo 138 de la LISR. Para las reformas, Vid. Secretaría de Gobernación, *Diario Oficial de la Federación*, lunes 30 de diciembre de 2002, miércoles 1 de diciembre de 2004, y lunes 26 de diciembre de 2005, tercera, segunda y primera secciones, respectivamente.

<sup>76</sup> Cfr. Artículo 139 LISR.

<sup>77</sup> Cfr. Artículo 140 de la LISR.

<sup>78</sup> Cfr. Secretaría de Gobernación, *Diario Oficial de la Federación*, tomo DCIII, número 23, miércoles 31 de diciembre de 2003, segunda sección, p.38.

<sup>79</sup> *Ibidem*, p.35.

<sup>80</sup> Cfr. Secretaría de Gobernación, *Diario Oficial de la Federación*, tomo DCXXVII, número 17, - viernes 23 de diciembre de 2005, primera sección, pp.37 y 38.

al impuesto empresarial a tasa única,<sup>81</sup> mediante el pago de una *cuota fija* bimestral, determinada por las autoridades locales.

Lo anterior fue posible gracias a la existencia previa de *convenios de adhesión* de las entidades federativas al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal-SNCF-, y a la celebración de *convenios de colaboración administrativa* entre la Federación y cada una de dichas entidades, todo en el marco de la Ley de Coordinación Fiscal.

Sólo como ejemplo, se tiene el caso del Estado de Hidalgo. Éste había celebrado el Convenio de Adhesión al SNCF, en diciembre de 1979;<sup>82</sup> posteriormente celebró un Convenio de Colaboración con la Federación en octubre de 1996<sup>83</sup> para ejercer facultades limitadas de comprobación, fiscalización, control vehicular en materia de impuestos federales como el ISR, IVA, Impuesto al Activo y de la Tenencia Vehicular, además sobre el cobro de algunas multas no fiscales.<sup>84</sup> Este convenio venía aparejado de varios anexos que detallaban de manera más específica las facultades y las áreas en donde operaría dicha colaboración.<sup>85</sup> Este convenio le permitía percibir a la entidad el 100% de lo recaudado por concepto de créditos fiscales y sus accesorios efectivamente cobrados en materia de IVA.<sup>86</sup>

El anexo 3 publicado en el DOF en marzo de 2006, y que abrogaba al previo publicado en junio de 2003, regulaba específicamente lo relacionado con el Impuesto sobre la Renta de los Pequeños Contribuyentes. Este le concedía al

---

<sup>81</sup> Cfr. Artículo 17 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el lunes 1 de octubre de 2007, para entrar en vigor el 1 de enero de 2008, según el artículo primero transitorio del Decreto por el que se expidió dicha ley.

<sup>82</sup> Cfr. Convenio de Adhesión al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal que celebran la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Gobierno del Estado de Hidalgo, en Secretaría de Gobernación, *Diario Oficial*, tomo CCCLVII, número 40, viernes 28 de diciembre de 1979, primera sección, pp. 75 y ss.

<sup>83</sup> Cfr. Convenio de colaboración administrativa en materia fiscal federal que celebran la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Gobierno del Estado de Hidalgo, en Secretaría de Gobernación, *Diario Oficial de la Federación*, tomo DXVIII, número 16, lunes 25 de diciembre de 1996, única sección, <http://dof.gob.mx/index.php?year=1996&month=11&day=25> [última visita: 01-06-2019].

<sup>84</sup> Cfr. *Ibidem*, clausula segunda.

<sup>85</sup> Este tipo de convenios llegó a tener hasta 16 anexos diferentes. Cfr. Secretaría de Hacienda y Crédito Público, *Diagnóstico Integral de la Situación Actual de las Haciendas Públicas Estatales y Municipales*, México, 2007, p. 73. [https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/20230/Diagnostico\\_2007\\_1a\\_Parte.pdf](https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/20230/Diagnostico_2007_1a_Parte.pdf) [última visita: 01-06-2019].

<sup>86</sup> Cfr. Convenio de colaboración, *op. cit.*, nota 83, Cláusula decimocuarta.



Estado de Hidalgo, entre otras, facultad para estimar los ingresos y determinar las cuotas que debieran pagar dichos contribuyentes. Además, la entidad federativa, y en virtud de este anexo, podía percibir también el 100% de lo recaudado por las cuotas.<sup>87</sup>

Para los ejercicios de 2008 a 2013, los contribuyentes obligados al pago de ISR e IVA, pagaban una tarifa bimestral entre \$120 y \$14,815 pesos, según su rango de ingresos; mientras que los sujetos a tasa 0% o exentos de IVA, la cuota oscilaba entre \$80 y \$14,195 pesos; y aplicaba actualización y recargos en caso de pago extemporáneo.<sup>88</sup>

Como nota final, y no obstante los beneficios que traería para todas las partes involucradas en este esquema simplificado de tributación: a) para los contribuyentes una carga muy poco onerosa y con facilidades administrativas; b) para la entidad federativa en la participación y goce directo de las cantidades recaudadas, y; c) para la Federación en la disminución de la carga administrativa y el aumento del padrón de contribuyentes inscritos.

Sin embargo, y sin hacer un estudio exhaustivo, es posible señalar que las facultades que les otorgaron los diversos convenios de colaboración administrativa y sus anexos, a los titulares de los Ejecutivos locales para estimar ingresos y determinar cuotas impositivas, y tildarse de *inconstitucionales*, toda vez que el legislador ordinario es el único facultado por la Constitución Federal para imponer contribuciones y definir cada uno de sus elementos: sujeto, objeto, base, *tasa o tarifa*; no así el Ejecutivo federal o local. No obstante lo anterior, en la práctica nadie objetó esto, por lo práctico y benéfico que resultaba esta manera de tributar.

---

<sup>87</sup> Cfr. Anexo no. 3 al Convenio de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal, celebrado entre la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Estado de Hidalgo, en Secretaría de Gobernación, *Diario Oficial de la Federación*, tomo DCXXX, número 4, lunes 6 de marzo de 2006, primera sección, en <http://dof.gob.mx/index.php?year=2006&month=03&day=06> [última visita: 01-06-2019].

<sup>88</sup> Cfr. Portal Tributario Hidalgo, <http://portaltributario.hidalgo.gob.mx/ContribucionesFederalesCoordinadashastael2013/ImpuestoSobreRentaRegimenPeqContribuyentes/Informacion%20Repecos.html> [última visita: 01-06-2019].

### 1.3.6. Ley del Impuesto sobre la Renta de 2013.

Esta ley fue publicada en el Diario Oficial de la Federación el miércoles 11 de diciembre de 2013, para entrar en vigor el primero de enero del año siguiente, según su artículo noveno, fracción I, de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta, y es la actual ley vigente del impuesto.<sup>89</sup>

En la Exposición de Motivos de la Iniciativa enviada por el Ejecutivo Federal a la Cámara de Diputados, se expone que entre otros motivos para expedir una nueva Ley del Impuesto sobre la Renta, se encuentra la necesidad de disminuir la complejidad en el pago del impuesto a las pequeñas y medianas empresas, reducir en un 40 por ciento las disposiciones fiscales relacionadas con el sistema impositivo de renta, y eliminar diversos regímenes preferenciales y de excepción que restaban neutralidad y equidad a la ley respectiva; además, la eliminación de los impuestos a los depósitos en efectivo y el empresarial a tasa única.<sup>90</sup>

Es atendible la mención reiterada que la Exposición hace de los términos *mínimo de subsistencia digna, mínimo vital o existencial, y proporcionalidad tributaria*, por el marco del respeto a los derechos y libertades fundamentales del contribuyente, lo que puede indicar una influencia, al menos discursiva, de la reforma constitucional en Derechos Humanos del año 2011.<sup>91</sup>

Semejante a la ley anterior, la vigente ley se encuentra organizada en siete Títulos, a saber: I. Disposiciones Generales; II. De las Personas Morales; III. De las Personas Morales con Fines no Lucrativos; IV. De las Personas Físicas; V. De los Residentes en el Extranjero; VI. De los Regímenes Preferentes y Empresas Multinacionales; y VII. De los Estímulos Fiscales; además de múltiples disposiciones temporales o transitorias. En un principio, contenía 195 artículos al

---

<sup>89</sup> Cfr. Secretaría de Gobernación, *Diario Oficial de la Federación*, tomo DCCXXIII, número 8, miércoles 11 de diciembre de 2013, tercera sección, p.110.

<sup>90</sup> Cfr. Presidencia de la República, *Iniciativa de Decreto por el que se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta*, presentada por el Ejecutivo Federal a la Cámara de Diputados el día 8 de septiembre de 2013, fojas I a III, [http://www.diputados.gob.mx/PEF2014/ingresos/06\\_lir.pdf](http://www.diputados.gob.mx/PEF2014/ingresos/06_lir.pdf) [última visita: 01-06-2019].

<sup>91</sup> Cfr. *Ibidem*, fojas IV y V.

iniciar su vigencia, pero con la última reforma de noviembre de 2016, su número aumentó a 205 artículos.<sup>92</sup>

El Título IV De las Personas Físicas, a su vez continúa organizado como en la ley anterior, con un capítulo de disposiciones generales, y once que establecen las reglas para las diversas fuentes de ingresos, deducciones y declaración anual.

Dentro de este Título, en el Capítulo II de los ingresos por actividad empresarial y profesional, en la Sección II, artículos 111 al 113, se encuentra el *Régimen de Incorporación Fiscal*; creado para quienes realicen sólo actividades empresariales, enajenen bienes o presten servicios por los que no se requiera para su realización título profesional, con ingresos anuales no superiores a los dos millones de pesos.

El primer párrafo del artículo 111 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente establece lo siguiente:

Artículo 111. Los contribuyentes personas físicas que realicen únicamente actividades empresariales, que enajenen bienes o presten servicios por los que no se requiera para su realización título profesional, podrán optar por pagar el impuesto sobre la renta en los términos establecidos en esta Sección, siempre que los ingresos propios de su actividad empresarial obtenidos en el ejercicio inmediato anterior, no hubieran excedido de la cantidad de dos millones de pesos.<sup>93</sup>

Aunque este régimen sustituye al Régimen de Pequeños Contribuyentes de la ley anterior, este párrafo guarda semejanza con el primer párrafo del artículo 137 de la abrogada Ley del Impuesto sobre la Renta del 2002:

Artículo 137. Las personas físicas que realicen actividades empresariales, que únicamente enajenen bienes o presten servicios, al público en general, podrán optar por pagar el impuesto sobre la renta en los términos establecidos en esta Sección, siempre que los ingresos propios de su actividad empresarial y los intereses obtenidos en el año de calendario anterior, no hubieran excedido de la cantidad de \$2'000,000.00.<sup>94</sup>

---

<sup>92</sup> Se agregaron cuatro capítulos al Título VII, para estimular a las personas morales constituidas sólo por personas físicas con ingresos no superiores a 5 millones de pesos; a personas físicas y morales con proyectos de investigación y desarrollo tecnológicos; proyectos de inversión en deporte de alto rendimiento, y en equipos de alimentación para vehículo eléctricos. *Cfr.* Secretaría de Gobernación, *Diario Oficial de la Federación*, México, miércoles 30 de noviembre de 2016, tomo DCCLVIII, número 23, tercera sección, pp. 98-102.

<sup>93</sup> *Cfr.* Secretaría de Gobernación, *Diario Oficial de la Federación*, México, miércoles 11 de diciembre de 2013, tomo DCCXXIII, número 8, tercera sección, p. 39.

<sup>94</sup> *Cfr.* Secretaría de Gobernación, *Diario Oficial de la Federación*, México, martes 1 de enero de 2002, tomo DLXXX, número 1, segunda sección, p. 68.

La Iniciativa proponía originalmente que el límite fuera solamente el millón de pesos, por considerar que los 2 millones es un límite amplio, comparado con el de otros países, y que este límite fomentaría el que indebidamente sea aprovechado por otras entidades económicas para eludir el pago del impuesto. Sin embargo, esto fue desestimado en la redacción final del texto vigente.<sup>95</sup>

Quedan fuera de este régimen: los socios, accionistas o integrantes de personas morales, excepto cuando lo sean de cajas de ahorro, o de asociaciones deportivas cuando no perciban ingresos de estas personas morales; los dedicados a los bienes raíces; comisionistas en algunos casos, los dedicados a los espectáculos públicos o franquiciatarios, y los que realicen actividades a través de fideicomisos o asociaciones en participación, según el mismo numeral 111 de la LISR.

Son tres los *propósitos* que se indican en la Iniciativa de la Ley del Impuesto sobre la Renta del 2013 para crear al régimen de incorporación, los cuales son: <sup>96</sup>

1. Incorporar en la *formalidad* a los negocios con menor escala económica.
2. Sustituir otros regímenes preferentes, como el simplificado, el intermedio y el dado a los editores de libros.
3. Proporcionar a las personas físicas que realizan actividades empresariales y presten servicios, un esquema sencillo para el *inicio* en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

El propósito específico para incluir a las personas que prestan servicios y que no requieran para ello título profesional, se encuentra en este párrafo de la Iniciativa:

En lo que se refiere a la prestación de servicios que no requieren título profesional para su realización, es importante mencionar que la misma, generalmente, está relacionada con una actividad empresarial, es decir, en la mayoría de los casos se acompaña de la venta de algún producto que es complementario a la actividad que se presta, tal es el caso, por ejemplo, del servicio de instalación, mantenimiento y reparación de las conducciones de agua y otros fluidos, así como de otros servicios sanitarios (fontanería), en los cuales además se proporcionan y se cobran como parte del servicio los materiales necesarios para llevar a cabo las reparaciones (productos químicos, tubería, artículos de cobre, etc.). Por tal razón, el esquema que se propone está dirigido, entre otros, a las personas físicas que prestan servicios cuyo ejercicio no requiere título profesional, toda vez que, en la mayoría de los casos, este tipo de contribuyentes, por *la propia naturaleza*

---

<sup>95</sup> Cfr. Presidencia de la República, *Iniciativa de Decreto...*, *op. cit.*, nota 90, fojas LXV y LXVI.

<sup>96</sup> Cfr. *Ídem*.

de sus funciones requieren una mayor simplicidad para el cálculo y entero de sus impuestos.<sup>97</sup>

Este párrafo contiene las dos ideas fundamentales por las que extiende el régimen a las actividades profesionales de los llamados *oficios*:

- a) Los oficios, como *extensión o complemento* de una actividad empresarial.
- b) *La naturaleza de la función* de los oficios, que requiere simplificación fiscal.

Sobre estos particulares, ya no hay constancia de su posterior estudio o análisis durante el proceso legislativo; sólo cabría aceptar que los materiales y la mano de obra en los oficios, muchas veces se otorgan como *una unidad* y que por razones de *practicidad*, resulta difícil cuantificar o llevar un registro separado de ellas. Puede inferirse, sin embargo, que esto es debido a que en realidad el dedicado a los oficios, realiza una actividad empresarial a la que sólo incorpora conocimiento.

Si bien, este régimen pretende ser una versión mejorada del régimen de pequeños contribuyentes, que trata de señalar con claridad que los dedicados a los oficios pueden tributar en este y que los llamados profesionistas no pueden hacerlo; *no es del todo claro saber quiénes son exactamente los sujetos del impuesto* que no requieren título profesional; ya que la regulación de las profesiones en México es heterogénea, como se verá en los otros capítulos, por ser competencia legislativa de las entidades federativas en cuanto a su expedición y ejercicio; pero también de leyes generales y federales, en áreas específicas; lo que trae un problema de *vaguedad normativa*, lo que puede afectar la *seguridad jurídica* del contribuyente.

### **Conclusiones del Capítulo Primero.**

1. Del examen a los antecedentes del Impuesto sobre la Renta en México y el mundo, se pudo advertir que el impuesto sobre la renta tuvo plena aparición hasta el siglo XX y que, desde su implementación permanente en nuestro país, aunque de modo incipiente, se observaron principios como el de progresividad en las tasas y tarifas que integraron al impuesto, la clasificación de las personas físicas por fuente de ingresos, y el establecimiento del ingreso mínimo exento; pero sobre todo, el establecimiento de tratamientos fiscales preferentes para las

---

<sup>97</sup> *Ibidem*, fojas LXVI-LXVII.

personas con menor capacidad contributiva, donde el nivel de imposición sobre la renta, es inversamente proporcional al trabajo empleado para obtenerla.

2. La historia del Impuesto sobre la Renta en México tuvo dos periodos: el cedular y el global. Durante el periodo cedular, de 1921 a 1964, la consideración por la fuente de ingreso fue el núcleo conceptual para tratar por separado a cada fuente de riqueza. A partir de 1965 y al mutar a un impuesto de tipo global, la fuente de riqueza ya no es la razón más importante para clasificar a los sujetos del mismo, sino la riqueza neta gravable, la que define su tratamiento fiscal. Aunque para las personas físicas el impuesto no es totalmente global, ello puede explicar por qué a partir de la Ley del Impuesto sobre la Renta de 2002, las actividades empresariales y las profesionales se aproximan bajo un mismo capítulo, contrario a lo que pasó con las leyes cedulares.

3. El combate a la informalidad ha sido el propósito inmediato del Régimen de Incorporación, que aplica sólo para las actividades empresariales de hasta cierto monto de ingresos y condiciones particulares, incluidas la de los llamados oficios.

4. De la redacción del artículo 111 de la actual Ley del Impuesto sobre la Renta, se observa una imprecisión que no permite definir con claridad, quiénes son las personas que no requieren título profesional para ejercer su actividad; ya que las leyes sobre el ejercicio profesional son del ámbito de los estados de la Federación, por lo que son heterogéneas entre sí, lo que trae como consecuencia formal, que el primer párrafo de este artículo, contenga una vaguedad normativa, que vulnera el derecho humano a la seguridad jurídica del contribuyente.

## Capítulo Segundo

### El Régimen de Incorporación Fiscal (RIF)

*En realidad, no puede negarse que los impuestos constituyen una fuerza económica tremenda que puede ser utilizada ya sea para impedir el desarrollo de actividades nocivas, o para favorecer el de aquellas que se consideran benéficas.*

Ernesto Flores Zavala.

#### Sumario

2.1. Características del RIF y sus principales ventajas. 2.2. Problemática normativa: Imprecisión para determinar los servicios que no requieren título profesional. 2.3. Problemática social de las personas físicas con actividad empresarial y profesional en México: informalidad y desempleo. 2.4. Ventaja de la actividad empresarial y extensión del RIF. 2.5. Los Derechos Humanos como límites al Derecho Fiscal Mexicano. 2.5.1. Dimensión filosófica. 2.5.2. Dimensiones política y jurídica. 2.5.3. Dimensión jurídica y la universalización de los derechos. 2.5.4. Las generaciones de los Derechos Humanos. 2.5.5. Características de los Derechos Humanos. 2.5.6. Delimitación conceptual: Derechos Humanos, Derechos Fundamentales y el tipo de Estado. 2.5.7. Modelos jurídicos de los Derechos Humanos. 2.5.7.1. Modelo en la Regla de Reconocimiento de H.L.A. Hart. 2.5.7.2. Modelo sistémico de Gregorio Peces-Barba. 2.5.8. Marco jurídico de los Derechos Humanos en México. 2.5.8.1. México en el sistema universal y regional de los Derechos Humanos. 2.5.8.2. La reforma constitucional en Derechos Humanos de junio de 2011. 2.5.8.3. La protección de los Derechos Humanos en las personas morales. 2.5.9. La relación entre el Derecho Internacional y Nacional de los Derechos Humanos y los límites constitucionales del Derecho Tributario Mexicano. Conclusiones del Capítulo Segundo.

El Régimen de Incorporación Fiscal (RIF), para las personas físicas con actividad empresarial, nace con la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) que ha entrado en vigor desde el primero de enero de 2014; con el propósito de sustituir al Régimen de Pequeños Contribuyentes (REPECO); pero sobre todo, como nueva estrategia al combate del sector informal dedicado a estas actividades, a través de un régimen más atractivo y que en principio, debía ofrecer un esquema sencillo de tributación. Corresponde ahora entrar más al detalle de sus características y problemáticas.

#### **2.1. Características del RIF y sus principales ventajas.**

El Régimen de Incorporación contiene tres características: *transitoriedad*, *ligereza tributaria y administrativa*, y *estimulabilidad* fiscal. Respecto del anterior régimen, conserva este aspecto ligero en cuanto a la carga tributaria, pero a diferencia de aquel, ya no permite que el sujeto del mismo permanezca por tiempo indefinido en



este régimen; y además, ofrece apoyos para cumplir con otras obligaciones conexas con la actividad empresarial. A continuación estas características.

A) *Transitoriedad*. De acuerdo al párrafo décimo cuarto del artículo 111 de la LISR vigente, los contribuyentes que optaran por tributar en este régimen, solo podrán permanecer en él por un periodo máximo de diez ejercicios fiscales consecutivos, es decir, diez años. Al término, deberán tributar conforme al régimen general para las personas físicas con actividades empresariales y profesionales, contenidas en el Título IV, Capítulo II, Sección I de la LISR.

La idea específica fue la de crear un régimen inicial o de *preparación* para el cumplimiento de las obligaciones fiscales, de un régimen inicial y sencillo a uno general y más complejo; no de permanencia perpetua, como estaba ocurriendo con el REPECO, el cual ocasionaba que muchos contribuyentes permanecieran en él, aun cuando su verdadera capacidad contributiva se hubiese incrementado. Por ello, el Ejecutivo propuso inicialmente una permanencia máxima hasta por seis años, la cual el Congreso de la Unión amplió a diez años.

Sin embargo, este lapso de permanencia puede ser menor, debido a cualquiera de los siguientes supuestos de *terminación anticipada* que el mismo régimen prevé.

- a) Por salida voluntaria; segundo párrafo del artículo 112 de la LISR.
- b) Por exceder durante el transcurso del ejercicio, los ingresos de dos millones de pesos; tercer párrafo del artículo 112 LISR.
- c) Por la falta de presentación de dos declaraciones bimestrales consecutivas, o tres bimestrales no consecutivas en un lapso de seis años, contado a partir de la primera no presentada; segundo párrafo de la fracción VIII del artículo 112 LISR.
- d) Por la enajenación total de los activos y pasivos de la negociación; primer párrafo del artículo 113 LISR.

En ninguno de estos supuestos el contribuyente podrá volver a tributar en el Régimen de Incorporación.



B) *Ligereza tributaria y administrativa*. Se manifiesta a través de cargas tributarias y administrativas disminuidas. Por carga tributaria se entiende a las cantidades que resultan de aplicar la tarifa sobre la base; y por carga administrativa, aquí se entiende, no sólo la actividad del Estado para recaudar el impuesto, sino también la *actividad formal* del contribuyente para cumplir con sus obligaciones.

El artículo 111 establece las tarifas del impuesto en el RIF, con tasas progresivas entre el 1.92% al 35%, que corresponden a las mismas tarifas del artículo 96 del régimen general de las actividades empresariales y profesionales, sólo que los límites superior e inferior y la cuota fija están calculados para su aplicación bimestral y no mensual.

En cuanto a la *carga tributaria disminuida*, se encuentra en la aplicación de los *porcentajes de reducción* del impuesto resultante, por la tabla del párrafo décimo tercero del artículo 111, para disminuir al impuesto determinado conforme a la tarifa establecida, del 100% al 10%, por cada año de permanencia en el Régimen de Incorporación; al primer año de tributación, aplica el 100% de disminución, al segundo año un 90%, y de modo sucesivo, hasta los diez años de permanencia máxima en el régimen. Por reforma de noviembre de 2016, que añade un último párrafo al artículo 111, y en vigor a partir de 2017,<sup>98</sup> se puede optar por determinar el impuesto bimestral con el *coeficiente de utilidad* del ejercicio anterior aplicado a los ingresos del periodo de pago de que se trate y la tarifa actualizada; con la obligación de presentar la declaración anual por este ejercicio; en la cual se pueden acreditar los pagos realizados por cada bimestre, pero sin poder aplicar deducciones personales del artículo 151 de la LISR.<sup>99</sup>

Las *cargas administrativas disminuidas*, consisten en la dispensa de presentar las declaraciones anuales del Impuesto sobre la Renta y la Declaración Informativa de Operaciones con Terceros (DIOT), que de ordinario, se presentan en el Régimen

---

<sup>98</sup> Cfr. Secretaría de Gobernación, *Diario Oficial de la Federación*, México, miércoles 30 de noviembre de 2016, tomo DCCLVIII, número 23, tercera sección, pp. 97 y 112.

<sup>99</sup> El *coeficiente de utilidad*, es la proporción que resulta de dividir la utilidad del ejercicio anterior entre los ingresos nominales de ese mismo ejercicio, según el artículo 14 fracción I de la LISR, al que refiere el último párrafo del artículo 111. La reglas 3.13.16 y 3.13.17 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2018, publicada en el DOF el 22 de diciembre de 2017, detallan los procedimientos de cálculo del impuesto bimestral y anual.

General. El relevo de presentar la declaración anual, es por el *carácter definitivo* del impuesto calculado y enterado en forma bimestral, en virtud del sexto párrafo del artículo 111, 112 fracción VI, y el primer párrafo del artículo 150 de la LISR, a no ser que se use la opción del coeficiente de utilidad. La DIOT, prescrita en el artículo 32 fracciones V y VIII de la LIVA, es dispensada por el párrafo sexto del artículo 5-E de la misma ley, siempre que se lleve registro de los ingresos, egresos, inversiones y deducciones, en el sitio de Internet del Servicio de Administración Tributaria denominado *Mis cuentas*, de conformidad con la fracción III del artículo 112 de la LISR, y las regla del Capítulo 2.8.1.5 de la Resolución Miscelánea Fiscal (RMF) para año 2018.<sup>100</sup>

C) *Estímulos fiscales diversos*. Como incentivos para hacer aún más atractivo el Régimen de Incorporación, se encuentran fuera de la LISR, contenidos en decretos del Poder Ejecutivo Federal y la Ley de Ingresos de la Federación, y en las Reglas de Carácter General o Resolución Miscelánea Fiscal (RMF); cuyo efecto inmediato es la reducción de otras contribuciones federales, además de otros apoyos crediticios.

### **Estímulos fiscales diversos**

<b>Decretos del Ejecutivo Federal</b>	<b>DOF/Vigencia</b>	<b>Beneficio otorgado</b>
	8 de abril de 2014	Reducción de cuotas obrero patronales
	10 de septiembre de 2014	Opción de porcentajes reducidos de IVA
	11 de marzo de 2015	Prórroga de beneficio del 100% para el 2o año
<b>Ley de Ingresos de la Federación</b>	A partir de 2016	Artículo 23. Tarifas reducidas para el IVA.
<b>Reglas de Carácter General</b>	A partir de 2016	Regla 3.23.12 de la Resolución Miscelánea. Apoyos crediticios, consumo y capacitación.

Fuente: Diario Oficial de la Federación, varias fechas. Elaboración propia.

El primero consiste en un subsidio otorgado para promover la incorporación a la Seguridad Social. Se encuentra inserto en el Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación (DOF) el 8 de abril de 2014, en vigor a partir del 1° de julio del mismo año. Concede una reducción del 50% en el pago de las cuotas obrero-

<sup>100</sup> Esta Resolución fue publicada en el Diario Oficial de la Federación el viernes 22 de diciembre de 2017. Esta regla existe desde la RMF para 2014, bajo la regla 2.8.1.6, a partir de 2015 y hasta la fecha, pasó a ser la 2.8.1.5 que, para los contribuyentes del RIF, no ha cambiado desde entonces.

patronales durante los dos primeros años de permanencia en el RIF, porcentaje que irá decreciendo en 10 puntos porcentuales cada dos años, para situarse en una reducción de solo el 10% para los dos últimos años de permanencia. Aplica para salarios base de cotización de hasta tres salarios mínimos vigentes en la Ciudad de México, con opción del entero de las cuotas de manera bimestral.

Otro estímulo se encuentra en el Decreto publicado en el DOF el día miércoles 10 de septiembre de 2014, para entrar en vigor el 1° de enero de 2015, concede para quienes realicen actividades con el público en general, la opción de pagar por IVA los porcentajes siguientes: minería 8%, manufactura o construcción 6%, comercio 2%, servicios 8%, y venta exclusiva de alimentos o medicinas 0%; pero no admite acreditamiento. Con tasas preferentes, aplica de manera semejante para el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS). Por si fuera poco, a los impuestos determinados conforme a este beneficio, les aplica una disminución semejante a la del artículo 111 de la LISR, con reducciones que van del 10% para el décimo año de permanencia en el RIF, hasta el 100% para el primer año.

Por el *Decreto por el que se amplían los beneficios fiscales a los contribuyentes del Régimen de Incorporación Fiscal*, publicado en el DOF el 11 de marzo de 2015 y de entrada en vigor con misma fecha, se prorrogó el beneficio de la reducción del 100% del Impuesto sobre la Renta determinado para este régimen, para el segundo año de permanencia en el mismo. Aplica la misma prórroga para quienes se hayan acogido al Decreto del 10 de septiembre de 2014, descrito en el párrafo anterior. También prorrogó a un año más el beneficio de reducir en un 50% las cuotas obrero-patronales. El decreto original de 2014 lo otorgaba para los años 2014 y 2015; pero este Decreto lo amplía para el año 2016; a partir de 2017 la reducción decrece de manera bianual conforme al decreto original.

A partir de la Ley de Ingresos de la Federación (LIF) para 2016, y en las siguientes hasta la actual de 2019, publicada en el DOF el 28 de diciembre de 2018, su artículo 23 eleva a rango de ley, el estímulo fiscal ya establecido en el Decreto del Ejecutivo del 10 de septiembre de 2014, pero agrega a este un mecanismo para acreditar el IVA a través de un *factor de proporción* que aplica para los contribuyentes que además de realizar operaciones con el público en general,

emitan comprobantes con requisitos fiscales. Ellos pueden acreditar IVA por los gastos realizados, sólo en la proporción que representa el monto de las ventas facturadas entre el total de ventas facturadas y al público en general.

El artículo 23 en su fracción II, inciso a), tercer párrafo de la LIF citada, contiene la reducción del 100% en el Impuesto al Valor Agregado (IVA) y el IEPS durante todo el tiempo de permanencia en el régimen, cuando los ingresos por la actividad realizada de quienes tributen en el RIF no rebasen por cada ejercicio los trescientos mil pesos.

Por último, en virtud de la fracción XLIII del Artículo Noveno de las Disposiciones Transitorias del Decreto por el que se expidió la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente publicada el 11 de diciembre de 2013; y de la regla 3.23.12. de la RMF para 2018<sup>101</sup> establece algunos *incentivos económicos* en favor de los contribuyentes del Régimen de Incorporación, que consisten en créditos de Nacional Financiera, S.N.C.; educación y servicios financieros a través del Banco del Ahorro Nacional y Servicios Financieros, S.N.C.; apoyos por parte del Instituto Nacional del Emprendedor; capacitación fiscal a través de talleres que imparta el SAT y otras autoridades fiscales; y créditos a la vivienda y al consumo, por parte de la Sociedad Hipotecaria Nacional y el Fondo Nacional para el Consumo de los Trabajadores. Cada entidad participante establece bases para acceder a dichos incentivos, cuestiones que escapan al propósito de este trabajo.

En este apartado no se pretendió hacer un estudio exhaustivo sobre todas y cada una de las características, obligaciones y beneficios fiscales que proporciona el RIF a sus contribuyentes, ya que existen obras especializadas en ello. Tan sólo se ha pretendido resaltar sus características y sus puntos más representativos y sus bondades, para pasar ahora a uno de sus aspectos negativos, que han motivado la presente investigación.

---

<sup>101</sup> La confección actual de esta regla data desde la RMF para 2016, publicada en el DOF el 23 de diciembre de 2015, pero algunos de los apoyos actuales se encuentran desde la RMF para 2014, publicada en el DOF el 30 de diciembre de 2013.

## **2.2. Problemática normativa: Imprecisión para determinar los servicios que no requieren título profesional.**

La redacción vigente del primer párrafo del artículo 111 ya referido, presenta un problema de *vaguedad*, es decir, falta de claridad, precisión o exactitud en la *determinación de los sujetos de este régimen fiscal*. A la fecha, no se tiene muy claro cuáles son las actividades profesionales que para esta ley, requieren título para su ejercicio. La Ley Reglamentaria de los Artículos 4o. y 5o. Constitucionales, relativos al ejercicio de las profesiones en el Distrito y Territorios Federales de 1945, regulaba por primera vez el ejercicio profesional. Su artículo 2° establecía un catálogo con 23 profesiones, de las cuales se exigía título para su ejercicio:

ARTICULO 2°- Las profesiones que necesitan título para su ejercicio son las siguientes: Actuario. Arquitecto. Bacteriólogo. Biólogo. Cirujano dentista. Contador. Corredor. Enfermera. Enfermera y partera. Ingeniero en sus diversas ramas profesionales: agronomía, ingeniería civil, hidráulica, mecánica electricista, forestal, minera, municipal, sanitaria, petrolera, química y las demás ramas que comprenden los planes de estudios de la Universidad Autónoma de México y el Instituto Politécnico Nacional. Licenciado en Derecho. Licenciado en Economía. Marino en sus diversas ramas. Médico en sus diversas ramas profesionales. Médico veterinario. Metalúrgico. Notario. Piloto aviador. Profesor de educación pre-escolar, primaria y secundaria. Químico en sus diversas ramas profesionales: farmacia (químico farmacéutico y químico farmacéutico biólogo, químico zímólogo, y químico bacteriólogo y parasitólogo). Trabajador social.<sup>102</sup>

En 1974 este artículo se reformó para quedar con su redacción actual: “*Las leyes que regulen campos de acción relacionados con alguna rama o especialidad profesional, determinarán cuáles son las actividades profesionales que necesitan título y cédula para su ejercicio.*”<sup>103</sup> Las profesiones mencionadas en el artículo 2 original, pasaron a formar parte del artículo segundo transitorio de esta ley:

SEGUNDO.- En tanto se expidan las leyes a que se refiere el artículo 2o. reformado, las profesiones que en sus diversas ramas necesitan título para su ejercicio son las siguientes: Actuario, Arquitecto, Bacteriólogo, Biólogo, Cirujano Dentista, Contador, Corredor, Enfermera, Enfermera y Partera, Ingeniero, Licenciado en Derecho, Licenciado en Economía, Marino, Médico, Médico Veterinario, Metalúrgico, Notario, Piloto Aviador,

---

<sup>102</sup> Cfr. Secretaría de Gobernación, *Diario Oficial*, tomo CL, número 21, sábado 26 de mayo de 1945, primera sección, p. 2.

<sup>103</sup> Cfr. Secretaría de Gobernación, *Diario Oficial*, tomo CCCXXII, número 1, miércoles 2 de enero de 1974, p. 22.

La redacción original del artículo 4 de la Constitución de 1917, ya establecía como facultad de las entidades federativas, determinar mediante ley qué profesiones requieren título para su ejercicio, las condiciones para obtenerlo y las autoridades para expedirlo. Para insertar en la Constitución el derecho de igualdad ante la ley del varón y la mujer, en diciembre de 1974 se agregó este derecho a este artículo; por lo que todo el contenido original del artículo 4 se agregó en el artículo 5.<sup>105</sup>

La Constitución Federal, que con esta reforma conserva la facultad residual *a los estados*; y la ley de profesiones de la Ciudad de México, antes Distrito Federal, que rige en *asuntos del orden federal*, según su artículo 7, además de remitir a leyes especiales por rama o especialidad profesional para que determinen qué profesiones requieren *título y cédula* para su ejercicio. Sin atender al *problema de constitucionalidad* que representa esta disposición, asunto que será tratado en otro lugar, la problemática es la *gran dispersión y heterogeneidad* que se tiene en la regulación de las profesiones entre la Federación y los estados, lo que acarrea un problema de imprecisión normativa en materia de profesiones.

Este último problema lo señala Jaime Miguel Moreno, quien ha expresado que:

Esta dispersión nos parece la forma menos recomendable para regular un campo como el ejercicio profesional, que de suyo, es ya tan delicado como complejo y extenso. En tales condiciones, parece cuando menos improbable que este campo sea susceptible de ordenarse y controlarse teniendo que recurrir en cada caso a la búsqueda de la disposición normativa aplicable para resolver un hecho concreto, entre un número indefinido de leyes.[...] Si como en efecto sucede, hay disposiciones especiales como las contenidas en la Ley General de Salud; o en el reglamento de construcciones para el Distrito Federal, por sólo citar dos casos, que regulan el ejercicio profesional [...].<sup>106</sup>

Para erradicar esta dispersión, el autor propuso elaborar un *Catálogo General* de carreras sujetas a regulación, por el peligro que pudiera representar su ejercicio para la sociedad, como un apéndice de las leyes reglamentarias de cada entidad federativa en materia de profesiones. Así se expresa en consecuencia:

---

<sup>104</sup> *Ibidem*, p. 23.

<sup>105</sup> Cfr. Secretaría de Gobernación, *Diario Oficial*, tomo CCCXXVII, número 41, martes 31 de diciembre de 1974, p. 2.

<sup>106</sup> Moreno Garavilla, Jaime Miguel, *El ejercicio de las profesiones en el Estado Federal Mexicano*, México, Editorial Porrúa-Facultad de Derecho UNAM, 2011, p. 118.



Es recomendable que se proceda a integrar, a la brevedad posible, dentro de la esfera ejecutivo-administrativa, un órgano idóneo encargado de elaborar el Catálogo General propuesto, toda vez que las 23 profesiones que hasta hoy necesitan título para ser ejercidas según disposición del artículo 2° transitorio del decreto que reformó a la ley en enero de 1974; forman tan sólo una pequeña parte de las 27,286 profesiones que a nivel educación media superior y superior, obran registradas ante la Dirección General de Profesiones.<sup>107</sup>

Además de esta dispersión, la heterogeneidad de los 32 ordenamientos estatales entre sí, hacen aún más difícil la elaboración de este catálogo propuesto. Como ejemplo, *la Ley de Profesiones del estado de Nuevo León*, cita en su artículo 5, al menos 63 profesiones que requieren título para su ejercicio, estas son las de nivel licenciatura.<sup>108</sup>

En cambio, la vigente *Ley del ejercicio profesional para el estado de Hidalgo*, en una redacción moderna, pero más restrictiva, señala en su artículo 5, que las profesiones que requieren título profesional, son las que se imparten en las instituciones de educación media superior y superior pertenecientes al Sistema Educativo Nacional, facultadas para expedirlos; además de requerir para su ejercicio, *cédula con efectos de patente* y registro profesional estatal.<sup>109</sup>

Esta heterogeneidad normativa en materia de profesiones, trae como efecto, que si una misma profesión, en una entidad federativa puede ejercerse sin necesidad de título profesional, y en otra éste es un requisito forzoso, entonces en *las entidades federativas donde no se exija título para ejercer ciertas profesiones, estos contribuyentes podrían tributar en el RIF, en tanto que en otras no podrían hacerlo.*

Al no existir una delimitación normativa de lo que debe entenderse por actividad que requiere título para su ejercicio, hace que de modo intuitivo y *arbitrario*, el contribuyente o el empleado estatal decidan si por la actividad profesional de que

---

<sup>107</sup> *Ibidem*, p. 120.

<sup>108</sup> Cfr. H. Congreso del Estado de Nuevo León, septuagésima cuarta legislatura, *Ley de Profesiones del estado de Nuevo León*, [http://www.hcnl.gob.mx/trabajo\\_legislativo/leyes/leyes/ley\\_de\\_profesiones\\_del\\_estado\\_de\\_nuevo\\_leon/](http://www.hcnl.gob.mx/trabajo_legislativo/leyes/leyes/ley_de_profesiones_del_estado_de_nuevo_leon/) [última visita: 02-06-2019].

<sup>109</sup> Cfr. H. Congreso del Estado de Hidalgo, sexagésima segunda legislatura, *Ley del ejercicio profesional para el estado de Hidalgo*, [http://www.congreso-hidalgo.gob.mx/biblioteca\\_legislativa/Leyes/88Ley%20de%20Ejercicio%20Profesional%20para%20el%20Estado%20de%20Hidalgo.pdf](http://www.congreso-hidalgo.gob.mx/biblioteca_legislativa/Leyes/88Ley%20de%20Ejercicio%20Profesional%20para%20el%20Estado%20de%20Hidalgo.pdf) [última visita: 02-06-2019]. Como observación, esta norma puede juzgarse de *inconstitucional*, toda vez que pide más requisitos para el ejercicio profesional, esto es, cédula y registro estatal, que lo establecido por el artículo 5 de la Constitución Federal.

se trate se deba estar sujeto o no al RIF, cosa que *es contrario a los principios de certeza jurídica y de legalidad* del artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal; y que constituyen una rama del derecho humano a la seguridad jurídica. Además, esta aplicación heterogénea en territorio nacional, puede traer también un *efecto de discriminación indirecta* por razón de residencia profesional, de las prohibidas por el principio de igualdad del artículo 1 constitucional y de tratados internacionales en materia de Derechos Humanos.

Sin embargo, hasta la fecha, la autoridad fiscal no ha emitido algún lineamiento que atienda a esta problemática normativa; en lo cotidiano, el contribuyente se inscribe al RIF pensando que su actividad no requiere título para su ejercicio, como quien da clases particulares de Filosofía o de Música, hace páginas *web*, o ayuda a otros a presentar sus declaraciones de impuestos; mientras que otros, muchas veces por una presión unilateral de parte de los empleadores o de las autoridades, no les permiten tributar en el Régimen de Incorporación Fiscal, como los terapeutas, músicos de orquesta, técnicos en construcción, y en general, toda persona que percibe honorarios simples y que se presume, tienen título profesional; porque la frontera entre unos y otros es muy sutil o en realidad inexistente.

Esta manera *pragmática* de resolver este problema normativo, no es la correcta conforme a las *reglas del Derecho*, por lo que es necesario proponer, al menos, desde la Ciencia Jurídica, algún tipo de *solución teórica*. De eso se trata la presente investigación.

### **2.3 Problemática social de las personas físicas con actividad empresarial y profesional en México: informalidad y desempleo.**

En este apartado se ofrece un panorama sobre la situación de la informalidad y desempleo, previa a la vigencia del Régimen de Incorporación y en la actualidad, con base en los datos aportados por entidades académicas, el Instituto Nacional de Estadística y Geografía (INEGI) y otras fuentes de información estadística y económica.



De acuerdo a Flores Curiel y otros académicos de la Universidad Autónoma de Nuevo León, hay una parte de la actividad económica de la que las autoridades hacendarias no pueden tener registro preciso de su existencia ni de su cuantía, ya sea porque la actividad es ilícita, o porque aun encontrándose dentro del marco legal, no ha sido posible su empadronamiento. El primer supuesto es conocido como *economía subterránea*; el segundo, como *economía informal*. No es el caso ocuparse del primer supuesto, ya que al encontrarse fuera de la ley, nunca será posible su formalización.<sup>110</sup>

Del estudio realizado por ellos en el año 2003, y que sería tomado por el Servicio de Administración Tributaria como referente para calcular el tamaño del sector informal y su potencial de recaudación, se estimaba la población ocupada en este sector en un poco más de 11.3 millones de personas. Con su incorporación a la formalidad, solamente se recuperaría el 0.42% del Producto Interno Bruto (PIB), mientras que el sector formal, conformado por aproximados 10 millones, aportaba el 9.9% del PIB; esto implicaría un bajo beneficio recaudatorio y un alto costo fiscalizador.

Por otro lado, su estudio arrojó las principales clases de actividad de los ocupados en el sector informal, con los datos de la Encuesta Nacional de Empleo Urbano INEGI 2000 y 2001, en la siguiente proporción estimada: comercio al por menor, transporte urbano, alimentos, servicios de reparación y construcción 67.12%, servicios profesionales 4.68%, y resto con actividad formal/informal 28%.<sup>111</sup>

Estas proporciones serán ocupadas para un momento de análisis posterior. Ahora debe pasarse al análisis de los datos demográficos de la economía informal previos y durante la vigencia de la vigente ley del ISR.

De acuerdo a la información que proporciona la Encuesta Nacional de Ocupación y Empleo (ENOE) del INEGI, del segundo trimestre de 2013 al segundo trimestre

---

<sup>110</sup> Cfr. Flores Curiel, Daniel *et al.*, *Tamaño del sector informal y su potencial de recaudación en México*, Centro de Investigaciones Económicas de la Universidad Autónoma de Nuevo León, Facultad de Economía, Nuevo León, 2003, p. iii. [http://omawww.sat.gob.mx/cifras\\_sat/Documents/2003\\_tam\\_sec\\_inf\\_pot\\_rec\\_mex.pdf](http://omawww.sat.gob.mx/cifras_sat/Documents/2003_tam_sec_inf_pot_rec_mex.pdf) [última visita: 02-06-2019].

<sup>111</sup> Cfr. *Ibidem*, pp.38 y 61.

de 2018, la población total en México pasó de 118.29 millones a 124.58 millones de personas. La Población Económicamente Activa, de 15 años y más de edad, pasó de 51.89 millones a 55.64 millones en esos mismos periodos; conservándose la PEA en 43% promedio en relación a la población total de México en este lapso. En los mismos trimestres, en el de 2013 había 49.29 millones de ocupados; en 2018, había 53.78 millones, lo que indica una reducción del 5.01% al 3.34% de personas desocupadas, pero aun así, esta última medición representa 1.8 millones de personas que buscan trabajo y no lo encuentran.<sup>112</sup>

La *economía informal* o *sector informal* a su vez, para efectos estadísticos, puede ser estudiada desde dos perspectivas entrecruzadas: a) como *unidad económica informal*, entendida como la entidad que se dedica a la producción de bienes, enajenación de mercancías o prestación de servicios, pero sin registro legal de su existencia, y en general, con bajo nivel de operatividad; y b) como *empleo informal*, que carece de prestaciones de seguridad social y otros beneficios del marco legal laboral teniendo derecho a ello. Esto significa que nunca habrá empleos formales dentro de unidades informales, pero es posible que personas con empleo informal, puedan desempeñarlo en unidades económicas formales.<sup>113</sup>

Para conocer el tamaño poblacional de los componentes que integran el fenómeno del empleo y su relación con las unidades económicas, incluido el sector informal, el Instituto Nacional de Estadística y Geografía, elabora cada trimestre, a partir del año 2005, una tabla conocida como *Matriz Husmanns*, en donde cada fila representa la perspectiva de análisis visto como sector o unidad económica, mientras que las columnas, representan el análisis desde el punto de vista de la cantidad de personas estimadas con empleo; ambos puntos de vista conjuntos y vistos desde su formalidad e informalidad.<sup>114</sup>

---

<sup>112</sup> Cfr. Instituto Nacional de Estadística y Geografía, *Encuesta Nacional de Ocupación y Empleo (ENOE)*, Tabulados, Población mayor, <http://www.beta.inegi.org.mx/programas/enoe/15ymas/> [última visita: 02-06-2019].

<sup>113</sup> Cfr. Instituto Nacional de Estadística y Geografía, *La informalidad laboral. Encuesta Nacional de Ocupación y Empleo. Marco conceptual y metodológico*, México, INEGI, 2014, pp. 3-6.

<sup>114</sup> Cfr. Instituto Nacional de Estadística y Geografía, *México: Nuevas estadísticas de informalidad laboral*, Ruta: Documentación, Material de apoyo, Informalidad laboral. Presentación técnica, diapositiva 7. <http://www.beta.inegi.org.mx/programas/enoe/15ymas/> [última visita: 02-06-2019].

## Matriz Hussmanns

Tipo de unidad económica empleadora	Posición en la ocupación y condición de informalidad											
	Trabajadores subordinados y remunerados				Empleadores		Trabajadores por cuenta propia		Trabajadores no remunerados		Subtotales	
	Asalariados		Con percepciones									
	Informal	Formal	Informal	Formal	Informal	Formal	Informal	Formal	Informal	Formal	Informal	Formal
Sector informal												
Trabajo doméstico												
Empresas, Gobierno e												
Ámbito agropecuario												
Subtotal												

Según la metodología de INEGI, los cuadros sin sombra, son los campos que no pueden tener datos; los sombreados en claro, reportan algún resultado; los marcados en oscuro, son los que integran el sector informal como unidad económica. Fuente: Instituto Nacional de Estadística y Geografía, *La informalidad laboral. Encuesta Nacional de Ocupación y Empleo. Marco conceptual y metodológico*, México, INEGI, 2014, p. 12.

A continuación se muestra la matriz, correspondiente al segundo trimestre de 2013, justo en el tiempo de gestación de la nueva LISR.

### Población ocupada clasificada bajo el esquema de la matriz Hussmanns.

#### Trimestre Abril Junio 2013 Nacional, trabajadores y empleadores

Tipo de unidad económica empleadora	Posición en la ocupación y condición de informalidad					
	Trabajadores subordinados y remunerados				Empleadores	
	Asalariados		Con percepciones no salariales			
	Informal	Formal	Informal	Formal	Informal	Formal
Sector informal	3,807,947	0	789,565	0	904,466	0
Trabajo doméstico remunerado	2,117,619	58,843	19,606	0	0	0
Empresas, Gobierno e Instituciones	5,345,949	17,121,185	897,342	210,572	0	988,159
Ámbito agropecuario	2,145,843	289,238	212,881	16,623	0	312,583
<b>Subtotal</b>	<b>13,417,358</b>	<b>17,469,266</b>	<b>1,919,394</b>	<b>227,195</b>	<b>904,466</b>	<b>1,300,742</b>
<b>Total</b>	<b>30,886,624</b>		<b>2,146,589</b>		<b>2,205,208</b>	

Fuente: INEGI. Encuesta Nacional de Ocupación y Empleo. Informalidad laboral. Matriz Hussmanns. Segundo trimestre de 2013. Sombreado propio, que representa a la población como unidad económica informal.

**Población ocupada clasificada bajo el esquema de la matriz Hussmanns.  
III Trimestre Abril Junio 2013 Nacional, trabajadores por cuenta propia y no remunerados.**

Tipo de unidad económica empleadora	Posición en la ocupación y condición de informalidad						Total
	Trabajadores por cuenta propia		Trabajadores no remunerados		Subtotal por perspectiva de la unidad económica y/o laboral		
	Informal	Formal	Informal	Formal	Informal	Formal	
Sector informal	7,436,853	0	1,148,820	0	14,087,651	0	14,087,651
Trabajo doméstico remunerado	0	0	0	0	2,137,225	58,843	2,196,068
Empresas, Gobierno e Instituciones	0	1,271,927	583,211	0	6,826,502	19,591,843	26,418,345
Ámbito agropecuario	2,552,253	0	1,064,744	0	5,975,721	618,444	6,594,165
Subtotal	9,989,106	1,271,927	2,796,775	0	29,027,099	20,269,130	49,296,229
<b>Total</b>	<b>11,261,033</b>		<b>2,796,775</b>				<b>10,893,572</b>

Fuente: INEGI. Encuesta Nacional de Ocupación y Empleo. Informalidad laboral. Matriz Hussmanns. Segundo trimestre de 2013. Nota: Los recuadros sombreados, representan al sector informal perspectiva de unidad económica. Sombreado y acomodo horizontal propios <sup>115</sup>

De acuerdo a la metodología del INEGI, para extraer la población que participa desde la perspectiva de *unidad económica* en el sector informal, de este matriz sólo se toman las cantidades de: empleadores informales, trabajadores informales por cuenta propia, y trabajadores por cuenta propia del ámbito agropecuario: <sup>116</sup>

SEGUNDO TRIMESTRE 2013	
Empleadores	904,466
Trabajadores por cuenta propia	7,436,853
Trabajadores agropecuarios cuenta propia	2,552,253
<b>TOTAL</b>	<b>10,893,572</b>

Para el trimestre señalado, el número de personas como unidades económicas en la informalidad, se estimaba en 10.89 millones, cifra cercana a los 11.3 millones estimados en 2003 por Flores Curiel.

<sup>115</sup> Cfr. INEGI, *Encuesta Nacional...*, cit., nota 112, Ruta: Tabulados indicadores de informalidad laboral, trimestral 2005-2013.

<sup>116</sup> Cfr. INEGI, *México: Nuevas estadísticas...*, cit., nota 114, Ruta: Documentación, Material de apoyo, Informalidad laboral. Presentación técnica, diapositiva 10.

Para el segundo trimestre pero del año 2018, esta cifra se ha estimado en 11.46 millones de personas.<sup>117</sup>

SEGUNDO TRIMESTRE 2018	
Empleadores	1,040,435
Trabajadores por cuenta propia	7,874,667
Trabajadores agropecuarios cuenta propia	2,542,326
<u>TOTAL</u>	<u>11,457,428</u>

Si se considera que la población total de México en 2013 era de 118.29 millones y la cantidad de informales era de 10.89 millones; en 2018 con 124.58 millones de población y 11.46 millones de informales; significa que la proporción de personas en la actividad independiente informal ha bajado de 9.21% a 9.20%, esta reducción del 0.01% significa que entre 2013 y 2018 más de 1.2 millones de personas que han salido del sector informal.

Sin embargo, estos datos sólo estiman el número de personas como unidades económicas informales, pero no revelan su composición, es decir, la cantidad de personas que se dedican a las actividades empresariales, profesionales, u oficios, porque la Encuesta Nacional de Ocupación y Empleo del INEGI no está diseñada para obtenerlas. Para estimar de manera aproximada la cantidad de personas con actividad profesional independiente informal, de mantenerse al día de hoy el 4.68% de personas ocupadas en el sector informal dedicadas a los servicios profesionales estimadas por Flores Curiel, significaría que de los 11.46 millones de personas informales en 2018, alrededor de las 536 mil se encontrarían en la actividad profesional informal. Como no es posible estratificar aún más esta cifra, se ignora cuántos de ellos se dedican a una profesión u oficio en particular, es decir, no se sabe cuántos de ellos pudieran ser médicos, abogados, fontaneros o algún otro servicio persona independiente en la informalidad.

Todos estos datos corroboran que el combate a la informalidad ha tenido avance, aunque todavía no en grandes proporciones; por lo que el RIF representa un canal para el desarrollo de economías particulares de menor escala y de todo el país.

---

<sup>117</sup> Cfr. INEGI, *Encuesta Nacional...*, cit., nota 112, segundo trimestre 2018.

## **2.4. Ventaja de la actividad empresarial y extensión del RIF.**

El Régimen de Incorporación ofrece condiciones favorables para aquellos que decidan iniciar un pequeño negocio y puedan salvar una eventual situación de desempleo o desocupación; pero como unidad económica, el ejercicio de algún servicio profesional independiente también puede ser considerado un pequeño negocio, por lo que cabe la posibilidad de crear un Régimen de Incorporación que se adapte a las características de las personas físicas que sólo prestan esta clase de servicios. A continuación se exponen las razones que motivan esta propuesta.

Como ha sido estudiado en el capítulo 1 de este trabajo, uno de los postulados que han regido al origen del Impuesto sobre la Renta en México, ha sido distinguir las diferentes clases de rentas: de sólo capital, capital más trabajo, y sólo trabajo; para crear en el sistema cedular, tarifas y trato fiscal diferenciado por cada una.

Dino Jarach ha señalado que en la doctrina económico financiera se encuentran tres teorías que tratan de explicar el concepto de renta imponible, como concepto revelador de la capacidad contributiva:

- a) La teoría de las fuentes;
- b) La teoría del ingreso patrimonial neto más consumo;
- c) La teoría de Irving Fisher.

A grandes rasgos, la teoría de las fuentes, considera como renta imponible a los provenientes de una fuente regular y periódica de ingresos permanentes, menos los gastos necesarios para producirlos, lo que implica un régimen cedular. La teoría del ingreso patrimonial neto, además de considerar las rentas que emanan de fuentes regulares, aglutina a las de fuentes ocasionales o esporádicas, y de donaciones, legados y herencias, más el consumo, todas que se produzcan en un año, menos las deducciones por mínimo de subsistencia, salud y educación, hoy llamadas deducciones personales; lo que significa un sistema de acumulación de ingresos. La teoría de Irvin Fisher, variante de la teoría anterior, considera que la renta la define el flujo de servicios que proporcionan los bienes y servicios a su poseedor en un determinado tiempo; pero no considera gravables los ingresos

destinados al ahorro, que se destinen para un consumo futuro o para su inversión.<sup>118</sup>

El Impuesto sobre la Renta mexicano, al abandonar el sistema cedular y pasar a un sistema semiglobal, abandona también la teoría de las fuentes y adopta la teoría del ingreso patrimonial neto, donde ya no es relevante la fuente de ingresos para presumir la capacidad de contribución, sino la cantidad neta que incrementa el patrimonio del sujeto pasivo, con independencia de su fuente. Sin embargo, la ley del impuesto conserva en el Título IV, la añeja distinción cedular, para ordenar por capítulos a las diferentes fuentes de ingresos de las personas físicas, según su composición gradual de capital y trabajo: salarios, como trabajo puro; actividades empresariales y profesionales, como una combinación de trabajo y capital; y los demás capítulos, como diferentes expresiones de fuentes de capital puro, hecha excepción de los capítulos relativos a las deducciones y declaración anual.

Sin entrar al análisis del concepto *capacidad contributiva*, cosa que se hará en el siguiente capítulo cuando se trate su relación con el principio de proporcionalidad tributaria, se puede considerar que es la *potencialidad real* del sujeto pasivo para contribuir al gasto público, según lo ha expresado la Corte.<sup>119</sup> En los impuestos cedulares, esta potencialidad estaba justificada por la cantidad de riqueza que era capaz de producir la fuente en cuestión, por el capital empleado, y por la cantidad de trabajo empleado para ello. Así, la fuente por salarios se considera con menor capacidad, por emplear un máximo de trabajo y nulo capital; y en orden creciente: la actividad profesional, por emplear trabajo y un poco de capital; la de industria y comercio, por emplear más capital y trabajo; y las fuentes basadas en bienes que producen rentas por sí mismos, con la máxima capacidad contributiva, por no emplear trabajo y sólo capital.

El problema de prejuzgar así sobre la capacidad tributaria de los sujetos obligados por las diferentes clases de fuentes, consiste en que no es posible cuantificar con

---

<sup>118</sup> Cfr. Jarach, Dino, *Finanzas públicas y derecho tributario*, 3a. ed., Buenos Aires, Abeledo - Perrot, 1999, pp. 472-476.

<sup>119</sup> Cfr. CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS. Tesis P./J. 109/99, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Pleno, tomo X, noviembre de 1999, p. 22, registro 192849.



bases objetivas, la cantidad y la clase de trabajo que se requieren para producir ingresos; ni tampoco existe una correlación objetiva entre la cuantía del capital y las rentas que pueda producir; lo que da lugar a que la capacidad estimada con estos parámetros sea de modo subjetivo e intuitivo; y en consecuencia, se hayan establecido en el pasado, cargas tributarias de modo arbitrario.

El sistema del impuesto semiglobal elimina el problema de valorar de manera subjetiva la fuerza de trabajo y el capital empleados para generar ingreso, ya que sólo estima como base objetiva y elemento *cuantitativo*, la capacidad contributiva a través del incremento neto en el patrimonio del obligado, sin importar la fuente ni la cantidad de trabajo empleada; pero no pierde de vista que los componentes capital y trabajo son ahora elementos *cualitativos* de lo que sólo puede saberse si están presentes o ausentes en una fuente de ingreso. Estos permiten agrupar en un solo capítulo, a fuentes irreconciliables en otro tiempo, como las actividades empresariales y profesionales, por tener ambas en común capital y trabajo en una cuantía indeterminada.

Si en la capacidad tributaria, las actividades empresariales y profesionales tienen similitud, además de tener ambos grupos la problemática de la actividad informal; entonces no habría ningún inconveniente en extender o crear un Régimen de Incorporación adaptado a las características propias de los contribuyentes con actividad profesional. Pero para ello, es necesario revisar sus diferencias bajo este enfoque cuantitativo.

La base imponible está determinada por la diferencia positiva entre los ingresos totales y las deducciones autorizadas; pero la diferencia entre las bases de los que realizan actividad empresarial y los que realizan las profesionales, está que en los primeros pueden deducir el costo de las mercaderías u objetos de intercambio con fines lucrativos; mientras que los segundos no pueden hacerlo, ya que de manera normal, los servicios profesionales puros no tienen costo de adquisición, y el costo de los estudios técnicos o universitario para adquirir la capacidad de ofrecerlos no es deducible. Por lo tanto, la base de la actividad empresarial siempre es menor y respecto de la base de la actividad profesional, a iguales ingresos totales.



La actividad empresarial ofrece además, otras dos ventajas sobre la profesional, a partir de un ejemplo sobre una situación hipotética entre dos personas físicas.

La primera ventaja es sobre el tiempo. Si A decide emprender un negocio, y B estudiar una profesión en un tiempo inicial  $T_0$ , ambos con igual capital de 500 mil pesos, considerando que en México, el rango de inversión para cursar una carrera universitaria, oscila entre unos 30 mil a 930 mil pesos, según el tipo de escuela y profesión elegida;<sup>120</sup> y considerar un tiempo final  $T_1$  de 5 años. Sin tomar en cuenta las tasas de retorno de inversión para cada actividad, lo que merecería un estudio fuera del alcance de este trabajo, por lo menos la ventaja de A sobre B es de  $T_1$ , durante el cual A se posicionó en el mercado y B dejó de percibir ingreso.

La segunda ventaja de A sobre B, es que al término de  $T_1$ , si el resultado de la actividad empresarial elegida no fuera exitoso por circunstancias del mercado, en cualquier momento A puede vender la *totalidad* del capital que tuviera, y elegir otra actividad. En cambio, si B no tuviera el éxito esperado por el comportamiento adverso del mercado, no puede recuperar la inversión en educación. Si acaso, puede vender sólo aquella parte del capital que corresponda a los activos fijos adquiridos. El llamado *capital humano*, en este caso, el conocimiento, tendría un valor igual a cero, en expresión monetaria.

John Rawls, señalaba en su *Teoría de la Justicia*, que las desigualdades sociales y económicas habrán de ser conformadas de modo tal que a la vez que se espere razonablemente que sean ventajosas para todos, y se vinculen a empleos y cargos asequibles para todos. Esto significa que estas desigualdades sólo se reputarían *justas* si se produjeran beneficios compensadores para todos, pero en particular, para los miembros con menos ventajas de una sociedad.<sup>121</sup>

Para tratar de compensar la desventaja de poca movilidad de los que se inician en el ejercicio de alguna profesión, por sólo contar con capital humano, frente a los

---

<sup>120</sup> Cfr. Delgado, Catalina, “¿Vale la pena estudiar una carrera en México?”, artículo en página web del Instituto Mexicano para la Competitividad, A.C., [https://imco.org.mx/articulo\\_es/vale-la-pena-estudiar-una-carrera-en-mexico/](https://imco.org.mx/articulo_es/vale-la-pena-estudiar-una-carrera-en-mexico/) [última visita: 02-06-2019].

<sup>121</sup> Cfr. Rawls, John, *Teoría de la justicia*, trad. de María Dolores González, México, Fondo de -- Cultura Económica, 1995, pp. 27 y 68.

que se inician en alguna actividad empresarial, con capital pecuniario, puede pensarse en que se extienda el Régimen de Incorporación, con ciertas condiciones, en favor de los primeros; de modo tal que, el RIF no sólo invite a ingresar en la formalidad tributaria a los informales, sino que también evite que, por falta de condiciones fiscales más favorables, los que recién inician actividades profesionales, tengan que verse obligados a ingresar a la informalidad.

Si se extendiera el alcance del RIF en idénticos términos a la actividad profesional con ingresos en el ejercicio inmediato anterior hasta por dos millones de pesos; se daría un trato igual a entes desiguales en la base, lo que sería inequitativo, y el beneficio a todas luces desproporcionado; porque no es igual que a ese ingreso se le deduzca el costo de lo vendido en la actividad empresarial, y no se haga en la actividad profesional, con un aumento en la utilidad neta para estos últimos.

Para poder extender el RIF a las personas de actividad profesional independiente, pero respetando las exclusiones señaladas en el quinto párrafo del artículo 111, se debe pensar en un nuevo límite de ingresos que demarque a los contribuyentes a los que pueda aplicar el Régimen de Incorporación. Es tarea del profesional de la Ciencia Económica establecerlo en términos científicos, por lo que hacerlo aquí, escaparía del campo de conocimiento de esta investigación. Sin embargo, como una aproximación a este nuevo límite, se pone a consideración este razonamiento.

La *utilidad bruta*, es la cantidad positiva que resulta de restar de los ingresos de una operación de venta, los descuentos, devoluciones, rebajas y bonificaciones y el costo de ventas.<sup>122</sup> El porcentaje de utilidad bruta, es la proporción que existe entre el monto de la utilidad bruta y el monto de las ventas. Aunque no es posible establecer un parámetro general sobre cual margen de utilidad bruta debiera ser el ideal para alguna empresa, o cuál es el margen de utilidad bruta promedio que tienen las empresas, sobre todo la pequeña y micro empresa, se estima para estas últimas, que un buen margen de utilidad bruta debiera oscilar entre el 20% y el 30% sobre los ingresos recibidos.<sup>123</sup> Si así fuera, y en el supuesto de que un

---

<sup>122</sup> Cfr. López López, José Isauro, *op. cit.*, nota 24, pp. 271 y 276.

<sup>123</sup> Cfr. Browne, Clayton, “¿Cuál es un buen margen de utilidad bruta?”, traducción de Vilanah

margen adecuado sea de un 25%, la utilidad bruta para un ingreso anual de hasta dos millones de pesos máximo, sería de 500 mil pesos, o un poco más de 41 mil pesos mensuales. Este monto, ya sin el distintivo *costo de lo vendido* de la actividad empresarial, representaría la utilidad bruta que tendrían en común las actividades empresariales y profesionales; por lo que para estas últimas, serviría de referencia para establecer el límite de ingresos para tributar en un Régimen de Incorporación adaptado para las actividades profesionales.

Otro criterio puede ser considerar la cantidad de ingreso mensual promedio de los profesionistas ocupados en México, según datos del ENOE. Al cuarto trimestre de 2018, último dato estadístico disponible, esta cifra era de \$11,549 pesos mensuales.<sup>124</sup> Elevada al año, es de \$138,588 pesos. Hay que considerar que esta cifra corresponde al ingreso de personas que en su mayoría son empleados del régimen de salarios, por lo que no reflejaría la percepción real promedio de los que ejercen por cuenta propia. Por ello, esta cifra pudiera elevarse de entre \$150,000 a \$200,000 pesos para que sea establecida como límite de ingresos anuales para tributar en un RIF creado para ellos.

Por la diversidad de factores que pudieran intervenir para fijar la cantidad límite de un eventual Régimen de Incorporación Fiscal extendido para las personas que realicen servicios profesionales independientes, debe ser el perito en Economía o en ciencias afines, el que diseñe los parámetros cuantitativos que debieran regir para este régimen. Aquí sólo se deja la inquietud desde el sector jurídico, para que en el futuro, pueda establecerse en beneficio de una mejor equidad tributaria.

## **2.5. Los Derechos Humanos como límites al Derecho Fiscal Mexicano.**

El propósito de este apartado es hacer un breve recorrido por la historia de los aspectos filosóficos y políticos que llevaron a conceptualizar de manera moderna a los llamados *Derechos Humanos*; para finalmente llegar así a un *concepto jurídico*

---

del Mar, Revista eHow en Español, [http://www.ehowenespanol.com/buen-margen-utilidad-bruta-info\\_447327/](http://www.ehowenespanol.com/buen-margen-utilidad-bruta-info_447327/) [última visita: 02-06-2019].

<sup>124</sup> Cfr. Observatorio Laboral, *Tendencias del Empleo profesional segundo trimestre 2018*, en [http://www.observatoriolaboral.gob.mx/static/estudios-publicaciones/Tendencias\\_empleo.html](http://www.observatoriolaboral.gob.mx/static/estudios-publicaciones/Tendencias_empleo.html) [última visita: 02-06-2019].

de dicha expresión, la cual será la *base teórica* que sustentará la aplicación de estos derechos a un campo tan distante como lo podría suponer el Derecho Fiscal.

Autores como Mario I. Álvarez, Gregorio Peces-Barba y Ligia Gálvez coinciden en la dificultad de establecer una definición que conceptualice de manera completa, lo que debiera entenderse por *Derechos Humanos*, dada la cantidad de relaciones interdisciplinarias que implica, los múltiples significados que la expresión puede tener, como al menos tener un doble significado: como pretensión moral, o como derecho subjetivo emanado de una norma jurídica.<sup>125</sup>

Sin embargo, resulta necesario contar con al menos una definición que dirija el sentido de la investigación. Para ello, se utilizará la definición propuesta por Álvarez Ledesma, como él mismo la llama: una noción *provisional* de Derechos Humanos, por contener las dimensiones necesarias para entender de manera integral la presencia de los Derechos Humanos en el mundo. Los define como:

Aquellas exigencias éticas de importancia fundamental que se adscriben a toda persona humana, sin excepción, por razón de esa sola condición. Exigencias sustentadas en valores o principios que se han traducido históricamente en normas de Derecho nacional e internacional en cuanto parámetros de justicia y legitimidad política.<sup>126</sup>

Consta de tres dimensiones: *filosófica, política y jurídica*. La primera de ellas está referida a su contenido *axiológico*, ya que los Derechos Humanos se conciben como *valores éticos* de singular importancia que se traducen en principios como los de dignidad, inviolabilidad, igualdad y autonomía de la persona humana. Las nociones política y jurídica, desarrolladas ambas en los planos nacional e internacional a finales de la Segunda Guerra Mundial, se refieren al *reconocimiento y garantía* en la norma de derecho objetivo de estos valores éticos, en las esferas de acción política y legal, por la comunidad política internacional y en las constituciones políticas y leyes secundarias de cada uno de los Estados.<sup>127</sup>

---

<sup>125</sup> Cfr. Galvis Ortiz, Ligia, *Comprensión de los derechos humanos: Una visión para el siglo XXI*, 3<sup>a</sup>. ed., Bogotá, Ediciones Aurora, 2005, p. 63. Cfr. Álvarez Ledesma, Mario I., *Acerca del concepto Derechos Humanos*, México, McGraw-Hill, 1998, p. XI. Cfr. Peces-Barba Martínez, Gregorio et al., *Lecciones de Derechos Fundamentales*, Madrid, Editorial Dykinson, 2004, pp. 19-20.

<sup>126</sup> Álvarez Ledesma, *Acerca del concepto...op. cit.*, nota 125, p. 21.

<sup>127</sup> Cfr. *Ibidem*, pp.22-23. Aquí se nota una posible influencia en el autor por la teoría

Estas dimensiones surgen de manera sucesiva a lo largo de la historia: primero la *dimensión filosófica*, en cuanto a ideas sobre la dignidad humana sólo en la obra escrita de muchos autores a través del tiempo; después su *dimensión política*, cuando dichas ideas logran influir en las sociedades y en la conducción de sus gobiernos; y finalmente la *dimensión jurídica*, cuando estas ideas obtienen su reconocimiento en diversos ordenamientos de observancia obligatoria.

La expresión *Derechos Humanos*, es un término moderno que se acuñó para su uso definitivo en el lenguaje político y jurídico mundial, apenas desde 1945, como resultado de la redacción de la Carta de San Francisco, que le dio existencia a la actual Organización de las Naciones Unidas (ONU); y de la Declaración Universal de los Derechos Humanos de diciembre de 1948.<sup>128</sup>

Hay que hacer notar que dicha expresión está formada por dos palabras: un sustantivo, que es la palabra *derechos*, y un adjetivo calificativo, que es el vocablo *humanos*. Lo que ha variado a través de la historia reciente, es la manera de *calificar* a este sustantivo llamado *derechos*, por lo que a la fecha persiste un debate doctrinario sobre si deben calificarse como *humanos, fundamentales, naturales, del hombre, subjetivos públicos, o morales*; o bien, si deben identificárseles como libertades públicas o como garantías individuales o del gobernado.<sup>129</sup>

---

tridimensional del Derecho, del jurista brasileño Miguel Reale, donde la determinación del Derecho se integra por tres aspectos: *el hecho, el valor y la norma*. En el particular, el hecho se identifica con la dimensión política, el valor con la dimensión filosófica o axiológica, y la norma con la dimensión jurídica. Cfr. Ramos, Néstor Alejandro, *La filosofía de Miguel Reale*, Mar de la Plata, Universidad Fasta Ediciones, 2011, pp. 123-124

<sup>128</sup> Así, la expresión Derechos Humanos, aparece en la redacción del artículo 1 párrafo 3 de la Carta de las Naciones Unidas, que establece: “Realizar la cooperación internacional en [...] y en el desarrollo y estímulo del respeto a los derechos humanos y a las libertades fundamentales de todos, sin hacer distinción por motivos de raza, sexo, idioma o religión.” La Declaración Universal pretende que esta expresión sea elevada a un régimen de Derecho, al declarar en el párrafo tercero del Preámbulo, lo siguiente: “Considerando esencial que los derechos humanos sean protegidos por un régimen de Derecho, a fin de que el hombre no se vea compelido al supremo recurso de la rebelión contra la tiranía y la opresión.” Organización de las Naciones Unidas, <http://www.un.org/es/sections/un-charter/chapter-i/index.html> [última visita: 02-06-2019]; y <http://www.un.org/es/universal-declaration-human-rights/> [última visita: 02-06-2019].

<sup>129</sup> Al respecto denuncian Álvarez Ledesma y Peces-Barba que el uso generalizado del término *derechos humanos*, ha llegado a confundirse en el lenguaje coloquial con otras expresiones con las que tiene relación, pero que provienen de tradiciones políticas y filosóficas

Por ahora no es pertinente señalar cuál de los anteriores calificativos resulta ser el más adecuado para referirse al sustantivo que nos ocupa. Para Peces-Barba, será indudablemente *Derechos Fundamentales*; para la comunidad internacional, el de *Derechos Humanos*; para algunos civilistas como Gutiérrez y González, *Derechos de la Personalidad*.<sup>130</sup> Lo importante es destacar que en la historia del pensamiento de la humanidad, ha aparecido la inquietud sobre *algo* que le pertenece al hombre, ese algo que puede hacer para otros hombres y lo que puede exigir de ellos, ese algo para aferrarse a la vida y defenderse de la Naturaleza; ese algo lo llamamos y podremos referirnos en adelante, simplemente como *derechos*, sin otro calificativo agregado.

La dimensión filosófica de los *Derechos Humanos*, o simplemente *derechos*, es la primera en aparecer en el escenario histórico.

### **2.5.1. Dimensión filosófica.**

Como bien señala Peces-Barba, no se puede hablar de Derechos Humanos o Fundamentales, sino hasta llegada la Modernidad, cuando se le identifica con un significado similar al de *Derecho Natural*, de los siglos XVII y XVIII. Sin embargo, aparecen ya algunos *destellos* o nociones sobre la idea de la dignidad y la libertad del hombre, desde la Antigüedad.<sup>131</sup>

A) *Nociones en la Antigüedad y en la Edad Media.* Una primera noción sobre la autonomía del hombre frente al Universo o frente a la inexorable predestinación de los dioses, aparece ya en algunos pensadores presocráticos. Así, las frases atribuidas a Heráclito sobre *el carácter como único demonio del hombre*; la de Protágoras y su *hombre como la medida de todas las cosas*; y la de Sócrates y su famoso aforismo *conócete a ti mismo*, son expresiones que centran al hombre como dotado de razón, de libertad y capaz de conocimiento.<sup>132</sup>

---

distintas, que llegan incluso a malos entendidos o a confusiones terminológicas. Para mayor abundamiento, véase Álvarez Ledesma, *Acerca del concepto...op. cit.*, nota 125, pp. 95-130, y Peces-Barba Martínez, Gregorio *et al.*, *Lecciones de...op. cit.*, nota 125, pp. 19-28.

<sup>130</sup>

Cfr. Gutiérrez y González, Ernesto, *El patrimonio*, México, Porrúa, 1995, pp. 711-712.

<sup>131</sup>

Cfr. Peces-Barba, *Lecciones...op. cit.*, nota 125, pp. 19 y 73.

<sup>132</sup>

Cfr. Galvis Ortiz, *Comprensión... op. cit.*, nota 125, p. 18.



Aparece un destello sobre la idea de la *dignidad humana* que parte de un orden superior, en *Antígona*, obra literaria de Sófocles, y citada por García Máñez, en el pasaje donde el rey Creonte prohibió enterrar a Polínices, hermano de Antígona, y ella, al haber desobedecido dicho edicto, argumentó este orden superior.<sup>133</sup>

En el pensamiento de Santo Tomás de Aquino, aparece una reflexión filosófica y teológica sistematizada sobre el hombre y sus atributos. Al hombre, en virtud de haber sido creado por Dios, lo visualiza como una unidad de cuerpo y alma, con un principio intelectual o entendimiento, sensibilidad, memoria, razón, discernimiento o *sindéresis*, inteligencia, conciencia y *libre albedrío*.<sup>134</sup> Aunque, criatura de Dios, reconoció una autonomía al género humano.<sup>135</sup> Sin embargo, su pensamiento, como fusión de la filosofía de Aristóteles con el Cristianismo, no alcanzó a reflexionar sobre algunas *desigualdades* de la época como hoy lo hacemos, las cuales eran consideradas como *naturales*. Así, *la mujer* estaba considerada como dotada de razón, pero en menor grado, sujeta a la autoridad del varón; y la *esclavitud o servidumbre*, era un hecho aceptado como natural; pues algunos son, por naturaleza, siervos, y si las servidumbres pertenecen al derecho de gentes, el derecho de gentes es Derecho Natural.<sup>136</sup>

La nota común de las incipientes reflexiones sobre la libertad y la dignidad en la Antigüedad o de la Edad Media, tanto de Oriente como de Occidente, fue el sesgo *teológico*. Pero se han citado las anteriores, como los antecedentes remotos en la historia de los derechos, por ser representativas del pensamiento filosófico de la época.

B) *Nociones de la dignidad humana en la Edad Moderna*. Esta etapa de la historia, que inicia con la caída de Constantinopla en 1453 y con la invención de la imprenta; se caracteriza por el cambio de paradigma sobre el ser humano, al pasar de un enfoque *teocéntrico*, a otro de tipo *antropocéntrico*. Se puede considerar como punta de lanza de este pensamiento, el aportado por Giovanni

---

<sup>133</sup> Cfr. García Máñez, Eduardo, *Introducción al estudio del derecho*, 53ª ed., México, Porrúa, 2002, p.42.

<sup>134</sup> Cfr. De Aquino, Santo Tomás, *Suma Teológica*, tomo I, cuestiones 75-79 y 83, versión electrónica <http://hjq.com.ar/sumat/index.html> [última visita: 02-06-2019].

<sup>135</sup> Cfr. *Ibidem* tomo I-II, cuestión 1, artículo1.

<sup>136</sup> Cfr. *Ibidem*, tomo I, cuestión 92; y tomo II-II, cuestión 57, artículo 3, respuesta 2.



Pico della Mirandola, en su *Discurso sobre la dignidad del hombre*, del año 1486, como un prefacio a otra obra suya; en donde el principal argumento, fue que Dios, desde la Creación, ha dotado al hombre de libre albedrío para elegir su destino.<sup>137</sup>

Durante los siglos XVI y XVII, la llamada *Escuela del Derecho Natural Laico*, abre de lleno el pensamiento occidental sobre los atributos del hombre y sus derechos, con fundamento en el ser humano, libre de un fundamento teológico. Son muchos los autores que escribieron bajo este pensamiento, pero en general, se pueden advertir tres grandes líneas sobre el Derecho Natural:<sup>138</sup>

- a) La línea *de orden natural ético superior*, representada por Fernando Vázquez de Menchaca y Hugo Grocio;
- b) La línea *naturalista*, basada en los instintos naturales del hombre y en la necesidad de un ordenamiento contractual para poder ser llevadera la convivencia humana, representada por Hobbes, Locke y Rousseau;
- c) La línea *racionalista*, basada sólo en la razón humana, como fuente única de los derechos del hombre, representada por Samuel Pufendorf, Gottfried W. Leibniz y Christian von Wolff.

En la línea del *orden ético superior*, destaca el pensamiento del jurista español Fernando Vázquez de Menchaca, quien vivió entre los años 1512 a 1569. Parte de la existencia de un orden ético natural, donde el hombre *es bueno por naturaleza*, y la bondad es componente ético del Derecho. En su obra *Controversiae Illustres*, de 1549, habla sobre un Derecho de gentes *primario*, que se confunde con la *recta razón*, la cual es la que viene grabada en el ser humano que conduce a resultados útiles para la convivencia pacífica de los hombres; y un Derecho de gentes *secundario*, que se forma por acuerdo de los pueblos y que origina la *propiedad*, el Estado, el Derecho de contratos y de la guerra. De aquí que la validez de la ley

---

<sup>137</sup> Cfr. Pico della Mirandola, Giovanni, *Discurso sobre la dignidad del hombre*, trad. Adolfo -- Ruiz Díaz, Medellín, Editorial Pi, serie Ensayos para pensar, 2006, p. 5.

<sup>138</sup> Cfr. Verdross, Alfred, *La filosofía del derecho del mundo occidental*, trad. Mario de la Cueva, México, Universidad Nacional Autónoma de México, 1983, pp. 160-161.

positiva se basa en la *utilidad* que tenga ésta para los hombres, y la que le sea perjudicial para la mayoría de los ciudadanos, pierde su valor.<sup>139</sup>

En la línea *naturalista*, John Locke, filósofo inglés, quien vivió entre los años 1632 y 1704, padre del *liberalismo político*, y como uno de los pioneros de la idea de los derechos *como límites al poder estatal*;<sup>140</sup> al desarrollar su idea sobre cómo debiera ser un gobierno civil, consideró que el estado natural del hombre es el de *perfecta libertad y de igualdad*, para ordenar sus acciones y disponer de posesiones. Pero lo anterior no significa licencia para destruirse a sí mismo, por lo que esta libertad se encuentra sujeta a una ley, que es *la razón*, la cual enseña a toda la humanidad, que ninguno debe dañar a otro en lo que atañe a su *vida, salud, libertad o posesiones*. La razón también hará, entre otras cosas, que las penas para castigar a los criminales, sean proporcionales a la transgresión y que sirvan para que el criminal repare el daño que ha hecho y se abstenga de recaer en su ofensa.<sup>141</sup>

Pero lo que destaca en el pensamiento de Locke es su idea sobre la *propiedad*, a la que le dedica un capítulo completo para su estudio. En específico, se refiere a la *propiedad privada*, la cual justifica como un derecho natural para poder ejercer el derecho a la auto conservación del género humano. Parte de la idea de que la tierra y todo cuanto contiene pertenecen a la humanidad entera para su propia conservación, pero debe de haber algún medio de apropiación para poderlos usar de manera particular.<sup>142</sup>

El hombre, al extraer las cosas del estado de naturaleza en que se encontraban, les agrega *algo* con su *trabajo*, que hace que las cosas ya no pertenezcan a los demás hombres, sino solo a quien las ha trabajado. Sin embargo, la misma ley de naturaleza –dígase la razón– dicta que esta propiedad tenga la limitación de no acaparar más bienes de los que pueda utilizar para ventaja de su vida, mediante su trabajo, y lo que exceda a lo utilizable será de otros, ya que las cosas no fueron

---

<sup>139</sup> Cfr. *Ibidem*, pp. 172-173.

<sup>140</sup> Cfr. Verdross, Alfred, ... *op. cit.*, nota 138, p. 193.

<sup>141</sup> Cfr. Locke, John, *Segundo tratado sobre el Gobierno Civil: un ensayo acerca del verdadero origen, alcance y fin del Gobierno Civil*, trad. Carlos Mellizo, Bogotá, editorial Tecnos, colección Clásicos del Pensamiento, 2006, pp. 10-14.

<sup>142</sup> Cfr. *Ibidem*, pp. 32-33.

creadas para echarse a perder o para ser destruidas. Esta acumulación de bienes tampoco debe ser con perjuicio para los demás, es decir, una posesión de bienes moderada y sin dañar a nadie.<sup>143</sup>

La línea *racionalista*, representada en Samuel Pufendorf, jurista y filósofo alemán, logra separar el *Derecho Natural* de la *Teología Moral*. Parte de la idea de que el conocimiento sobre los deberes del hombre se encuentra en tres fuentes: la razón, las leyes civiles, y la revelación divina, con estas palabras:

De la primera fuente derivan los deberes más comunes del hombre, sobre todo, los que determinan la sociabilidad con otros hombres; de la segunda, los deberes del hombre en cuanto vive sujeto a un Estado concreto y definido; de la tercera, los deberes del hombre cristiano. De ahí provienen también tres disciplinas distintas, de entre las cuales, la primera es la del Derecho natural, común a todas las gentes; la segunda es la del Derecho civil de cada uno de los Estados, que es tan vario o puede serlo, cuantos son los Estados en los que se ha dispersado el género humano. La teología moral se considera tercera, contrapuesta a aquella otra parte de la teología; se expone en ellas lo que se ha de creer. [...] En el Derecho natural, se afirma que algo se debe hacer porque eso se deduce que es necesario por recta razón de acuerdo con la sociabilidad entre los hombres.<sup>144</sup>

Dada la fragilidad humana ante la adversidad del mundo y de los propios hombres, las leyes naturales muestran cómo se debe comportar el hombre para ser un miembro beneficioso a la sociedad humana, que cultive y mantenga la *sociabilidad*; estas leyes son preceptos de Derecho Natural. La dignidad del hombre, parte de que no sólo se interesa por su supervivencia, sino que también tiene una *alta estima de sí*, de modo tal que, si se ve disminuida esa estima, suele inquietarse tanto como si sufriera un daño en su cuerpo o en sus bienes.<sup>145</sup>

C) *Aportaciones de lo filosófico al mundo jurídico*. A semejanza de lo que describiría más tarde Auguste Comte y sus estadios de la humanidad: teológico, metafísico y positivo, donde los acontecimientos físicos y humanos han sido explicados en causas divinas, luego sobrenaturales, y al final como naturales; del mismo modo ha evolucionado el pensamiento del hombre respecto al Derecho y sus derechos: en la Antigüedad y la Edad Media fueron fundamentados con bases divinas; en la Edad Moderna, primero con bases en una ética superior, luego en la naturaleza

---

<sup>143</sup> Cfr. *Ibidem*, pp. 37 y 41.

<sup>144</sup> Pufendorf, Samuel, *De los deberes del hombre y del ciudadano según la ley natural en dos libros*, trad. de María Asunción Sánchez Manzano y Salvador Rus Rufino, Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Colección Clásicos Políticos, 2002, p. 5-6.

<sup>145</sup> Cfr. *Ibidem*, pp. 35 y 58-59.

del hombre, y al final, como algo que con la *razón* crea el hombre para mantener la sociabilidad, necesaria para la vida humana y para dar vida a su dignidad.

Es importante la doctrina de Vázquez de Menchaca respecto al Derecho de gentes *primario* y *secundario*, el primero basado en la recta razón, grabado en el hombre para la convivencia pacífica de los hombres, y el segundo, formado por consenso entre los hombres y los pueblos para regular la propiedad, el Estado y otros actos; aunada a la teoría de la sociabilidad de Pufendorf, guardan relación con la teoría que más tarde desarrollaría H.L.A. Hart sobre las *reglas primarias* y las *reglas secundarias* en la sociedad para crear el Derecho, que se explicarán en otro lugar.

La doctrina de Locke, proporciona las bases teóricas del *liberalismo político*, el cual reinaría la vida política de Occidente tras la caída de la monarquía francesa, pensamiento sobre el cual también hallaría plataforma el sistema de los Derechos Humanos, como límites a la potestad estatal, pero también como límites a los excesos del *laissez faire*; también aporta la idea de la propiedad privada como un derecho natural, por ser el resultado legítimo de sumar al objeto el *trabajo propio*, derecho que se verá afectado por el derecho del Estado a percibir ingresos, donde el *nivel de trabajo propio*, será uno de los parámetros de la *capacidad tributaria*.

### **2.5.2. Dimensiones política y jurídica.**

Mientras que Locke, Pufendorf y otros contemporáneos escribían sus obras representativas sobre el Derecho Natural, que servirían como base filosófica e ideológica para la construcción de los Derechos del Hombre; en la Inglaterra del siglo XVII se gestaban las condiciones para que los derechos, hoy llamados humanos, pasaran de una *dimensión filosófica* de donde nacieron, a una nueva *dimensión política-jurídica*, donde se les intentaba poner por primera vez en el plano de la práctica política, y en documentos con pretensiones jurídicas.

Aunque el primer antecedente de la creación de un cuerpo normativo con la inclusión de algunos derechos humanos como hoy los conocemos, se encuentra en la *Carta Magna* de 1215, firmada por el rey Juan I de Inglaterra, en realidad no constituía un cuerpo jurídico que de manera sistemática reconociera expresamente y en abstracto los Derechos del Hombre; por lo que sería hasta la

*Petition of Rights* de 1628 el documento normativo que manifestara al rey, *exclusivamente derechos a favor del pueblo inglés*, como el de que los impuestos o créditos no sean otorgados ni recaudados sin el consentimiento del Parlamento, que no se apliquen penas sin previo juicio, pruebas y otras formalidades procesales, como un incipiente derecho a la Seguridad Jurídica, y que se respeten las leyes y la voluntad de los civiles cuando haya necesidad de alojamiento en la ciudad de militares y marinos.<sup>146</sup>

Esta *Petition* sería influyente para que en 1689, a la caída del rey Jacobo II, se redactara la Declaración de Derechos o *Bill of Rights*, documento que se considera como la primera declaración de este tipo en la historia, ya que contiene por primera vez un *catálogo de derechos*, pionera en la inserción de ellos tan importantes para la posteridad como el derecho de petición al soberano sin represalias, la prohibición de reclutar y mantener tropas en el reino en tiempos de paz, la posesión particular de armas para la legítima defensa, la prohibición de multas excesivas y de castigos crueles o inusitados, y la libertad de elección y de ejercicio parlamentario.<sup>147</sup>

A su vez, tanto la redacción de la Petición y la Declaración de Derechos, como las doctrinas sobre el Derecho Natural, principalmente las de John Locke y Samuel Pufendorf, fueron de influencia decisiva para inspirar el contenido de los principales documentos de la Independencia de los Estados Unidos, entre ellos la Declaración de Independencia de 1776, atribuida a Thomas Jefferson, quien fue conocedor del pensamiento inglés; la Declaración de Derechos del Buen Pueblo de Virginia del mismo año; la Constitución estadounidense de 1787 y la Declaración de Derechos de los Estados Unidos, de 1791.<sup>148</sup>

Sin lugar a dudas, el hito por excelencia en la historia de los derechos, lo es la *Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano*, de 1789, como resultado del inicio de la Revolución Francesa en ese mismo año; documento y movimiento

---

<sup>146</sup> Cfr. Soberanes Fernández, José Luis, *Sobre el origen de las declaraciones de derechos humanos*, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM, 2009, pp. 165-178.

<sup>147</sup> Cfr. *Ibidem*, pp. 197-198.

<sup>148</sup> Cfr. *Ibidem*, pp. 163-164. Esta última *Bill of Rights* norteamericana insertó las primeras diez Enmiendas al texto constitucional estadounidense actualmente en vigor.

social que no solamente influenciaron definitivamente al Derecho Francés, sino que junto al movimiento de independencia de los Estados Unidos, inspiraron a los posteriores movimientos de independencia en Latinoamérica, y nutrieron de contenido ideológico y normativo a la mayoría de los textos constitucionales que se redactaron en el siglo XIX, en prácticamente todo el mundo occidental.

Esta Declaración, en sus diecisiete artículos, reconocía la mayoría de los derechos de las posteriores declaraciones y otros instrumentos normativos del siglo XX, entre ellas la *libertad e igualdad* entre los hombres en derechos, la propiedad, la seguridad, la resistencia a la opresión, la participación en política, la presunción de inocencia, las libertades de consciencia y de expresión, e insertaba las nociones de *equidad y proporcionalidad* en materia tributaria.

Su artículo 13 establecía lo siguiente:

Artículo 13. Para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de administración, resulta indispensable una contribución común, la cual debe repartirse equitativamente entre los ciudadanos, de acuerdo con sus capacidades.<sup>149</sup>

Otros derechos tributarios fueron expresados en las siguientes Declaraciones de Derechos francesas de la época. En la de 1793, su artículo 20 establecía:

Article 20. - Nulle contribution ne peut être établie que pour l'utilité générale. Tous les citoyens ont le droit de concourir à l'établissement des contributions, d'en surveiller l'emploi, et de s'en faire rendre compte.<sup>150</sup>

Su traducción es la siguiente:

Artículo 20.- Ninguna contribución no puede ser establecida más que por utilidad general. Todos los ciudadanos tienen el derecho de concurrir al establecimiento de las contribuciones, de supervisar su empleo, y de que se le rindan cuentas.

Este artículo amplía el destino de las contribuciones a la utilidad general y no sólo a mantener la fuerza pública y la administración; el sentido democrático de ellas, facultad que hoy en México se ejerce a través de la discusión de origen siempre en

---

<sup>149</sup> Cfr. Comisión de Derechos Humanos del Estado de México, "Declaración de los derechos -- hombre y del ciudadano, 1789", *Derechos Humanos. Órgano Informativo de la Comisión de Derechos Humanos del Estado de México*, Toluca, número 30, marzo-abril de 1998, pp. 111-113, <http://www.juridicas.unam.mx/publica/rev/indice.htm?r=derhum&n=30> [última visita: 02-06-2019].

<sup>150</sup> Conseil Constitutionnel, "Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen", *Constitution du 24 juin 1793*, página web <https://www.conseil-constitutionnel.fr/les-constitutions-dans-l-histoire/constitution-du-24-juin-1793> [última visita: 02-06-2019].



la Cámara de Diputados; y el derecho de supervisar y rendición de cuentas, que se han traducido en el sistema jurídico mexicano, en las facultades de fiscalizar la Cuenta Pública por las Auditorías del Congreso de la Unión y de los estados, del Informe que cada año rinde el Ejecutivo Federal ante el Congreso; y de cuño más reciente, el reconocimiento del derecho a la transparencia y la información del artículo 6 de la Constitución Federal.

Por último, en la Declaración francesa de 1795 del Preámbulo de la Constitución del mismo año, su artículo 16 se vuelve a mencionar que las contribuciones se establecen para la utilidad general y deben ser repartidas entre los tributantes en razón de sus posibilidades.<sup>151</sup>

Estas son las aportaciones más importantes que el pensamiento político jurídico para la posterior positivización de los Derechos Humanos, en especial, los que el pensamiento francés en sus Declaraciones daría al mundo en materia tributaria.

### **2.5.3. Dimensión jurídica y la universalización de los derechos.**

El siguiente paso en la evolución de los Derechos Humanos dentro de su nueva dimensión *político-jurídica*, es su pretensión de adquirir *universalidad*, a través de su inclusión en instrumentos internacionales orientadores y *vinculantes*.

Transcurrida la conflagración mundial en 1945, tras conocerse los horrores de esta guerra, y para evitar en el futuro acontecimientos semejantes, fue necesaria la creación de un nuevo organismo internacional que reemplazara a la otrora ineficaz Sociedad de las Naciones. Con la creación de la Organización de las Naciones Unidas, surgieron los más importantes instrumentos jurídicos internacionales en materia de Derechos Humanos, tales como la *Carta de las Naciones Unidas* de 1945 y la *Declaración Universal de los Derechos Humanos* de 1948, instrumentos que inaugurarían una nueva etapa de los derechos; instrumentos que aportaron contenido a los dos tratados universales vinculantes más importantes en materia de los Derechos Humanos hasta la fecha: el *Pacto*

---

<sup>151</sup> Cfr. Conseil Constitutionnel, “Déclaration des droits et des devoirs de l’homme et du cito -- yen”, *Constitution du 22 août 1795*, <https://www.conseil-constitutionnel.fr/la-constitution/les-constitutions-de-la-france> [última visita: 02-06-2019].



*Internacional de Derechos Civiles y Políticos*, y el *Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales*; ambos de 1966.

A su vez, a nivel continental o regional, surgieron organismos con propósitos semejantes, tales como la Organización de Estados Americanos, creada en 1948, y el Consejo de Europa en 1949; ambas organizaciones crearon instrumentos para la protección de los Derechos Humanos para sus respectivas regiones: para Europa, el *Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales*, de 1950; y para el continente americano, la *Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre*, de 1948; y el más importante para nuestra región, por su indudable fuerza vinculante: la *Convención Americana sobre Derechos Humanos*, de 1969.

En otras latitudes del orbe se han elaborado algunos instrumentos en materia de Derechos Humanos, que no se habían integrado a esta corriente de la protección regional de los derechos, y cuyo contenido, en algunos aspectos resulta interesante. Así se tiene la *Carta Africana sobre Derechos Humanos y de los Pueblos*, de 1981;<sup>152</sup> y la *Declaración de los Derechos Humanos en el Islam*, de 1990.<sup>153</sup>

En el caso del primero de estos instrumentos, en un sólo tratado *vinculante*, engloba tanto los Derechos Civiles y Políticos como los Económicos, Sociales y Culturales; además, añade en sus artículos del 19 al 24, *los Derechos de los Pueblos*, considerados Derechos Humanos de *tercera generación*, no incluidos al menos, en el sistema interamericano, donde destacan los *Derechos al Desarrollo* y a la *Paz*.

---

<sup>152</sup> Adoptada el 27 de junio de 1981 y en vigor a partir del 21 de octubre de 1986, versiones oficiales en inglés y francés. <https://au.int/en/treaties/african-charter-human-and-peoples-rights> [última visita: 02-06-2019]. Versión en español en el portal de la oficina del ACNUR <http://www.acnur.org/t3/fileadmin/scripts/doc.php?file=t3/fileadmin/Documentos/BDL/2002/1297> [última visita: 02-06-2019].

<sup>153</sup> Publicada en la Resolución número 49/19-P, durante la 19ª Conferencia Islámica de Ministros del Exterior, reunidos en el Cairo, Egipto, del 31 de julio al 5 de agosto de 1990, como una guía general para Estados miembros en el campo de los Derechos Humanos; texto oficial en el portal de *Organization of Islamic Cooperation*, <http://www.oic-oci.org/english/conf/fm/19/19%20oicfm-political-en.htm#RESOLUTION%20NO.%2049/19-P> [última visita: 02-06-2019]. Hay una versión en español en <http://www.refworld.org/cgi-bin/texis/vtx/rwmain/opensslpdf.pdf?reldoc=y&docid=50acb1c2> [última visita: 02-06-2019].

En el caso árabe, aunque es un instrumento solamente *orientativo*, reconoce la mayoría de los derechos como lo hace la Declaración Universal, con excepción de la libertad religiosa, al considerar al Islam como la religión indiscutible, por razones históricas ya conocidas. A pesar de ello, en su artículo décimo, señala como *ilícito* ejercer la coerción o aprovecharse de la pobreza o la ignorancia, para obligar al ser humano a *cambiar de religión* o renunciar a ella, cosa que puede ser encomiable, dada la tradición religiosa del mundo árabe. Por otra parte, en el artículo undécimo, de alguna manera también inserta el derecho a la *autodeterminación de los pueblos*, y a la protección de sus riquezas y recursos naturales.

#### **2.5.4. Las generaciones de los Derechos Humanos.**

Algunos especialistas y diversos textos universitarios, utilizan el esquema de las *generaciones de los Derechos Humanos*, como una manera de explicar la aparición de los derechos en el transcurso del tiempo, y conforme a una línea que pudiera parecer evolutiva.<sup>154</sup>

Los derechos de *primera generación* surgen a partir del siglo XVIII, con las Declaraciones de Derechos, norteamericana y francesa, derechos reflejados también en la mayoría de las constituciones del siglo XIX, como límites del Estado frente al individuo. Se les identifica con los derechos *civiles y políticos*.

Los derechos de *segunda generación* surgen en el siglo XX con las consideradas primeras constituciones *sociales*: la mexicana de 1917; y la de Weimar, de 1919. En instrumentos internacionales, con la Declaración Universal de 1948 y el Pacto Internacional de *Derechos Económicos, Sociales y Culturales*, de 1966. Se identifican con este último tipo de derechos, los cuales son derechos de *clase o colectivos*, como los derechos al trabajo y salario justo, a la asociación sindical, a la seguridad social, a la educación, a un nivel de vida adecuado, a la salud, a la cultura, entre otros.

---

<sup>154</sup> Cfr. Gálvis Ortiz, *op. cit.*, nota 125, p. 60.

Los llamados Derechos Humanos de *tercera generación*, conocidos también como *Derechos de Solidaridad* o Derechos de los Pueblos, corresponden no solo a un individuo, clase o colectividad, sino que pertenecen a la *Humanidad entera*, como integrantes de la comunidad mundial; entre ellos se encuentran el derecho a la paz, a la autodeterminación, y principalmente al *desarrollo*, del que se hablará en otro apartado.<sup>155</sup>

Aunque casi nadie suele citar la fuente original de este esquema generacional, la tesis de las tres generaciones de los Derechos Humanos se le atribuye al jurista checoslovaco Karel Vasak, quien vivió entre 1929 y 2015, nacionalizado francés y quien fuera el primer secretario general del Instituto Internacional de Derechos Humanos de Estrasburgo, y director de la División de Derechos Humanos de la UNESCO.<sup>156</sup>

La idea la escribió en 1977, como parte de un artículo para la revista *El Correo de la Unesco*. El párrafo se transcribe a continuación:

Los derechos que la Declaración Universal estatuye pertenecen a ambas categorías: derechos civiles y políticos, por un lado, y derechos económicos, sociales y culturales, por otro. Pues bien, cabe preguntarse si la evolución reciente de las sociedades humanas no exige que se elabore una tercera categoría de derechos humanos, la de los que el Director General de la Unesco ha calificado de “derechos humanos de la tercera generación”. Mientras los derechos de la primera generación (civiles y políticos) se basan en el derecho a *oponerse* al Estado y los de la segunda generación (económicos, sociales y culturales) en el derecho a *exigir* al Estado, los derechos humanos de la tercera generación que ahora se proponen a la comunidad internacional son los derechos de la *solidaridad*.<sup>157</sup>

Sin embargo, este esquema es criticado por el filósofo argentino Eduardo Rabossi, quien señala imprecisiones al planteamiento de Vasak, como el que los derechos no han surgido por etapas o generaciones sucesivas, sino que se han construido de modo simultáneo; que el ideario francés de libertad, igualdad y fraternidad,

---

<sup>155</sup> Cfr. Aguilar Cuevas, Magdalena, “Las tres generaciones de los derechos humanos”, *Derechos Humanos. Órgano Informativo de la Comisión de Derechos Humanos del Estado de México*, Número 30, Marzo – Abril, 1998, pp. 93-102.

<sup>156</sup> Cfr. Portal *Reaffirming Human Rights for All*, [http://www.un.org/dpi/ngosection/annualconfs/61/bio\\_karel\\_vasak.shtml](http://www.un.org/dpi/ngosection/annualconfs/61/bio_karel_vasak.shtml) [última visita: 02-12-2018].

<sup>157</sup> Vasak, Karel, “La larga lucha por los derechos humanos”, *El correo de la Unesco*, París, Año XXX, número 11, noviembre de 1977, p. 29, edición en español, <http://unesdoc.unesco.org/images/0007/000748/074816so.pdf#48063> [última visita: 02-06-2019].

coincidente con cada generación, no fue pensado para implementarse por etapas, ya que todos los derechos se encuentran entrelazados íntimamente.<sup>158</sup>

Aunque Rabossi tiene razón en algunos puntos de su crítica, el esquema de Vasak logra ilustrar de manera didáctica, cómo apareció en el tiempo, la reflexión teórica sobre los derechos y luego su reflejo en los textos constitucionales: en el siglo XIX con las independencias americanas, los derechos del individuo; en el siglo XIX, con las revoluciones de Rusia y México, la inserción de los derechos de clase; y hasta la segunda mitad del siglo XX, la reflexión en los derechos de la Humanidad.

Este esquema es útil para la investigación, para ubicar en la línea del tiempo, los derechos aquí invocados: Igualdad, Seguridad Jurídica y Derecho al Desarrollo.

#### **2.5.5. Características de los Derechos Humanos.**

En la doctrina académica de los Derechos Humanos, no existe un consenso unánime sobre cuáles son o deberían ser sus características. Hay autores que enlistan no más de cinco y otros exceden de las diez; aunque todos ellos coinciden en algunas características comunes. Para obtener un listado de referencia, no sería conveniente tomar aquellas en las que los autores coinciden. Mejor será tomar algún documento en donde al menos, hayan participado en su elaboración más de un especialista y se haya llegado a algún tipo de consenso para su redacción final.

Se proponen dos instrumentos internacionales: la *Proclamación de Teherán*, de 1968; y la *Declaración y Programa de Acción de Viena*, de 1993.

La *Proclamación de Teherán*, es un documento elaborado en la Conferencia Internacional de Derechos Humanos, llevada a cabo en Teherán, del 22 de abril al 13 de mayo de 1968. En ella participaron representante de 120 Estados, con el propósito de examinar los progresos en materia de Derechos Humanos, a veinte

---

<sup>158</sup> Cfr. Rabossi, Eduardo, “Las generaciones de derechos humanos: la teoría y el cliché”, *Leciones y Ensayos Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires*, Buenos Aires, Abeledo-Perrot, números 69, 70 y 71, 1997/1998, p. 43-51. [http://www.derecho.uba.ar/publicaciones/lye/pub\\_lye\\_numeros](http://www.derecho.uba.ar/publicaciones/lye/pub_lye_numeros) [última visita: 02-06-2019].

años de la Declaración Universal de 1948; en donde se hace un llamado a la comunidad internacional a redoblar esfuerzos para ofrecer a todos los seres humanos una vida libre y digna. En su punto 5, reconoce a los derechos como *inalienables*; y en su punto 13, el carácter de *indivisibles*.<sup>159</sup>

La *Declaración y Programa de Acción de Viena*, aprobada el 25 de junio de 1993, en la Conferencia Mundial sobre Derechos Humanos; la cual fue adoptado por la Asamblea General de las Naciones Unidas en febrero de 1994, a través de la Resolución 48/121. En la Conferencia, participaron aproximadamente 7,000 entidades, entre representantes de 171 países, entre académicos, instituciones nacionales y organismos no gubernamentales.<sup>160</sup>

En el artículo 1 en su párrafo tercero, se establece: “*Los derechos humanos y las libertades fundamentales son patrimonio innato de todos los seres humanos; su promoción y protección es responsabilidad primordial de los gobiernos.*”<sup>161</sup>

El artículo 5, añade:

Todos los derechos humanos son universales, indivisibles e interdependientes y están relacionados entre sí. La comunidad internacional debe tratar los derechos humanos en forma global y de manera justa y equitativa, en pie de igualdad y dándoles a todos el mismo peso. Debe tenerse en cuenta la importancia de las particularidades nacionales y regionales, así como de los diversos patrimonios históricos, culturales y religiosos, pero los Estados tienen el deber, sean cuales fueren sus sistemas políticos, económicos y culturales, de promover y proteger todos los derechos humanos y las libertades fundamentales.<sup>162</sup>

Por lo tanto, las características aportadas por ambos documentos internacionales, son las siguientes:

- |                 |                       |
|-----------------|-----------------------|
| a) Innatos.     | e) Interrelacionados. |
| b) Universales. | f) Globales.          |

---

<sup>159</sup> Cfr. Conferencia Internacional de Derechos Humanos, *Proclamación de Teherán*, en <https://www.acnur.org/fileadmin/Documentos/BDL/2002/1290.pdf> [última visita: 02-06-2019].

<sup>160</sup> Cfr. Naciones Unidas, *Día de los Derechos Humanos 10 de diciembre*, en <http://www.un.org/es/events/humanrightsday/2013/about.shtml> [última visita: 02-06-2019].

<sup>161</sup> Conferencia Mundial de Derechos Humanos, *Declaración y Programa de Acción de Viena*, p. 18. [http://www.ohchr.org/Documents/Events/OHCHR20/VDPA\\_booklet\\_Spanish.pdf](http://www.ohchr.org/Documents/Events/OHCHR20/VDPA_booklet_Spanish.pdf) [última visita: 02-06-2019].

<sup>162</sup> *Ibidem*, p. 19.

c) Indivisibles.  
d) Interdependientes.

g) No jerarquizables.

a) *Innatos*. El ser humano no adquiere derechos de manera posterior, sino desde el momento mismo de iniciar su existencia.

b) *Universales*. Los derechos son de todos los seres humanos, sin excepción alguna.

c) *Indivisibles*. Cada derecho conforma una totalidad que no puede parcializarse o fragmentarse.

d) *Interdependientes*. Consiste en que cada derecho humano se encuentra ligado a los demás derechos, con efectos recíprocos, de modo que la transgresión a alguno de ellos impactará en los otros derechos. La relación entre ellos también consiste en que, para la observancia de alguno de ellos, es necesaria la observancia de todos los demás.

f) *Globales*. Consiste en entenderlos como *un solo bloque de derechos*, no como una tendencia a *globalizar* el catálogo de ellos a través de diversos instrumentos o normativas jurídicas.

g) *No jerarquizables*. Consiste en la inexistencia de categorías cualitativas o cuantitativas entre ellos, de modo que no pueda haber Derechos Humanos superiores a otros, sino que todos ellos gozan de igual jerarquía.

Ya se advierten algunas dificultades en su paso del plano *doctrinario* al plano *jurídico*; esto es, de su paso *del mundo de las ideas a la realidad normativa*.

En el *plano jurídico*, algunas de las características ya enunciadas suelen reducirse o desaparecer de los textos normativos, o agregarse otras. Así, por ejemplo, el artículo 10 de la Constitución Española de 1978, reconoce el carácter *inviolable* de los derechos; y la actual Ley Fundamental Alemana de 1949, los reconoce como *inviolables e inalienables*. De manera implícita, ambos ordenamientos no dejan de reconocer otras características, aunque no las enuncien expresamente.



Durante los trabajos que se llevaron a cabo para reformar el artículo 1 de la Constitución Mexicana, en 2011, no se discutieron los principios de los Derechos Humanos. Así, en el primer dictamen de la Cámara de Diputados, se dijo en un primer momento que estos derechos son *universales, inalienables, imprescriptibles e inderogables*; sin embargo, pasaron al proyecto de decreto del mismo dictamen, como principios de *universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad*; sin que hubiera previa discusión para este cambio, en este o en otros posteriores dictámenes y minutas parlamentarias, sin razonamiento mínimo al respecto. Esto refleja la poca importancia que el Constituyente Permanente tuvo para razonar las características de los Derechos Humanos, cuando es enorme su impacto jurídico.<sup>163</sup>

El hecho de que en el plano doctrinal se enuncien características que no se reflejan en leyes o tratados, o que en estos aparezcan otras, se debe a *dos causas*.

Primera. Algunas características pueden estar contenidas implícitamente en otras. Así, las calidades de *inalienables, inviolables, irrenunciables, imprescriptibles* pueden contenerse en la *universalidad*; ya que los derechos no podrían ser entonces universales o para todos, si tan sólo prescribieran o no se observaran en alguien que haya renunciado a ellos o que los haya enajenado.

Segunda. Conforme los Derechos Humanos se fueron incorporando a cuerpos normativos, aparecieron rasgos de ellos no contemplados en el plano puramente filosófico del Derecho Natural; o en este, se previeron características que en la realidad jurídica no pueden verificarse. Por ejemplo, la idea de *progresividad*, nació sólo a partir de instrumentos jurídicos como el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, o el Pacto de San José de Costa Rica.<sup>164</sup>

---

<sup>163</sup> Cfr. Cámara de Diputados, LX Legislatura, *Dictamen de las Comisiones Unidas de Puntos Constitucionales y de Derechos Humanos, con proyecto de decreto que modifica la denominación del Capítulo I y reforma diversos artículos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en materia de derechos humanos*, Gaceta Parlamentaria, año XII, número 2743-XVI, jueves 23 de abril de 2009, pp. 43 y 48, <http://gaceta.diputados.gob.mx/Gaceta/60/2009/abr/20090423-XVI.pdf> [última visita: 02-06-2019].

<sup>164</sup> Tanto el Pacto Internacional como la Convención Americana, establecen los compromisos



El principio de *inviolabilidad* puede no ser incluidos en un cuerpo jurídico, ya que puede dar lugar a pensar de que estos son *absolutos*, lo cual no puede ser cierto, como ocurre con los derechos a la vida o a la libertad, que con frecuencia deben ser *restringidos*, cuando tiene que haber lugar para acciones de emergencia como en seguridad pública o nacional; o cuando se tiene que aplicar la acción punitiva para sancionar el delito.

La característica de la *no jerarquía de los derechos*, puede cuestionarse en el caso mexicano; ya que el párrafo segundo del artículo 29 Constitucional, establece un catálogo de derechos *no suspendibles*, como al nombre y a la nacionalidad, frente a derechos que sí lo pueden ser, los no contemplados en dicho artículo, tales como el derecho de expresión y al libre tránsito. Esto indica que, en el Derecho mexicano, tenemos derechos humanos de dos *diferentes categorías o jerarquías*: los suspendibles y los no suspendibles.

Hay autores como Boaventura de Souza, que cuestionan la *universalidad* de los Derechos Humanos, por considerar que, tanto estos como su universalidad, son creaciones de Occidente, con un claro discurso liberal y objetivo hegemónico. Por ejemplo, denuncia que en el nombre de los Derechos Humanos se han cometido las peores atrocidades de posguerra, como en Vietnam y en Medio Oriente; y que, la Declaración Universal, fue redactada sin que participara la mayoría de los pueblos del mundo; y que en ella, se reconocen preponderantemente derechos individuales como los derechos civiles y políticos, sobre los económicos, sociales y culturales; y el derecho de propiedad, como el único derecho, durante muchos años, de carácter económico.<sup>165</sup>

---

de los Estados parte, de adoptar todas las medidas necesarias, hasta el máximo de los recursos que dispongan, para lograr la efectividad de los derechos reconocidos en dichos instrumentos. Esto se traduce en una mejora continua y no regresiva de los derechos. Cfr. Vázquez, Luis Daniel y Serrano, Sandra, “Los Principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad: apuntes para su aplicación práctica”, en Carbonell Sánchez, Miguel, y Salazar Ugarte, Pedro (coords), *La reforma constitucional de derechos humanos: un nuevo paradigma*, México, UNAM-Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2011, p. 159. Cfr. Artículos 2.1 del PIDESC y 26 de la CADH.

<sup>165</sup> Cfr. De Sousa Santos, Boaventura, “Hacia una concepción multicultural de los derechos humanos”, en Gómez Isa, Felipe (director) y Pureza, José Manuel, *La protección internacional de los derechos humanos en los albores del siglo XXI*, Bilbao, Universidad de Deusto, 2004, pp. 103-105.

Como un incipiente contra argumento es que, en De Sousa, se cambia la función de la palabra *universalidad*: mientras para los instrumentos internacionales y su doctrina, tiene una función *deóntica* al designar que todo hombre debe tener derecho a tener derechos; para De Sousa tiene una función *político-cultural*, en donde no puede ser universal una creación de la cultura occidental.

La universalidad no significa, ni en el plano *doctrinario* ni en el plano *jurídico*, el deber de imponer o de adoptar por las distintas soberanías o grupos sociales, la filosofía o el catálogo de derechos de la Declaración Universal o de cualquiera de los tratados por ella inspirados; negar universalidad, implicaría un retroceso histórico y aceptar que *debería haber seres humanos con derechos y otros sin ellos*.

En el plano *fáctico*, cada cultura puede crear su propio catálogo de derechos, y en este sentido, pueden ser multiculturales. Pero en todo caso, cuando en cada catálogo se reconozcan *derechos* calificados como *humanos*, por antonomasia serán *universales*, en el sentido de que, desde cada ideario cultural, cada derecho le será aplicable a *todo ser humano*, aun cuando no pertenezca a la cultura de origen.

Finalmente, hay que recordar que las características de los derechos, son categorías del *plano deóntico*. En el plano *fáctico*, se pueden *negar todas sus características*, ya que no siempre se respetan los derechos humanos, y el drama humano ha consistido, desde siempre, en una lucha entre su reconocimiento e implementación, y la negación de los derechos, aún en nombre de los mismos.

#### **2.5.6. Delimitación conceptual: Derechos Humanos, Derechos Fundamentales, y el tipo de Estado.**

El adjetivo *fundamental*, tiene un uso en el lenguaje común para designar que algo sirve de fundamento o es lo principal en algo. En el medio jurídico y político, tiene un uso semejante: designa a un derecho o alguna situación de hecho que tiene la máxima importancia.<sup>166</sup>

---

<sup>166</sup> Cfr. Real Academia Española, *Diccionario de la Lengua Española*, 23<sup>a</sup> ed., Madrid, 2014,

La expresión *Derechos Fundamentales*, se ha popularizado en el argot jurídico del mundo de habla hispana; entendidos como *derechos positivados considerados de la máxima importancia, generalmente incluidos en ordenamientos jurídicos supremos en las naciones de tradición constitucional escrita, o como normas de máxima jerarquía en las naciones con tradición constitucional consuetudinaria*.<sup>167</sup> En palabras más sencillas de Miguel Carbonell, los Derechos Fundamentales “*son derechos humanos constitucionalizados*”.<sup>168</sup>

Los Derechos Humanos asimilados como Derechos Fundamentales, constituyen la *dimensión jurídica* y actual de los Derechos Humanos; la definición propuesta en el párrafo que antecede, será su *concepto jurídico*, para efectos del presente trabajo.

Para determinar la mayor o menor *intensidad* de la presencia de los Derechos Humanos como Fundamentales en un sistema jurídico, resulta necesario ubicar su contexto político; ya que, del tipo de régimen adoptado por cada Estado, dependerá el número de ellos y su importancia.

De acuerdo al esquema propuesto por Zippeluis, los tipos fundamentales de Estado, en cuanto a su tendencia a expandir o limitar su esfera de acción frente al individuo, solamente son dos: el *Estado Totalitario* y el *Estado Liberal*.<sup>169</sup>

El Estado Totalitario, explica el autor alemán, se caracteriza por una *hipertrofia* del Estado, de modo tal que éste busca controlar a toda costa, todos los aspectos de la vida de la comunidad, incluso los de la vida privada. Son típicos ejemplos en el siglo XX, los regímenes de la otrora Rusia estalinista, el Fascismo italiano o el Nacionalsocialismo alemán. En estos regímenes, no existía una libertad personal del individuo previa al Estado, sino que ésta se encontraba condicionada al programa político-ideológico estatal; las libertades de conciencia, de libre tránsito o de expresión se encontraban duramente restringidas, cuando no inexistentes.

---

<http://dle.rae.es/?id=IblVPBC> [última visita: 02-06-2019].

<sup>167</sup> Definición de elaboración propia.

<sup>168</sup> Carbonell, Miguel, *Los derechos fundamentales en México*, México, UNAM-Instituto de Investigaciones Jurídicas, serie Doctrina Jurídica núm. 185, 2004, p. 9.

<sup>169</sup> Cfr. Zippeluis, Reinhold, *Teoría general del Estado*, trad. Héctor Fix-Fierro, México, UNAM-Instituto de Investigaciones Jurídicas, Serie G Estudios Doctrinales, núm. 82, 1985, p. 297-307.

Exigir derechos individuales en este tipo de regímenes, podía ser algo raro o hasta peligroso, porque podría interpretarse como una traición o enemistad contra el Estado.

El Estado Liberal constituye la cara opuesta al Estado Totalitario. Es un régimen donde el Estado tiende a *autolimitar* su esfera de acción frente a la vida de la comunidad o de la persona individual. En este aspecto, el Estado solamente debe garantizar la seguridad y la propiedad de los ciudadanos, y lo demás, lo deja a la iniciativa y libertad de cada quien. Pero no es bondad, sino todo lo contrario. Esta libertad *sin límites*, trajo como consecuencia histórica, que se incrementaran los extremos entre ricos y pobres; un *darwinismo* económico y social, con la explotación laboral para estos últimos, en condiciones muchas veces *infrahumanas*. Hay que recordar que John Locke propuso las bases de un Estado mínimo que sólo vigile el pleno desarrollo de los derechos individuales.

El Estado *Social Liberal*, nació y se encuentra dentro del seno del Estado liberal, como un punto intermedio de tensión entre las tendencias totalitarias y liberales. Con una intervención moderada del Estado en los campos de la economía de mercado, busca limitar el egoísmo y el afán de desarrollo de los individuos, para que el uso de la libertad de unos, no obstaculice el ejercicio de la libertad de otros.<sup>170</sup>

El *Estado Social de Derecho*, es la fórmula jurídica del Estado Social Liberal. Aunque en el siglo XIX ya había nacido la idea sobre el *Estado de Derecho*, atribuida en el plano teórico al jurista alemán Robert von Mohl;<sup>171</sup> en la práctica, la inclusión de los derechos en diversos textos constitucionales no fue suficiente para detener el creciente abuso de las clases poderosas sobre las débiles. Así que fue necesario replantear la teoría.

El creador del concepto *Estado Social de Derecho* fue el jurista alemán Hermann Heller, quien, en 1930, elaboró esta alternativa en su trabajo *Entre el Estado de*

---

<sup>170</sup> Cfr. *Ibidem*, p. 307.

<sup>171</sup> Cfr. Villar Borda, Luis, “Estado de derecho y Estado social de derecho”, *Revista Derecho del Estado*, Bogotá, Universidad Externado de Colombia, núm. 20, diciembre de 2007, p. 74. <http://revistas.uexternado.edu.co/index.php/derest/article/view/705/667> [última visita: 02-06-2019].

*Derecho y la Dictadura.* Señala el autor, que el Estado de Derecho ha resultado insuficiente para otorgar libertad, ya que el legislador no toma en cuenta las relaciones sociales de poder, lo que convierte el Derecho en una expresión de los más fuertes. El Estado Social de Derecho nivela esta balanza, al favorecer a sectores vulnerables, como los del empleo, la mujer, la juventud, la seguridad social, entre otros. La novedad en su propuesta, fue que se incorporan los derechos sobre estos sectores, para crear una nueva *forma de Estado*.<sup>172</sup>

El contexto político de los Derechos Fundamentales fue en principio el *Estado Liberal* del siglo XIX, cuando fueron insertados en diversos textos constitucionales, muchos de los actuales Derechos del Hombre. Sin embargo, en la actualidad solo pueden encontrar su mayor expresión y desarrollo en los *Estados Sociales de Derecho*, tipo adoptado por la mayoría de los países del orbe, con distintos matices e intensidades. Ya no se reportan a la fecha, tipos de Estado Totalitario extremos, como lo fueron en su momento el Fascismo o el Nacionalsocialismo; ni Estados pura y totalmente liberales, como lo fueron las potencias coloniales europeas del siglo XIX. No se niega la existencia de algunos regímenes *autoritarios* o *dictatoriales*, que restringen o niegan algunos derechos humanos, pero estos no son formas ni tipos de Estado, ni formas de gobierno; solamente son modernas formas *impuras* de ejercicio del poder político.<sup>173</sup>

Finalmente, la expresión *Estado Social y Democrático de Derecho*, completaría el esquema ideal del tipo de Estado, donde la observancia de los Derechos Humanos, en cuanto Derechos Fundamentales, sería plena. El calificativo *democrático*, agrega al tipo de Estado, la *forma de ejercer el poder público* en favor del interés general y participativo de *todas* las personas integrantes de un Estado. Las razones finales del ser del Estado y de los Derechos Fundamentales, concurren en *la búsqueda del bienestar de todos y cada uno de sus integrantes*. Las formas no democráticas, aún dentro de un Estado Social de Derecho,

---

<sup>172</sup> Cfr. *Ibidem*, p. 83.

<sup>173</sup> Recuérdese la clasificación aristotélica sobre las formas puras de gobierno, a saber: *monarquía, aristocracia y república*; frente a las impuras de cada una: *tiranía, oligarquía y demagogia*. El autoritarismo o la dictadura, pueden asimilarse a la tiranía u oligarquía. Cfr. Aristóteles, *La política*, trad. de Patricio de Azcárate, libro tercero, capítulo V. <http://www.filosofia.org/cla/ari/azc03096.htm> [última visita: 02-06-2019].

propiciarían desequilibrios contrarios a la justicia social, y a la legitimidad del Estado. Es por ello que la *Democracia*, junto a los *Derechos Humanos*, como derechos positivados, constituyen *parámetros de justicia y legitimidad política*, como lo refería Álvarez Ledesma en la definición de Derechos Humanos aquí adoptada.

Esta es también la fórmula de la Constitución Española de 1978. El párrafo 1 del Artículo 1 establece de manera textual, que España se constituye en un Estado Social y Democrático de Derecho. La Constitución Mexicana de 1917 no contiene esta fórmula; aunque el texto del primer párrafo del artículo 40 sólo establece la forma de gobierno republicana, representativa, *democrática*, laica; y la forma de Estado federal; de manera implícita la Constitución contiene los adjetivos social y de Derecho, por ser esta la esencia del máximo ordenamiento, por la inclusión de los derechos sociales y el principio de Seguridad Jurídica, del que se hablará en otro lugar.

### **2.5.7. Modelos jurídicos de los Derechos Humanos.**

Un sistema en general, puede ser entendido a *grosso modo*, como un conjunto de cosas o conceptos relacionados entre sí. Así, los *sistemas jurídicos*, en palabras de Joseph Raz, deben ser considerados expresamente como “*intrincadas urdimbres de disposiciones jurídicas interrelacionadas*”.<sup>174</sup> Por otro lado, un *modelo* dentro de las ciencias, consiste en cualquier medio para intentar explicar en términos más conocidos o sencillos, una teoría o un fenómeno que se expresa en términos menos conocidos o más complicados.<sup>175</sup>

Los modelos que en esta sección se proponen, intentan explicar la *función* que tienen los Derechos Humanos, en cuanto Derechos Fundamentales, *dentro* de un sistema jurídico enmarcado en un Estado Social y Democrático de Derecho. Estos

---

<sup>174</sup> Tamayo y Salmorán, Rolando, “La teoría de J. Raz sobre los sistemas jurídicos”, *Boletín de Derecho Comparado*, México, UNAM-Instituto de Investigaciones Jurídicas, año XIV, número 42, septiembre-diciembre 1981, p. 1149, quien cita y traduce esta frase de Joseph Raz de su obra en lengua inglesa *The Concept of a Legal System. An Introduction to the Theory of Legal System*, 2ª ed., Oxford, Oxford University Press, 1980, p. 183.

<sup>175</sup> Cfr. Witker, Jorge y Larios, Rogelio, *Metodología jurídica*, México, McGraw-Hill y Universidad Nacional Autónoma de México, 1997, p.75.



modelos son en realidad, *aplicaciones* de Teorías del Derecho ya establecidas y de amplia difusión mundial.

Desde luego, existen otras muchas teorías que, en específico, describen a los Derechos Humanos en cuanto Derechos Fundamentales; como las señaladas por César Landa, quien señala tres modelos: historicista, individualista y estatalista; y seis teorías: liberal, valorativa, institucional, democrático-funcional, jurídico social y garantista procesal; agrupadas en dos grandes teorías: los tres primeros modelos ligados a la Teoría del Estado, y las seis teorías bajo la Teoría Constitucional.<sup>176</sup>

Pero estas y otras muchas más, suelen no partir de un esquema teórico previo, es decir, suelen ser construcciones teóricas *sui generis* de cada autor en la materia, por lo que puede haber tantas teorías como autores; y en general, sin ofrecer una *visión sistémica* de los derechos; o bien, confluir en su construcción, diversos aspectos meta jurídicos, que le restan pureza teórica a sus propuestas.

Es por ello que se han elegido para esta investigación, Teorías del Derecho previas, que en el marco iuspositivista, se han construido, en el primer caso, para dar cuenta global del Derecho; y en los siguientes casos, para dar un enfoque teórico jurídico, pero más específico y sistémico, a los Derechos Fundamentales.

#### **2.5.7.1. Modelo en la Regla de Reconocimiento de H.L.A. Hart.**

El jurista inglés Herbert Lionel Adolphus Hart, quien vivió de 1907 a 1992; plasmó su Teoría del Derecho en su libro *The Concept of Law*; en donde consideró al Derecho, como un *sistema de reglas sociales*, en contraposición a la teoría de John Austin, el cual, en su obra *The Province of Jurisprudence Determined* concibiera al orden jurídico como un *conjunto de órdenes generales respaldadas por amenazas*.

---

<sup>176</sup> Cfr. Landa, César, “Teorías de los derechos fundamentales”, *Cuestiones constitucionales Revista Mexicana de Derecho Constitucional*, México, UNAM-Instituto de Investigaciones Jurídicas, número 6, enero-junio de 2002, [http://www.juridicas.unam.mx/publica/rev/cconst/cont/6/ard/ard3.htm#N\\*](http://www.juridicas.unam.mx/publica/rev/cconst/cont/6/ard/ard3.htm#N*) [última visita: 02-06-2019].



Hart refuta la teoría imperativa de Austin, en el sentido de que ésta es aplicable a la ley penal, pero no así a otro tipo de normas, como las que otorgan facultades a los particulares para celebrar diversos actos jurídicos del ámbito civil. Tampoco explica el carácter auto vinculatorio de las normas jurídicas, respecto del legislador como tal y como particular; ni logra explicar a las normas nacidas en la costumbre. La teoría de Austin tampoco da razón de la continuidad de las normas, cuando un legislador sucede a otro y estas normas permanecen vigentes. La debilidad de esta teoría, se debe a que falta en toda ella la idea de *regla social*.<sup>177</sup>

Para Hart, las *reglas sociales* no solo están compuestas por una conducta externa habitual, sino también por una *actitud* de los miembros del grupo social respecto de dicha conducta, en dos aspectos: en el *externo*, será de crítica social justificada, cuando la conducta se desvíe de la convergente en la sociedad; en el interno, será de una actitud crítica reflexiva, frente a tales modelos de conducta. Las *reglas jurídicas* se diferencian de las demás reglas que establecen obligaciones, por la interacción de dos tipos de reglas a las que Hart llama *reglas primarias* y *reglas secundarias*. Las primeras establecen solamente *obligaciones*; las segundas, *facultades* para crear nuevos deberes y obligaciones.

Las *reglas primarias*, se establecen para restringir conductas dañinas que inhiben la coexistencia en proximidad con otras personas; pero por si mismas, solo tendrían éxito en pequeñas comunidades unidas por estrechos lazos de parentesco o sentimientos y creencias comunes, y solo tendrían como sanción, el miedo de una minoría que no pudiera resistir la presión social. Pero en una comunidad regida solo por este tipo de reglas, habría tarde o temprano, una *falta de certeza* en cuanto a la precisión de alguna determinada regla, el carácter *estático* de dichas reglas sujetas a cambios solo por el uso social, y la *insuficiencia* de la presión social para hacer cumplir las reglas.

---

<sup>177</sup> Cfr. Tamayo Valenzuela, José Alberto, "La teoría del derecho de H.L.A. Hart", *Revista de la Facultad de Derecho de México*, México, Universidad Nacional Autónoma de México-Facultad de Derecho, tomo LII, número 237, enero-junio de 2002, pp. 220-225.

Las *reglas secundarias*, explica el mismo autor Hart, constituyen el remedio para solucionar los defectos de las reglas primarias; y serían para Hart, el paso del mundo *prejurídico* al *jurídico*. La *Regla de Reconocimiento*, remediaría la falta de certeza, al establecer los criterios que debe tener una regla para ser considerada como del sistema, con formas simples o complejas, pero lo esencial, es que sea reconocida como *investida de autoridad*. La *Regla de Cambio*, solucionaría su carácter estático, al facultar a determinadas personas a introducir nuevas reglas o derogarlas por vía legislativa. La *Regla de Adjudicación*, por vía jurisdiccional, remediaría la insuficiencia de la presión social para determinar en lo particular, la transgresión a alguna regla.<sup>178</sup>

La *Regla de Reconocimiento*, según Hart, tiene las siguientes características: es una regla *revestida de autoridad*, que resuelve las dudas sobre la identificación de las reglas primarias de obligación. Es *multiforme*, ya que puede adoptar formas simples o complejas, según el grado de evolución de las sociedades; así, de manera simple puede ser la sola voluntad del monarca o soberano; de manera compleja, propia de las sociedades contemporáneas, lo puede ser una Constitución escrita, la sanción legislativa, los precedentes judiciales, y en general, cualquier texto o práctica que sea revestida de autoridad. Generalmente *no es expresada*, sino que se manifiesta por la manera en que las reglas particulares son identificadas como válidas.

Es también una regla *última*, ya que establece un criterio de validez *supremo*, por encima de cualquier otra fuente del Derecho; aunque este criterio puede dar lugar a facultades legislativas limitadas, como en el caso de países de Constitución escrita, como en Estados Unidos; o ilimitadas, como en el caso de Reino Unido. Como consecuencia de este carácter último, se dice que la validez de la Regla de Reconocimiento no puede ser demostrada, sino que se da por *admitida*; aunque lo correcto, expresa Hart, como una cuestión de hecho: “*no puede ser válida ni*

---

<sup>178</sup> Cfr. Hart, Herbert L.A., *El concepto de derecho*, trad. de Genaro R. Carrió, Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1963, pp. 117-137.

*inválida, simplemente se la acepta como adecuada para ser usada de esta manera.*<sup>179</sup>

Dadas las características anteriores, la Regla de Reconocimiento, en los países de tradición *constitucional escrita*, se encuentra en dicho ordenamiento supremo; ya que este se encuentra revestido de autoridad; ha adoptado la forma escrita; es regla última que establece un criterio de validez superior, donde todos los actos de autoridad y de particulares se reputan *válidos*, cuando se ajustan a los *parámetros* de la Constitución; y aunque en general, la Regla de Reconocimiento no se expresa, se manifiesta como *ley suprema*; v.g. el artículo 133 del Constitución Mexicana, o el artículo VI, párrafo segundo, de la Constitución Norteamericana.

Además, la supremacía constitucional se confirma con el hecho de que, en el sistema jurídico que en la actualidad impera, al menos, en los Estados Unidos<sup>180</sup> y en México,<sup>181</sup> impide que las normas del texto constitucional puedan ser calificadas, dentro de cada sistema, como *válidas o inválidas*; esto es, que derivado de algún proceso de reforma o enmienda a las respectivas normas

---

<sup>179</sup> *Ibidem*, p. 135.

<sup>180</sup> Derivado de la sentencia del caso *Coleman vs. Miller*, de 1939, litigio que surgió a raíz de una propuesta de enmienda a la Constitución Norteamericana, en materia de trabajo infantil; donde se cuestionó la constitucionalidad del proceso de enmienda; la Corte Suprema resolvió que el tema implicaba una cuestión política; lo que modificó el papel de la Corte; a partir de allí, el control es político, y por excepción judicial, para los supuestos no comprendidos en el caso *Coleman*. Cfr. Rodríguez Gaona, Roberto, “¿Puede existir inconstitucionalidad en las normas reformativas de la Constitución? La justicia constitucional y la validez de las normas jurídicas superiores”, *Derechos y Libertades. Revista del Instituto Bartolomé de las Casas*, Madrid, Universidad Carlos III de Madrid, año VI, n. 10, enero-diciembre 2001, pp. 178-179. <http://e-archivo.uc3m.es/handle/10016/1486> [última visita: 02-06-2019].

<sup>181</sup> El artículo 61 de la Ley de Amparo mexicana vigente, establece en su fracción primera, que es improcedente el juicio de amparo contra adiciones o reformas a la Constitución Política; asimismo, de la controversia constitucional 82/2001, se derivaron dos tesis de jurisprudencia, publicadas en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, tomo XVI, septiembre de 2002, bajo los números P./J. 40/2002 y P./J. 39/2002, páginas 997 y 1136, respectivamente, las cuales declaran que la controversia constitucional es improcedente para impugnar el procedimiento de reformas y adiciones a la constitución federal, el cual no es susceptible de control jurisdiccional. Cfr. Suprema Corte de Justicia de la Nación, *El procedimiento de reformas y adiciones a la Constitución Federal, no es susceptible de control jurisdiccional*, México, SCJN-Instituto de Investigaciones Jurídicas, serie Decisiones Relevantes de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, número 2, 2005, pp. 64-65.

constitucionales, estas no puedan ser declaradas por órgano judicial, *constitucionales o inconstitucionales*.

Los Derechos Humanos, en cuanto Derechos Fundamentales insertos en un ordenamiento constitucional, son también parámetros que definen la pertenencia de una norma como integrante del sistema jurídico; por lo que tienen la *función de Regla de Reconocimiento*; o más exactamente, como un criterio integrante de la Regla de Reconocimiento; ya que, en un sistema desarrollado, existen otros criterios que determinan la pertenencia de una norma a tal sistema, como la de ser creada por órgano facultado para ello, no ser contraria a las decisiones políticas fundamentales de organización del Estado y su gobierno, entre otras.

El modelo de la *función de los derechos como Regla de Reconocimiento*, permite explicar que no puedan ser admitidas aquellas normas que puedan violar alguno o varios de los Derechos Humanos constitucionalizados; esta función será propia del órgano legislativo, función que será tratada en apartados posteriores.

#### **2.5.7.2. Modelo sistémico de Gregorio Peces-Barba.**

La palabra *sistemático*, se refiere a que algo sigue o se ajusta a un sistema; en cambio, *sistémico*, es lo relativo a la totalidad de un sistema. La diferencia es muy sutil, pero importante: el primer vocablo se utiliza cuando se *realiza* algo conforme a una idea de método; el segundo, se ocupa cuando se *observa* algo como un todo de partes interrelacionadas.<sup>182</sup>

El enfoque *sistémico*, es el utilizado por el jurista español Gregorio Peces-Barba, en su obra *Curso de derechos fundamentales*, la cual está dividida en dos partes: la primera, estudia los conceptos y fundamentos de los derechos; en la segunda, desarrolla su *teoría jurídica*, de la cual, aquí se hará una síntesis de la misma.<sup>183</sup>

El desarrollo de su teoría jurídica, es semejante a la que ocupan otras obras que tratan el tema de los Derechos Fundamentales, pero lo que lo hace diferente, es la

---

<sup>182</sup> Cfr. Real Academia, *Diccionario...op. cit.*, nota 166, <http://dle.rae.es/?id=Y2DZ4zj>. También Cfr. <http://dle.rae.es/?id=Y2JnrzS> [última visita: 02-06-2019].

<sup>183</sup> Cfr. Peces-Barba Martínez, Gregorio et al., *Curso de derechos fundamentales. Teoría general*. Madrid, Universidad Carlos III de Madrid - Boletín Oficial del Estado, 1995, pp. 353-425.

manera de entender a los Derechos Fundamentales como un *subsistema dentro del sistema jurídico*, como un conjunto de normas organizado en el ordenamiento jurídico.

A decir de Rafael de Asís, la visión de los derechos en Peces-Barba es *dualista*, por tener un componente *ético* y otro *jurídico*; aunque en el desarrollo de la obra, añade otro componente, que es el *social*, donde se puede observar la eficacia de los derechos, aunado al factor *político*; por lo que la visión es en realidad *tridimensional* o *integral* de los derechos.<sup>184</sup>

En la Primera Parte, comienza por considerar que la expresión *Derechos Fundamentales*, es la más adecuada para referirse a los derechos, y descarta otras por considerarlas imprecisas o con cargas ideológicas o filosóficas heterogéneas. Prosigue con la descripción de diversas teorías que niegan o reducen el concepto de los derechos; hace un recorrido de tipo histórico para describir la evolución del concepto Derechos Fundamentales; y concluye con un estudio de lo que considera valores fundamentales que sostienen a los derechos: Libertad, Seguridad Jurídica, Solidaridad e Igualdad.

En la Segunda Parte, desarrolla la Teoría Jurídica de los Derechos; trata temas como los de su universalidad, su relación con el poder político y la realidad social, las funciones de los derechos fundamentales, su clasificación y sus fuentes, las garantías de los derechos, su interpretación y sus límites, su implicación en las relaciones entre particulares, y concluye con el modelo de los derechos adoptado en la Unión Europea.

Para el autor, todo orden jurídico, reputado como sistema, se caracteriza por su unidad, coherencia y plenitud; pero, además, para que *pueda albergar Derechos Fundamentales*, debe contar con los siguientes elementos:

---

<sup>184</sup> Cfr. De Asís Roig, Rafael, “La concepción dualista de los derechos fundamentales de Gregorio Peces-Barba”, *Entre la Ética, la Política y el Derecho. Estudios en homenaje al profesor Gregorio Peces-Barba*, Madrid, Universidad Carlos III de Madrid, volumen I, 2008, pp. 391-392. <http://e-archivo.uc3m.es/handle/10016/9396> [última visita: 02-06-2019].

- a) Un *poder político* que sostenga a la norma básica del ordenamiento y que sea capaz de asumir los valores morales *raíz* de los derechos: Libertad, Seguridad Jurídica, Igualdad y Solidaridad.
- b) Una *norma básica formal y material* de identificación de normas, suprema del sistema jurídico; identificada como la norma secundaria de Hart, que indique direcciones de contenidos de las normas primarias y límites a los mismos; y que también cierre el ordenamiento jurídico, al ser referente de la unidad del sistema y la meta de las demás normas y subsistemas, donde la cadena de validez normativa arranque siempre de esta norma básica.

De manera más exacta, para Peces-Barba, el Derecho como sistema, está formado por subsistemas normativos, que son conjuntos de normas integrados por un *criterio unitario* que les da *coherencia* y que exige no considerar a las normas que lo forman como autónomas, independientes y vinculadas sólo a través de la cadena de *validez*, sino *como* dependientes de los *criterios* que lo identifican.

Para el jurista ibérico, son cuatro *parámetros* los que describen a un subsistema de Derechos Fundamentales inserto en un sistema jurídico moderno:

- a) Su *ubicación* en el sistema jurídico.
- b) El tipo de *unidad* que sostiene al subsistema de Derechos Fundamentales.
- c) Su *contenido normativo*.
- d) Su *función* en el sistema jurídico.

Respecto de su *ubicación*, se encuentra en el nivel más alto de la Constitución, entendida ésta en un sentido material; aunque no es necesario que lo sea en un sentido formal o escrita, porque en países como Reino Unido, o en naciones donde la Constitución solo organiza al Estado, el subsistema de Derechos Fundamentales es de jerarquía constitucional; aunque Peces-Barba advierte incorrecto, identificar Derechos Fundamentales con los constitucionales, ya que algunos Derechos Fundamentales, pueden no ubicarse de manera expresa en el texto constitucional. Por otro lado, los valores superiores, raíz de los derechos, generan *principios de organización* que orientan a los poderes y a las



instituciones; y *principios de interpretación*, que ayudan a la aplicación de otras normas y a la solución de casos difíciles. Pero mientras los principios se esparcen por todo el ordenamiento jurídico y no generan subsistema, los Derechos Fundamentales sí lo generan.

Respecto al tipo de *unidad* que supone, esta procede del *origen común* de los Derechos Fundamentales, de preservar la dignidad humana, a través de los valores superiores de Libertad, Igualdad, Solidaridad y Seguridad Jurídica; por lo que esta raíz común lleva a entender a los derechos como *interdependientes y de mutua implicación*. Para guardar unidad y coherencia, bases de un sistema, se necesitan *dos rasgos formales* y un criterio de interpretación *unitario*: los rasgos son una Constitución como base normativa de los derechos, y una garantía jurisdiccional de estos derechos. El criterio de interpretación unitario, lo proporcionará el órgano que haga las veces de intérprete último, como un Tribunal Constitucional. En otras palabras, se requieren dos tipos de normas: para *guiar*, y para *resolver*.

Esta unidad y coherencia, no es incompatible con la posibilidad de que, dentro de un sistema, o en este caso un subsistema, pueda haber *jerarquías internas*, pero esto será variable para cada sistema determinado; no es posible elaborar un modelo de jerarquía universal. En general, pueden establecerse por el *tipo de fuente*, o por el *tipo de garantía* que protege a cada derecho, o una combinación de ambas. En el caso español, es por el tipo de fuente, con cuatro jerarquías: derechos civiles, que requieren ser desarrollados por *ley orgánica*; derechos a la igualdad y no discriminación, que pueden ser regulados por ley orgánica u ordinaria; derechos políticos, que no requieren regulación por ley orgánica; y derechos económicos, que requieren ley ordinaria para su regulación.<sup>185</sup>

En cuanto al *tipo de normas*, en un subsistema de Derechos Fundamentales, existen las siguientes: a) Normas que regulan la *producción de derechos*, las

---

<sup>185</sup> La ley orgánica en España, según su artículo 81 constitucional, desarrolla los derechos fun fundamentales y las libertades públicas; y requiere mayoría absoluta del Congreso. Es una ley reglamentaria. En el caso mexicano, solamente hay dos jerarquías de derechos, los *suspendibles* y los *no suspendibles*, de acuerdo al artículo 29 de la Constitución federal. En este caso, estamos ante una clasificación por tipo de garantía, *absoluta y relativa*.



cuales se encuentran en las facultades de reforma constitucional o en las leyes ordinarias u orgánicas que las desarrollen; b) Normas que *regulan poderes* para acceder al ejercicio de derechos, como el acceso a la tutela de jueces y magistrados; c) Normas que regulan el *ejercicio de derechos*, que son en general, las normas que contienen derechos fundamentales; y d) Normas *garantizadoras* de los derechos, las cuales son de tres tipos: las que *reconocen* el derecho a la garantía de los derechos; las que *protegen* el ejercicio de los derechos; y las normas que sancionan o *castigan* la violación de los derechos. La primera se refiere al derecho de acceso a la justicia; la segunda, señala los órganos para impartirla y los procedimientos generales que deben seguir; la tercera, se encuentra en general en la ley penal, la cual pertenece a un subsistema distinto, pero interactúa con el de Derechos Fundamentales.

En relación a las *funciones* de los Derechos Fundamentales, estos tienen dos. La primera función, desde un punto de vista objetivo, es la de ser *norma básica de identificación de normas*. Esto vincula al contenido posible y los límites del resto de las normas del sistema, y a su producción, interpretación, y aplicación. Señala el profesor ibérico, que estas normas recogen un sistema de valores y principios, y al ser un elemento fundamental en un ordenamiento, tienen un *efecto de irradiación*, como lo señala el profesor Alexy, que vale para todos los ámbitos del Derecho, que proporciona directrices para la legislación, la administración y la justicia.

La segunda función, desde un punto de vista subjetivo, es la de ser *pretensiones morales justificadas*, de los individuos y de los grupos, en forma de derechos subjetivos, libertades, potestades e inmunidades. En este sentido, los Derechos Fundamentales integran una *moralidad pública*, que permite ejercer a los particulares su moralidad privada, sus propios planes de vida. Esta función moral, se desarrolla a través de cuatro subfunciones: a) la *garantizadora*, la cual crea los espacios para el ejercicio de la libre elección; b) la *participativa*, que hace posible la intervención individual, para insertar como valores políticos, los valores morales; c) la *promocional*, que remueve obstáculos, suple y promueve condiciones para que la persona desarrolle su moralidad privada, cuando sea incapaz por sí

misma para ello; y d) la de *disenso*, que protege de manera jurídica, la conciencia individual frente a deberes impuestos por la mayoría, bajo la forma *objeción de conciencia*.

Como punto final, hay algunos *problemas* que señala Peces-Barba, que plantea la función de los Derechos Fundamentales. El primero, es que puede dar lugar a un *regreso* al Derecho Natural; donde las normas de Derecho Fundamental puedan reducirse a meros principios o valores. Estas normas son *principiales*, ya que, aunque engloban tanto a *principios* como *valores*, como criterios de justicia, *no pierden su calidad normativa*; principios y valores sólo realizables en su incorporación al Derecho Positivo, como un *positivismo corregido*. Los otros problemas, derivan de que las normas *principiales*, al estar formadas por conceptos jurídicos indeterminados, o ante su oscuridad, laguna o antinomia, pueden dar lugar a que, los tribunales incurran en un *fundamentalismo* jurídico, al poderlos interpretar con principios distintos de las normas; e incluso *invadir* la esfera de acción del legislador, si en funciones de tribunal constitucional, valoran opciones políticas, o los razonamientos de la cámara y no solo su aspecto formal. Los tribunales no desarrollan derechos, sólo esclarecen los términos oscuros, o precisan el alcance de conceptos jurídicos abiertos en relación a la Constitución.

#### **2.5.8. Marco jurídico de los Derechos Humanos en México.**

Algunos de los derechos que hoy se identifican como *humanos*, han estado presentes desde el principio en casi todos los textos de rango constitucional del México independiente: desde los *Sentimientos de la Nación*, de 1813; hasta la actual Constitución de 1917; a excepción de la Constitución de 1824 que no los incluía de manera expresa, pero sí el Acta Constitutiva de la Federación, de enero del mismo año.<sup>186</sup>

En la Constitución de 1857, los derechos estuvieron contenidos en los primeros veintiocho artículos, bajo el Título I, Sección I, denominada *De los Derechos del Hombre*. La Constitución de 1917 incorporó, los llamados derechos sociales:

---

<sup>186</sup> Cfr. García Ramírez, Sergio y Morales Sánchez, Julieta, *La reforma constitucional sobre derechos humanos (2009-2011)*, 3ª ed., México, Porrúa-Universidad Nacional Autónoma de México, 2013, pp. 48-51.

educación, derechos agrarios y laborales. El Título Primero, Capítulo I, del texto vigente, se denominó *De las Garantías Individuales*. La razón principal por la que cambió la denominación, del texto del 57 al de 1917, fue la de *vincular en un solo concepto*, la existencia del derecho del gobernado, y su mecanismo de protección *individual*, para superar la inobservancia práctica de los derechos durante el siglo XIX, según denuncia y propuesta de Venustiano Carranza.<sup>187</sup>

Posterior a la entrada en vigor del texto constitucional de 1917, su catálogo de derechos se mantuvo intocado durante las tres cuartas partes del siglo XX, con escasas reformas que no modificaron o ampliaron en lo sustancial su contenido.<sup>188</sup>

A la fecha, México ha suscrito doscientos diez instrumentos relacionados con Derechos Humanos: doce de carácter general, y los demás de temas específicos.<sup>189</sup> La *Carta de las Naciones Unidas* y la *Carta de la Organización de los Estados Americanos*, vinculan a México a dos grandes sistemas internacionales de *promoción y protección* de los Derechos Humanos: el sistema *universal* y el sistema regional o *interamericano*.

#### **2.5.8.1. México en el sistema universal y regional de los Derechos Humanos.**

El *sistema universal*, está comprendido por dos subsistemas, que la doctrina jurídica internacional llama mecanismos *basados en la Carta* de las Naciones, y mecanismos *basados en tratados* o convenciones. Los primeros, se encuentran en órganos y normatividad que pertenecen a la ONU; los segundos, en órganos y normatividad creados en virtud de tratados sobre Derechos Humanos.<sup>190</sup>

---

<sup>187</sup> Véase el discurso de Venustiano Carranza pronunciado en la sesión inaugural del Congreso Constituyente, el 1º de diciembre de 1916, y la 11ª sesión ordinaria del 13 de diciembre del mismo año, donde se aprobó el artículo 1º Constitucional, *Cfr. Diario de los Debates del Congreso Constituyente 1916 - 1917*, tomo I, números 12 y 24, pp. 260-261 y 417 - 428, [http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/cpeum/DD\\_Constituyente.pdf](http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/cpeum/DD_Constituyente.pdf) [última visita: 02-06-2019].

<sup>188</sup> *Cfr.* Cámara de Diputados LXIII Legislatura, *Reformas constitucionales por artículo*, [http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/cpeum\\_art.htm](http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/cpeum_art.htm) [última visita: 02-06-2019].

<sup>189</sup> *Cfr.* Suprema Corte de Justicia de la Nación, *Tratados internacionales de los que el Estado Mexicano es parte en los que se reconocen Derechos Humanos*, <http://www.internet2.scjn.gob.mx/red/constitucion/> [última visita: 02-06-2019].

<sup>190</sup> *Cfr.* Villagra de Biedermann, Soledad, “El sistema universal de derechos humanos: los me--

El *subsistema basado en la Carta* tuvo dos etapas históricas: una de 1946 al año 2006, con la *Comisión de Derechos Humanos*, integrante del Consejo Económico y Social de la ONU, el cual examinaba y vigilaba la situación de los Derechos Humanos a nivel mundial, a través de dos mecanismos: por país o por tema. A partir de 2006, la Asamblea General de la ONU, estableció el *Consejo de Derechos Humanos*, que sustituye a la anterior Comisión. Este nuevo organismo está compuesto por 47 Estados, depende ahora de la Asamblea General de Naciones Unidas; cuenta con tres mecanismos de vigilancia: *Examen Periódico Universal*; las *denuncias* individuales, y los *procedimientos especiales*; que en su conjunto, crean una compleja red de Relatores Especiales y Grupos de Trabajo, que evalúan la situación de los derechos en 192 naciones.<sup>191</sup>

El *subsistema basado en tratados o convenciones*, crea órganos específicos para cada tratado o convención, para la vigilancia y supervisión de las obligaciones en Derechos Humanos contraídas en cada uno de ellos. En la actualidad, existen diez órganos que derivan de tratados, nueve *comités y un subcomité*, de los cuales para esta investigación, sólo son de relevancia:<sup>192</sup>

- 1) *Comité de Derechos Humanos*. México reconoce su competencia hasta el año 2002. DOF 3 de mayo de 2002.
- 2) *Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales*. México todavía no se adhiere a su Protocolo Facultativo, por lo que todavía no puede conocer sobre denuncias individuales cometidas en nuestro país.

Según la Secretaría de Relaciones Exteriores, México ha presentado 45 informes a los mecanismos de protección universal, desde el año 1976 a la fecha.<sup>193</sup>

---

nismos convencionales y los mecanismos basados en la Carta”, en González Feldmann, Cynthia, *El Paraguay frente al sistema internacional de los derechos humanos*, Montevideo, Konrad Adenauer Stiftung, 2004, p. 141

<sup>191</sup> Vid. Oficina del Alto Comisionado de las Naciones Unidas para los Derechos Humanos, <http://www2.ohchr.org/spanish/bodies/chr/background.htm> [última visita: 02-06-2019].

<sup>192</sup> Cfr. Suprema Corte, *Tratados Internacionales...*, *op. cit.*, nota 189. Hay un Comité para cada una de las siguientes problemáticas: discriminación racial, discriminación contra la mujer, tortura, derechos del niño, trabajadores migrantes, discapacidad y desapariciones forzadas. El subcomité es para prevenir la tortura.

<sup>193</sup> Cfr. Secretaría de Relaciones Exteriores, *Órganos de supervisión de tratados*,

El sistema interamericano, cuenta con dos mecanismos de promoción y protección a los derechos: uno basado en la *Carta* de la OEA, la *Comisión Interamericana de Derechos Humanos*; y otro basado en tratado, la *Corte Interamericana de Derechos Humanos*. La Carta de la OEA ha sido ratificada en la actualidad por 35 naciones del continente, por lo cual, la Comisión tiene competencia sobre todas ellas.<sup>194</sup> La Corte Interamericana, en cambio, tiene competencia en sólo 25 naciones, las que han ratificado la Convención Americana de Derechos Humanos que le da origen.<sup>195</sup>

La Comisión Interamericana, fue creada en Santiago de Chile en 1959. Tiene su sede en Washington, Estados Unidos; y está integrada por siete personas elegidas por la Asamblea General de la OEA. En general, se encarga de observar, analizar e investigar la situación de los Derechos Humanos en los Estados miembros; puede realizar estudios *in loco*, elaborar informes de sus resultados; recibir *denuncias individuales* por violaciones a Derechos Humanos, de ser procedentes, representar dichas causas ante la Corte Interamericana; emitir *recomendaciones* a los Estados miembro; y cuenta con *Relatorías Temáticas* para dar atención específica a ciertos grupos humanos en situación histórica de vulnerabilidad.<sup>196</sup>

La Corte Interamericana, es la instancia *jurisdiccional* del sistema continental, cuya instalación se llevó a cabo en septiembre del año 1979, y su Estatuto fue aprobado por la Asamblea General de la OEA en agosto de 1980.<sup>197</sup> Se integra por siete jueces, para un periodo de seis años cada uno, elegidos a título personal en la Asamblea General de la OEA. Tiene dos tipos de competencia: la *contenciosa* y la *consultiva*; esta última se encarga de resolver consultas que los Estados miembros someten a la Corte, de diversos temas en Derechos Humanos

---

<http://www.gob.mx/sre/acciones-y-programas/organos-de-supervision-de-tratados> [última visita: 02-06-2019].

<sup>194</sup> Cfr. Color Vargas, Marycarmen, *Fuentes del derecho internacional de los derechos humanos*, México, Comisión de Derechos Humanos del Distrito Federal, Suprema Corte de Justicia de la Nación, Oficina en México del ACNUDH, 2013, pp. 28-29.

<sup>195</sup> Cfr. Corte Interamericana de Derechos Humanos, *Historia de la Corte Interamericana de DH*, 2° párrafo, <http://www.corteidh.or.cr/historia.cfm> [última visita: 02-06-2019].

<sup>196</sup> Cfr. Cañado Trindade, Antonio Augusto, “El sistema interamericano de protección de los derechos humanos (1948-2002)”, en Gómez Isa, Felipe, y Pureza, José Manuel, *op. cit.*, nota 165 p. 552.

<sup>197</sup> Cfr. Corte Interamericana, *Historia...*, *op. cit.*, nota 195, 6° y 7° párrafos.

regionales, como la interpretación de tratados y sus alcances jurídicos. Además, emite *medidas provisionales*, a favor de personas en situación de riesgo.<sup>198</sup>

Tiene su sede en la ciudad de San José de Costa Rica; y aunque para México la Convención le es obligatoria desde 1981; ha aceptado su competencia contenciosa hasta el 16 de diciembre de 1998. A la fecha, de los 379 casos contenciosos que ha conocido la Corte, 11 corresponden a México, de los cuales dos destacan por su impacto en el sistema jurídico mexicano: *Castañeda Gutman vs México*, sentencia de 6 de agosto de 2008 y; *Radilla Pacheco vs. México*, sentencia de 23 de noviembre de 2009.<sup>199</sup>

Gabriela Ríos mencionó en 2014, que en materia tributaria, esta Corte no había emitido ningún criterio vinculante para México;<sup>200</sup> situación que continúa hasta el día de hoy, al constatarse que la CorteIDH no ha conocido ningún asunto en esta materia, según los informes anuales de dicho órgano jurisdiccional.<sup>201</sup>

Sin embargo, el sistema universal ya ha conocido sobre algunos casos en materia fiscal, resueltos al seno del Comité de Derechos Humanos, que se relacionan con el *derecho a la igualdad y no discriminación*. El caso de los señores Pohl y otros *vs. Austria* de 2003, fue el primero en que se sustentó ante un organismo del sistema universal de Derechos Humanos.<sup>202</sup> Se argumentó que la contribución para la construcción del alcantarillado, era discriminatoria y violaba el artículo 26 del PIDCP, al gravar de manera igual a parcelas rústicas y urbanas, pero aplicaba un procedimiento de cálculo más oneroso para las primeras. El Comité admitió el asunto como un caso de *discriminación indirecta por condición de residencia*, pero

---

<sup>198</sup> Cfr. Cançado Trindade, *op. cit.*, nota 196, pp. 557, 562 y 568.

<sup>199</sup> Vid. Corte Interamericana de Derechos Humanos, *Casos Contenciosos*, [http://www.corteidh.or.cr/cf/Jurisprudencia2/busqueda\\_casos\\_contenciosos.cfm?lang=es](http://www.corteidh.or.cr/cf/Jurisprudencia2/busqueda_casos_contenciosos.cfm?lang=es) [última visita: 02-06-2019].

<sup>200</sup> Cfr. Ríos Granados, Gabriela, “Derechos humanos de los contribuyentes, a la luz del artículo 31, fracción IV, constitucional y de las convenciones internacionales sobre derechos humanos”, en RÍOS Granados, Gabriela (coord.), *Derechos humanos de los contribuyentes*, México, Universidad Nacional Autónoma de México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2014, p. 59

<sup>201</sup> Vid. Informes Anuales de 2014 al 2018, publicados por la Corte Interamericana de Derechos Humanos, <http://www.corteidh.or.cr/informe-anual.html> [última visita: 02-06-2019].

<sup>202</sup> Cfr. O’Donnell, Daniel, *Derecho internacional de los derechos humanos: normativa, jurisprudencia y doctrina de los sistemas universal e interamericano*, 2ª ed., México, Oficina en México del Alto Comisionado de las Naciones Unidas para los Derechos Humanos y Tribunal Superior de Justicia del Distrito Federal, 2012, p. 958.



la resolución fue adversa para los quejosos, ya que el Comité estimó que esta diferenciación tenía bases objetivas y razonables, por la cuantía de las superficies edificables y la diferencia en el costo de construcción entre los predios rústicos y los urbanos o edificables.<sup>203</sup>

Los otros asuntos son los casos Aurelio Gonçalves y otros vs. Portugal de 2007 y Fernando Machado vs. Portugal de 2008, que expusieron ante el Comité idénticos supuestos de hecho, sobre las propinas gravadas que reciben los empleados que reparten juego en los casinos, respecto de las propinas que reciben camaristas del mismo casino y otras ocupaciones con propinas no sujetas a gravamen alguno. El Comité admitió el caso como una *posible discriminación por condición profesional*, pero su análisis concluyó que el trato fiscal diferente obedece a que las propinas que reciben los crupieres son muy superiores en cuantía a las que reciben otros empleados; además de provenir de una relación laboral y que son depositadas en un fondo común, lo que no ocurre con las que reciben como donaciones a título personal los artistas callejeros sin relación laboral; por lo que no se demostró la violación al artículo 26 del PIDCP.<sup>204</sup>

Aun sus resultados desfavorables, estos casos son un importante precedente para México, ya que muestra que las instancias internacionales en Derechos Humanos, pueden conocer de asuntos fiscales, cuando se implique violación a los derechos reconocidos en los tratados respectivos. A la fecha, no se han vuelto a presentar asuntos de este tipo ante el Comité de Derechos Humanos.<sup>205</sup> Sus resoluciones no tienen el carácter vinculante como las sentencias de la Corte Interamericana, pero su cumplimiento es debido a la fuerza política que implica la suscripción a los tratados que le reconocen competencia, entre ellos México, y a la presión de la

---

<sup>203</sup> Cfr. Comité de Derechos Humanos, *Dictamen de la Comunicación número 1160/2003*, Godfried Pohl, Ingrid Pohl, Wolfgang Mayer y Franz Wallmann vs. Austria, CCPR/C/81/D/1160/2003, 23 de agosto de 2004, párr. 2.5., 3.2 y 9.3.

<sup>204</sup> Cfr. Comité de Derechos Humanos, *Dictamen de la Comunicación número 1565/2007*, Aurelio Gonçalves y otros vs. Portugal, CCPR/C/98/D/1565/2007, 30 de abril de 2010; y Cfr. Comité de Derechos Humanos, *Dictamen de la Comunicación número 1783/2008*, Fernando Machado Bartolomeu vs. Portugal, CCPR/C/100/D/1783/2008, 01 de noviembre de 2010; en ambos documentos, párrafos 2.1 a 2.3., 3, y los de su parte resolutive.

<sup>205</sup> Información disponible hasta octubre de 2017. Cfr. Comité de Derechos Humanos, *Análisis de la Jurisprudencia del Comité*, <https://www.ohchr.org/sp/hrbodies/ccpr/pages/ccprindex.aspx> [última visita: 02-06-2019].



comunidad internacional que representaría su incumplimiento. De algún modo, y aunque *subsidiaria*, representa una *cuarta instancia* en materia de justicia fiscal.

#### **2.5.8.2. La reforma constitucional en Derechos Humanos de junio de 2011.**

México es supervisado por cuatro mecanismos que emiten *recomendaciones*: el Examen Periódico Universal; el Consejo de Derechos Humanos; los Comités de tratados; y de la Comisión Interamericana. Entre 1994 y 2013, estos órganos en su conjunto, han emitido 1,885 recomendaciones a México para cumplir con sus compromisos internacionales en la materia.<sup>206</sup>

En diciembre del año 2003, la Oficina de las Naciones Unidas para los Derechos Humanos en México, la ONU-DH México, presentó un documento denominado *Diagnóstico sobre la situación de los Derechos Humanos en México*; elaborado por consultores nacionales para presentar los resultados de una revisión a diversas situaciones nacionales relacionadas con Derechos Humanos, llevada a cabo durante el segundo semestre de dicho año. En este, también se han vertido 31 recomendaciones al Estado mexicano, muchas de las cuales coinciden con posteriores iniciativas y reformas al texto constitucional mexicano, llevadas a cabo en los años posteriores. Por su trascendencia, se transcribe la primera y la más importante para efectos de este apartado.

1. Reformar la Constitución para incorporar el concepto de derechos humanos como eje fundamental de la misma, y reconocer a los tratados de derechos humanos una jerarquía superior a los órdenes normativos federal y locales, con el señalamiento expreso de que todos los poderes públicos se someterán a dicho orden internacional cuando éste confiera mayor protección a las personas que la Constitución o los ordenamientos derivados de ella. Además, establecer un programa para el retiro de las reservas y declaraciones interpretativas y ratificar los tratados internacionales pendientes en materia de derechos humanos.<sup>207</sup>

El 4 de mayo del año siguiente, el Ejecutivo Federal presentó una iniciativa de reforma constitucional ante el Senado de la República, la cual pretendía reformar diversos artículos de la Constitución, en materia de Derechos Humanos. En la

---

<sup>206</sup> Cfr. Anaya Muñoz, Alejandro y García Campos, Alán (compiladores), *Recomendaciones Internacionales a México en materia de derechos humanos. Contrastes con la situación en el país.*, México, Oficina en México del Alto Comisionado de las Naciones Unidas para los Derechos Humanos, 2014, p. 7.

<sup>207</sup> Kompass, Anders (coord.), *Diagnóstico sobre la situación de los Derechos Humanos en México*, México, Oficina del Alto Comisionado de las Naciones Unidas para los Derechos Humanos en México, 2003, p. VII.

Exposición de Motivos de dicha Iniciativa, después de un recorrido histórico de los Derechos Humanos y de una comparativa con otras Constituciones del orbe, se pide su reconocimiento expreso, y reformar el nombre del Capítulo I, Título I, de la Carta Magna, para que se titule, De los Derechos Fundamentales, y cambiar la palabra *otorgar*, por la de *reconocer*.<sup>208</sup>

Años más tarde, en 2009, México fue objeto de un primer ciclo de revisión por parte del Examen Periódico Universal. En el Informe presentado ante el Consejo, se precisan de nueva cuenta, recomendaciones en el sentido de que las normas internacionales de Derechos Humanos *tengan rango constitucional*, no obstante los avances como la supresión de la pena de muerte en 2005, y las bases constitucionales del sistema de justicia penal acusatorio en el 2008.<sup>209</sup>

La iniciativa de fecha 24 de abril de 2008, una de muchas presentadas para la reforma constitucional de 2011; fue elaborada por un grupo parlamentario creado por la Ley para la Reforma del Estado, de 2007.<sup>210</sup> Su Exposición de Motivos, hizo referencia expresa a la recomendación del *Diagnóstico sobre la situación de los Derechos Humanos en México*, a la cual se refirió así:

Dicho diagnóstico parte de las necesidades identificadas por la Oficina del Alto Comisionado en materia de derechos humanos que entre otras cosas recoge las múltiples recomendaciones que organismos intergubernamentales de derechos humanos han realizado al Estado mexicano y hace patente la necesidad de que el derecho internacional de los derechos humanos, plasmado en los tratados internacionales en la materia, sean eje rector y complementario de los derechos que ya la Constitución reconoce.<sup>211</sup>

La reforma de junio de 2011, al cumplir con muchas de las recomendaciones dadas con anterioridad, recibió diversas expresiones de encomio de muchos de los Estados participantes durante el *segundo ciclo de revisión* a México del Examen Periódico Universal en 2013, exhortándolo a examinar con miras de retiro, todas

---

<sup>208</sup> Cfr. Senado de la República LXIII Legislatura, *Gaceta del Senado*, LIX/1SPR-1/1367, miércoles 5 de mayo de 2004, <http://www.senado.gob.mx/index.php?ver=sp&mn=2&sm=2&id=1367> [última visita: 02-06-2019].

<sup>209</sup> Cfr. Asamblea General de las Naciones Unidas, *Informe del Grupo de Trabajo sobre el Examen Periódico Universal México*, Consejo de Derechos Humanos, A/HRC/11/27, 5 de octubre de 2009, párrafos 14, 23, 93.4 y 93.5.

<sup>210</sup> Cfr. García Ramírez, y Morales Sánchez, *op. cit.*, nota 186, p. 61.

<sup>211</sup> Cámara de Diputados LXIII Legislatura, *Gaceta Parlamentaria*, año XI, número 2492-III, jueves 24 de abril de 2008, p. 41.

las reservas formuladas a instrumentos internacionales de Derechos Humanos, firmar y ratificar otros tratados internacionales pendientes.<sup>212</sup>

La reforma constitucional de junio de 2011 tuvo cuatro ejes fundamentales:

- 1) Establecer parámetros generales de los derechos humanos.
- 2) Reforzar los derechos de asilo y refugio.
- 3) Extender los derechos y sus garantías a los extranjeros.
- 4) Reforzar la estructura y función de la Comisión Nacional de los Derechos Humanos.

Para la presente investigación, sólo es de importancia el primero de los cuatro ejes mencionados, por ser de alcance general para todo el orden jurídico nacional. Los parámetros generales de los derechos, se encuentran en los reformados artículos 1 y 29 de la Constitución; además del cambio en la denominación del Capítulo I, Título Primero de este ordenamiento. Se recuerdan estas reformas:

- a) Llamar *Derechos Humanos* a las anteriores garantías individuales.
- b) El cambio de la noción *otorgar*, por *reconocer* derechos.
- c) La noción *bloque de constitucionalidad* de Derechos Humanos: como unidad de igual jerarquía entre los contenidos en la Constitución y los contenidos en tratados internacionales de la materia.
- d) Los principios de su *interpretación: conforme* a la Constitución y a tratados en la materia; y en favor de la protección más amplia *pro persona*.
- e) Las obligaciones estatales: promover, respetar, proteger y garantizar los derechos; y prevenir, investigar, sancionar y reparar sus violaciones.
- f) Sus principios rectores: universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad.
- g) La prohibición de discriminar con base en condiciones personales, sociales, o culturales, como el origen étnico, la edad, las discapacidades, entre otras.

---

<sup>212</sup> De entre los Estados que felicitaron a México por su reforma constitucional, están: Francia, Filipinas, Hungría, Japón, Marruecos, Paraguay, República Checa, Rusia y Venezuela. De un total de 176 recomendaciones a México, las diez primeras se refieren a retiro de reservas, firma y/o ratificación de tratados. *Cfr.* Asamblea General de las Naciones Unidas, *Informe del Grupo de Trabajo sobre el Examen Periódico Universal México*, Consejo de Derechos Humanos, A/HRC/25/7, 11 de diciembre de 2013, párrafos 22 a 134, y 148.1 a 148.10.

- h) Bloque de *derechos pétreos*: no discriminación, personalidad jurídica, vida, integridad personal, protección a la familia, nombre, nacionalidad, niñez, derechos políticos, legalidad y no retroactividad, entre otros del artículo 29.

Aunque no forma parte de la reforma constitucional de 2011, es de importancia la sentencia de la Corte Interamericana del caso *Radilla Pacheco vs México*; debido a que obliga al Estado mexicano a adoptar medidas legislativas sobre desaparición forzada y fuero militar; pero sobre todo, para que el Poder Judicial implemente el llamado *control de convencionalidad*, en donde los jueces, en la aplicación de la norma interna al caso concreto, debe también observar la norma de la Convención Americana.<sup>213</sup>

En virtud de esta sentencia, y de su interpretación por el Pleno de la SCJN, se ha establecido a partir de octubre de 2011, un sistema de *control híbrido*, donde una norma que contravenga algún derecho, puede esta ser declarada *inconvenicional* o inconstitucional por los juzgadores de la materia constitucional, y de acuerdo a las respectivas competencias y procedimientos, en algunos casos esta declaratoria puede tener efectos generales; los demás jueces locales y federales sólo pueden *inaplicar* la norma y no declarar su inconvenicionalidad o inconstitucionalidad; y sólo aplicar la norma con la *interpretación más favorable* a la persona, las demás autoridades del Estado mexicano.<sup>214</sup>

La reforma constitucional optimiza el *subsistema* de los Derechos Humanos en el sistema jurídico mexicano, de acuerdo al modelo sistémico de Peces-Barba, por las siguientes razones:

- a) *Mejora la ubicación de los Derechos Humanos* que se encuentran en tratados internacionales que ha celebrado el Estado mexicano, al otorgarles *rango constitucional*. Anterior a la reforma, tenían un rango menor, aunque por

---

<sup>213</sup> El párrafo 339 de la sentencia del caso Radilla Pacheco vs. Estados Unidos Mexicanos establece la obligación del control de convencionalidad *ex officio*. Cfr. Secretaría de Gobernación, *Diario Oficial de la Federación*, tomo DCLXXVII, número 6, Primera Sección, martes 9 de febrero de 2010, p. 38-39.

<sup>214</sup> Se encuentra en los párrafos 34, 35 y 36 de la Resolución del expediente varios 912/2010 que resuelve sobre cómo debe ser la participación del Poder Judicial en el cumplimiento a la sentencia del caso Radilla Pacheco vs. México Cfr. Secretaría de Gobernación, *Diario Oficial de la Federación*, tomo DCXCVII, número 2, Segunda Sección, martes 4 de octubre de 2011, pp. 70-71.

encima de las leyes federales, en virtud del artículo 133 Constitucional, y su anterior interpretación jurisdiccional.<sup>215</sup> Hoy, la jurisprudencia federal les reconoce este rango, con las siguientes tesis:

CUESTIÓN CONSTITUCIONAL. PARA EFECTOS DE LA PROCEDENCIA DEL RECURSO DE REVISIÓN EN AMPARO DIRECTO, SE SURTE CUANDO SU MATERIA VERSA SOBRE LA COLISIÓN ENTRE UNA LEY SECUNDARIA Y UN TRATADO INTERNACIONAL, O LA INTERPRETACIÓN DE UNA NORMA DE FUENTE CONVENCIONAL, Y SE ADVIERTA PRIMA FACIE QUE EXISTE UN DERECHO HUMANO EN JUEGO.<sup>216</sup>

DERECHOS HUMANOS CONTENIDOS EN LA CONSTITUCIÓN Y EN LOS TRATADOS INTERNACIONALES. CONSTITUYEN EL PARÁMETRO DE CONTROL DE REGULARIDAD CONSTITUCIONAL, PERO CUANDO EN LA CONSTITUCIÓN HAYA UNA RESTRICCIÓN EXPRESA AL EJERCICIO DE AQUÉLLOS, SE DEBE ESTAR A LO QUE ESTABLECE EL TEXTO CONSTITUCIONAL.<sup>217</sup>

- b) Mejora la *interpretación* de los Derechos Humanos, establecidos en el párrafo segundo del artículo 1 constitucional, a saber: 1 La *interpretación conforme*. Según Gabriela Rodríguez, es una técnica de interpretación por la que se realiza una operación de hacer compatible dos o más normas con una dirección de ajuste específica, de una norma inferior que se interpreta conforme a una que tiene jerarquía superior.<sup>218</sup> La jurisprudencia definida de la Segunda Sala ya definía la interpretación conforme, de la siguiente manera:

PRINCIPIO DE INTERPRETACIÓN DE LA LEY CONFORME A LA CONSTITUCIÓN. La aplicación del principio de interpretación de la ley conforme a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos exige del órgano jurisdiccional optar por aquella de la que derive un resultado acorde al Texto Supremo, en caso de que la norma secundaria sea oscura y admita dos o más entendimientos posibles. Así, el Juez constitucional, en el despliegue y ejercicio del control judicial de la ley, debe elegir, de ser posible, aquella interpretación mediante la cual sea factible preservar la constitucionalidad de la norma

---

<sup>215</sup> Cfr. TRATADOS INTERNACIONALES. SE UBICAN JERÁRQUICAMENTE POR ENCIMA DE LAS LEYES FEDERALES Y EN UN SEGUNDO PLANO RESPECTO DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL, Tesis P. LXXVII/99, *Semanario Judicial de la Federación*, Novena Época, tomo X, noviembre de 1999, p. 46; registro 192867.

<sup>216</sup> Vid. Tesis P./J. 22/2014, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 5, tomo I, abril de 2014, p. 94, registro 2006223.

<sup>217</sup> Vid. Tesis P./J. 20/2014, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 5, tomo I, abril de 2014, p. 202, registro 2006224.

<sup>218</sup> Cfr. Rodríguez, Gabriela *et al.*, *Interpretación conforme*, México, Comisión de Derechos Humanos del Distrito Federal, Suprema Corte de Justicia de la Nación, Oficina en México del ACNUDH, 2013, p. 29.

impugnada, a fin de garantizar la supremacía constitucional y, simultáneamente, permitir una adecuada y constante aplicación del orden jurídico.<sup>219</sup>

Con la reforma, la conformidad de la interpretación de las normas de Derechos Humanos, se extiende a los tratados en la materia.<sup>220</sup>

2. El principio *pro homine* o *pro persona*, la Suprema Corte lo entiende como un criterio de interpretación aplicable cuando haya diferencia entre normas de Derechos Humanos de diversas fuentes, prevalece aquella que representa una mayor protección a la persona o que implique una menor restricción.<sup>221</sup>

- c) Mejora los *elementos que proporcionan unidad y coherencia* al subsistema de los derechos, con la inserción de cuatro características como principios: *universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad*, todos ellos para apuntalar el *rasgo formal normativo* de ellos; más la inserción de las cuatro obligaciones en caso de violaciones a los derechos: prevenir, investigar, sancionar y reparar; los cuales fortalecen el *rasgo formal de garantía* de los derechos, ya que, si bien, ya existían las tres primeras obligaciones en la Constitución y en ley secundaria, se elevaron a rango constitucional, más la nueva obligación de *reparar*.

La importancia de la reforma constitucional de 2011; sumada a la participación de México en los sistemas regional y universal de los Derechos Humanos; y a los esquemas teóricos de Hart y Peces-Barba; está en poder concebir a los derechos en conjunto, como una verdadera *norma básica de identificación de normas*, en la creación, interpretación y aplicación de todas las demás normas que conforman al Derecho mexicano, entre ellas las del subsistema del Derecho Fiscal, objeto de estudio en otro lugar de la investigación; aunque se estima que el mayor impacto

---

<sup>219</sup> Tesis 2ª./J. 176/2010, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Segunda Sala, tomo XXXII, diciembre de 2010, p. 646, registro 163300.

<sup>220</sup> Cfr. DERECHOS HUMANOS. INTERPRETACIÓN CONFORME, PREVISTA EN EL ARTÍCULO 1o. DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. Tesis 1ª CCCXL/2013, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Primera Sala, tomo I, libro 1, diciembre de 2013, p. 530, registro 2005135.

<sup>221</sup> Cfr. PRINCIPIO PRO PERSONA. CRITERIO DE SELECCIÓN DE LA NORMA DE DERECHO FUNDAMENTAL APLICABLE. Tesis 1a. /J. 107/2012, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Primera Sala, Libro XIII, Tomo 2, octubre de 2012, p. 799, registro 2002000.



positivo para el mundo fiscal, proviene de la aceptación en el año 1998, de la competencia contenciosa de la CorteIDH; de la competencia para conocer de casos individuales por el Comité de Derechos Humanos del PIDCP, en 2002; y en el control de convencionalidad de 2011, para los juzgadores en materia tributaria.

### **2.5.8.3. La protección de los Derechos Humanos en las personas morales.**

La reforma constitucional del 2011 sustituyó la expresión *todo individuo*, por la de *todas las personas*, en el primer párrafo del multicitado artículo 1 Constitucional. Para la Convención Americana, persona es *todo ser humano*, según su artículo 1.

En México, durante gran parte del siglo XX, se ha extendido la protección de las Garantías Individuales, hoy Derechos Humanos, a las personas morales en cuanto a sus *derechos patrimoniales*:

GARANTIAS INDIVIDUALES, SUJETOS DE. Las garantías individuales, en cuanto protegen derechos patrimoniales, no se conceden exclusivamente a las personas físicas, sino, en general, a las personas jurídicas, esto es, a los individuos, a las sociedades civiles y mercantiles, a las instituciones de beneficencia y a las instituciones oficiales, cuando actúan en su carácter de entidades jurídicas, y tan es así, que el artículo 6o. de la ley reglamentaria del amparo, clara y terminantemente lo dispone, indicando que deberán ocurrir ante los tribunales, por medio de sus representantes legítimos o de sus mandatarios debidamente constituidos, o de los funcionarios que designen las leyes respectivas. Amparo civil directo 148/29. Agente del Ministerio Público Federal. 18 de febrero de 1932. Unanimidad de cuatro votos. El Ministro Joaquín Ortega no votó en este asunto, por las razones que constan en el acta del día. La publicación no menciona el nombre del ponente.<sup>222</sup>

De acuerdo a García Ramírez y Morales Sánchez, en el caso mexicano, pudo bien haber seguido operando la tradición jurisprudencial del siglo XX, de extender la protección de las garantías individuales a personas morales, en aquellos aspectos que comparten con las personas físicas, tales como el nombre, domicilio, derechos patrimoniales y nacionalidad.<sup>223</sup>

La Contradicción de Tesis 360/2013, sustentada ante el Pleno, estableció que la palabra *persona*, en el artículo 1 de la Constitución, aplica para *personas físicas y morales*, por lo que estas últimas gozan de derechos humanos, de acuerdo con su

---

<sup>222</sup> Sin número de tesis, Semanario Judicial de la Federación, Quinta Época, Tercera Sala, t. XXXIV, p. 1205, registro 363076.

<sup>223</sup> Cfr. García Ramírez, y Morales Sánchez, *op. cit.*, nota 186, p. 79.



naturaleza y fines; por lo que también opera en favor de ellas, el principio *pro persona*.

PRINCIPIO DE INTERPRETACIÓN MÁS FAVORABLE A LA PERSONA. ES APLICABLE RESPECTO DE LAS NORMAS RELATIVAS A LOS DERECHOS HUMANOS DE LOS QUE SEAN TITULARES LAS PERSONAS MORALES. El artículo 1o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al disponer que en los Estados Unidos Mexicanos todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos en dicha Constitución y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, así como de las garantías para su protección, no prevé distinción alguna, por lo que debe interpretarse en el sentido de que comprende tanto a las personas físicas, como a las morales, las que gozarán de aquellos derechos en la medida en que resulten conformes con su naturaleza y fines. En consecuencia, el principio de interpretación más favorable a la persona, que como imperativo establece el párrafo segundo del citado precepto, es aplicable respecto de las normas relativas a los derechos humanos de los que gocen las personas morales, por lo que deberán interpretarse favoreciendo en todo tiempo la protección más amplia, a condición de que no se trate de aquellos derechos cuyo contenido material sólo pueda ser disfrutado por las personas físicas, lo que habrá de determinarse en cada caso concreto.<sup>224</sup>

Con esta tesis, se demuestra en cuanto a las personas morales, que el espectro protector de los Derechos Humanos, es más amplio en el Derecho interno nacional que en el ámbito internacional e interamericano; ya que México reconoce la extensión de la protección de los Derechos Humanos también en favor de las personas morales, no solo en sus derechos patrimoniales, como lo establecía la tesis aislada del año 1932, sino también para cualquier otro derecho compatible con su naturaleza.

Este modo de entender a los Derechos Humanos, más allá de su concepción clásica individual, es compatible con la nueva nomenclatura del Título Primero Capítulo I de la Constitución, ya que las personas morales, al final conformadas por seres humanos, también son susceptibles de sufrir injerencias del Estado, en su interacción por las relaciones que surjan del Derecho Fiscal y Tributario.

### **2.5.9. La relación entre el Derecho Internacional y Nacional de los Derechos Humanos y los límites constitucionales del Derecho Tributario Mexicano.**

Los tratados internacionales en Derechos Humanos no recolectaron todos los derechos reconocidos al interior de los Estados firmantes, sino sólo aquellos en los que hubo un consenso por ser los más violados en la historia moderna, y cuya

---

<sup>224</sup> Tesis P. /J. 1/2015, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Pleno, tomo I, libro 16, marzo de 2015, p. 117, registro 2008584.

vinculación con la noción de dignidad humana era más clara. Los derechos en materia tributaria, si bien fueron reconocidos en las Declaraciones francesas, e incorporados en muchas constituciones modernas, incluyendo la mexicana, no fueron trascendentes para su incorporación en los tratados mencionados.

Los cuatro principios de las contribuciones, incorporados al Derecho mexicano desde 1857; y desde mediados del siglo XX reconocidos como garantías exigibles vía judicial; han regulado la materia tributaria con cierta independencia de los otros derechos constitucionales. Como lo ha señalado Gabriela Ríos, los principios materiales de la fracción IV del artículo 31 constitucional, han sido suficientes para la justicia tributaria, sin que hubiera sido necesaria la reforma en Derechos Humanos de 2011 para mejorarlos; mientras que otros derechos reconocidos en esos tratados, son transversales a todas las personas, incluyendo a las que tienen calidad de contribuyentes, tales como los derechos de audiencia previa, debido proceso, acceso a la justicia, entre otros.<sup>225</sup>

Aunque correcta la apreciación de la académica en que los principios materiales a los tributos no se vieron beneficiados con la reforma mencionada; la incorporación previa de las nociones sobre Derechos Humanos al Derecho interno, ha beneficiado al aspecto material de la justicia tributaria nacional; y la reforma de 2011, sólo ha venido a enunciar de manera expresa esta incorporación. Se explica en seguida.

Aun con los cuatro parámetros de regularidad constitucional tributaria, durante el siglo XX, se han dictado algunas contribuciones contrarias al principio de *no discriminación*. De ello dio cuenta Ernesto Flores, quien señaló que en Italia hubo un impuesto efímero, que aplicaba sólo a varones que no prestaran el servicio militar; y en México, en Tamaulipas, se dictó uno para gravar a los varones que no estuvieran casados.<sup>226</sup> Este último, denominado Ley del Impuesto al

---

<sup>225</sup> Cfr. Ríos Granados, Gabriela, “Derechos humanos de los contribuyentes, a la luz del artículo 31, fracción IV, constitucional y de las convenciones internacionales sobre derechos humanos”, en Ríos Granados, Gabriela (coord.), *Derechos humanos de los contribuyentes*, México, Universidad Nacional Autónoma de México – Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2014, pp. 57-58.

<sup>226</sup> Cfr. Flores Zavala, Ernesto, *Elementos de finanzas públicas mexicanas. Los impuestos.*, 31<sup>a</sup> ed., México, Porrúa, 1995, p. 76.

Celibato;<sup>227</sup> pretendía cobrar un impuesto proporcional a los ingresos mensuales de varones: a) solteros mayores de 25 años; o, b) divorciados sin obligaciones alimenticias; o, c) viudos sin familia. El propósito de este impuesto, era fomentar la procreación en una entidad en ese entonces, escasa de población. Fue de inmediato cuestionada por sus tintes machistas y homofóbicos, de modo tal que para mayo de 1938 fue abrogada, pero más por una cuestión social que por una limitación jurídica.<sup>228</sup>

Se debe recordar que las nociones sobre igualdad y no discriminación aparecen hasta la Declaración de 1948 y en México; no obstante haberse aprobado a finales de 1980 los Pactos Internacionales en Derechos Humanos; y aceptada en 1998 la competencia contenciosa de la CorteIDH; es hasta agosto de 2001 cuando apenas se incorpora al artículo 1o. constitucional el derecho a la no discriminación por condiciones personales o sociales. Es por ello que puede ser comprensible que las limitaciones del artículo 31, fracción IV constitucional, no hayan sido suficientes para evitar que se hayan dictado todavía este tipo de leyes en México y en otras latitudes del orbe.

Con esta incorporación, aunada a la reforma de 2011 que despertó una nueva ola de reflexiones y estudios alrededor de los Derechos Humanos; es imposible que hoy vuelvan a crearse leyes tributarias con bases discriminatorias; por lo que el Derecho Internacional de los Derechos Humanos, en este sentido, complementa los parámetros de regularidad tributaria desde un punto de vista sustantivo.

No obstante, existe una sutil frontera entre la norma tributaria con una finalidad extrafiscal y la norma tributaria con un *efecto discriminatorio*. Esta frontera está delimitada por los elementos que establece el Comité de Derechos Humanos en la Observación General número 18 sobre No Discriminación, en el año 1989:

---

<sup>227</sup> Fue publicada en el Periódico Oficial del Estado de Tamaulipas, el 11 de diciembre de 1937 Tomo LXII, número 99; bajo el Decreto número 176 del Congreso del Estado, según el sumario histórico de esa publicación oficial. <http://po.tamaulipas.gob.mx/sumarios-historicos/> [última visita: 02-06-2019].

<sup>228</sup> Cfr. Hernández Hernández, Óscar Misael, “Estado, cultura y masculinidades en el noreste de México en la posrevolución”, *GA Gazeta de Antropología*, Granada, Universidad de Granada, número 25 parte 2, semestre julio-diciembre 2009, Artículo 38, tema 5. [https://www.ugr.es/~pwlac/G25\\_38OscarMisael\\_Hernandez\\_Hernandez.html](https://www.ugr.es/~pwlac/G25_38OscarMisael_Hernandez_Hernandez.html) [última visita: 02-06-2019].

13. Por último, el Comité observa que no toda diferenciación de trato constituirá una discriminación, si los criterios para tal diferenciación son razonables y objetivos y lo que se persigue es lograr un propósito legítimo en virtud del Pacto.<sup>229</sup>

Dos décadas más tarde, en el párrafo 13 de la Observación General número 20 del Comité para los Derechos Económicos, Sociales y Culturales de la ONU, agregó a los elementos ya enunciados en la Observación anterior, que “*también debe existir una relación de proporcionalidad clara y razonable entre el fin buscado y las medidas u omisiones y sus efectos.*”<sup>230</sup>

Los elementos *razonabilidad, objetividad, proporcionalidad y propósito legítimo*, de las Observaciones 18 y 20, son tomados por la doctrina jurisprudencial mexicana, en las tesis 1a./J. 55/2006 y 2a./J. 31/2007 sobre la igualdad genérica y la equidad tributaria; como se verá con más detalle en el siguiente Capítulo.

En el caso del otrora impuesto tamaulipeco al celibato, era evidente la falta de razonabilidad y de un propósito legítimo: aunque pudo argumentarse que era una medida extrafiscal de política poblacional, el sistema de valores y el constitucional impiden obligar a los particulares a tomar algún estado civil o a decidir sobre el número y espaciamiento de los hijos; tampoco había una necesidad prioritaria de poblar Tamaulipas; ni corresponde al sentido de proporcionalidad, el imponer un gravamen en razón al estado civil o por falta de hijos, ya que de modo subjetivo, supondría mayor capacidad tributaria respecto de las personas que los tienen.

En los impuestos sustitutivos al servicio militar en los países donde se admite esta figura por el derecho de objeción de conciencia, pueden parecer con *propósito legítimo*, por alentar la prestación de este servicio, *razonables* por compensar de algún modo al Estado por su incumplimiento, y ser *objetiva* la posición de quienes prestan el servicio militar de quienes no lo prestan; e incluso sean *proporcionales* en sentido tributario, en relación al costo beneficio por el mismo lapso de quienes realizan actividad militar permanente; pero *no son proporcionales en el sentido de los Derechos Humanos*, porque resulta mayor la afectación al derecho de

---

<sup>229</sup> Cfr. Castañeda, Mireya (comp.), *Compilación de Tratados y Observaciones Generales del Sistema de Protección de Derechos Humanos de Naciones Unidas*, México, Comisión Nacional de los Derechos Humanos, 2015, p. 241.

<sup>230</sup> Cfr. *Ibidem*, p. 176.

propiedad de quienes tienen menos recursos para pagarlo, respecto de quienes gozan de una posición económica superior y lo pagarían sin problemas; en relación al beneficio colectivo de establecer una vía alternativa general para su cumplimiento. Esto provocaba un *efecto discriminatorio indirecto* por condición económica que no era pretendida por la norma de origen. Por ello, en países como España, esta falta del servicio militar, fue suplida por una prestación social sustituta en trabajo.<sup>231</sup>

En México no ha existido un impuesto semejante, ni todavía existe la sustitución del servicio militar por razones de conciencia. Sin embargo, lo anterior muestra que no es buena idea imponer un impuesto sustitutivo a un deber que sólo puede ser cumplido mediante la prestación de un servicio, individual o colectivo.

Otras relaciones complementarias entre los límites constitucionales del Derecho Tributario Sustantivo y el Derecho de los Derechos Humanos, está en las nociones entre seguridad jurídica y principio de legalidad tributaria o de reserva de ley; y entre las nociones de destino al gasto público y los fines extrafiscales, y el Derecho al Desarrollo. Por su amplitud, y por ser el motivo central de esta investigación en relación al Régimen de Incorporación Fiscal, serán tratados en el siguiente Capítulo de esta investigación.

En conclusión, la primera relación entre el Derecho de los Derechos Humanos y el Derecho Tributario en su vertiente sustantiva, se encuentra en la relación entre la Equidad y la Proporcionalidad tributarias; la Igualdad genérica y el Derecho a la No Discriminación y los Fines Extrafiscales. La segunda relación, se encuentra entre el principio de Legalidad Tributaria y el de Seguridad Jurídica. Y una tercera relación, se da entre el principio de Gasto Público y el Derecho al Desarrollo. Las demás relaciones posibles, sólo son aplicaciones particulares transversales de derechos.

---

<sup>231</sup> Cfr. Ministerio de la Presidencia, “Ley 22/1998 de 6 de julio, reguladora de la Objeción de Conciencia y de la Prestación Social Sustitutoria”, *Boletín Oficial del Estado*, número 161, martes 7 de julio de 1998, pp. 22542-22545. <https://www.boe.es/boe/dias/1998/07/07/pdfs/A22542-22545.pdf> [última visita: 02-06-2019].

## **Conclusiones del Capítulo 2.**

1. El Régimen de Incorporación tiene características que lo pueden calificar como de preferente, que lo hace atractivo para invitar a los que se inician y a los que se encuentran en la actividad empresarial del sector informal, a inscribirse en el padrón respectivo y cumplir del modo y con la carga tributaria más ligera posible.
2. La imprecisión del primer párrafo del artículo 111 de la actual Ley del Impuesto sobre la Renta, al no definir quiénes son las personas que no requieren título profesional para tributar en el RIF; y por el carácter heterogéneo de las leyes sobre el ejercicio profesional entre las entidades federativas, vulnera el principio de certeza jurídica y de legalidad del artículo 31 fracción IV de la Constitución.
3. Si el propósito del Régimen de Incorporación tiene la finalidad de disminuir la informalidad; si con todo el recate del sector informal no aportaría una cantidad significativa al gasto público; si se ha verificado un avance en la reducción de este sector; y si se ha estimado la existencia de personas de la actividad profesional en la informalidad; entonces puede crearse un Régimen de Incorporación adaptado a las características propias de los dedicados a las actividades profesionales, con un límite de ingresos inferior al exigido para delimitar a los que pueden tributar en el régimen de referencia; como un aliciente para evitar que los que se inician en el ejercicio de la actividad profesional independiente, ingresen a la informalidad.
4. La expresión Derechos Humanos es un concepto complejo, que exige para su comprensión, al menos tres dimensiones: filosófica, política, y jurídica; las cuales han aparecido en el tiempo de manera sucesiva; y que se identifican de modo respectivo: como exigencias éticas y valores para todo ser humano, como rasgos políticos de legitimidad estatal, y como normas jurídicas de importancia fundamental nacional e internacional. Por su importancia, también son llamados Derechos Fundamentales, pero se prefiere la nomenclatura Derechos Humanos, por ser la adoptada por el legislador constituyente en México.
5. La construcción del Derecho Internacional de los Derechos Humanos, ha sido resultado de la aportación que los Estados han realizado para evitar en el futuro, violaciones tan graves a los derechos como las que tuvieron lugar en la Europa y

en otras latitudes del orbe durante la última gran guerra; pero sólo se adoptaron los más significativos para todo ser humano, sin que se alcanzaran a incluir los de aparente incumbencia exclusiva del Derecho interno, como la materia fiscal. No obstante, creó instancias subsidiarias donde esta materia tiene cabida.

6. El Derecho mexicano, desde un punto de vista sistémico, ha sido mejorado con la reforma constitucional en Derechos Humanos de 2011, porque al elevar a rango constitucional los Derechos Humanos contenidos en tratados internacionales, su interpretación en favor de la persona humana, y señalar sus características y las obligaciones que a partir de ellas adquiere el Estado mexicano; perfecciona la norma constitucional como norma básica de identificación de normas del sistema, influyente para que subsistemas como el Fiscal, sean también perfeccionados en lo procedimental, y en el futuro, también en lo sustantivo.

7. Existe una relación de complemento entre el Derecho de los Derechos Humanos y el Derecho Tributario, en todos aquellos aspectos formales y transversales en donde los parámetros de regularidad tributaria del artículo 31 constitucional no alcanzan a establecer una relación justa entre contribuyente y autoridad fiscal. Sin embargo, *existen tres relaciones directas entre Derechos Humanos y el Derecho Tributario en su aspecto sustantivo*: a) entre Equidad Tributaria e Igualdad Genérica, en cuanto a que ambos participan de los criterios de objetividad, razonabilidad, proporcionalidad, y finalidad legítima; b) entre el principio de Legalidad Tributaria y la Seguridad Jurídica; y c) entre el principio de Gasto Público y Derecho al Desarrollo. Estas relaciones participan en el Régimen de Incorporación, por lo que son el marco teórico para plantear otras propuestas en el siguiente Capítulo.



## Capítulo Tercero

### El derecho humano a la Seguridad Jurídica y al Desarrollo en el Régimen de Incorporación Fiscal.

*Dos son los problemas principales que aquejan a nuestro lenguaje ordinario y, dentro de él, al lenguaje jurídico: ambigüedad y vaguedad.*

Juan Antonio García Amado.

#### Sumario

3.1. Los límites constitucionales del Derecho Tributario Mexicano. 3.1.1. Diferencia entre Derecho Tributario y Derecho Fiscal. 3.1.2. Los principios teóricos rectores de la tributación. 3.1.3. De principios teóricos a límites constitucionales de la tributación. 3.1.4. Tipos de normas tributarias y aplicación de los límites tributarios. 3.1.5. Los límites constitucionales de normas que establecen contribuciones. 3.1.5.1. El Principio de Legalidad. 3.1.5.2. Los Principios de Proporcionalidad y Equidad. 3.1.5.3. Los Principios de Destino al Gasto Público y los fines extrafiscales. 3.2. La Seguridad Jurídica en el Régimen de Incorporación Fiscal. 3.2.1. Concepto de Seguridad Jurídica. 3.2.2. Naturaleza de la Seguridad Jurídica. 3.2.3. La seguridad en la norma jurídica. 3.2.4. La Seguridad Jurídica en la norma tributaria. 3.2.5. La claridad normativa tributaria como Seguridad Jurídica. 3.2.6. La falta de claridad normativa en el primer párrafo 111 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y propuesta de reforma. 3.3. El Derecho al Desarrollo en el Régimen de Incorporación Fiscal. 3.3.1. El Principio de Pietro Verri. 3.3.2. Fundamento desde la Ciencia Económica y de la Política Fiscal. 3.3.3. Fundamento desde el Derecho al Desarrollo. 3.3.4. El Derecho al Desarrollo en el RIF y propuesta normativa. Conclusiones del Capítulo Tercero.

#### **3.1. Los límites constitucionales del Derecho Tributario Mexicano.**

Antes de entrar al estudio de los límites constitucionales, será necesario precisar los términos Derecho Fiscal, y Derecho Tributario, ya que con frecuencia se les atribuye un idéntico significado, pero este es diverso; con el propósito de precisar la aplicación de los establecidos por el artículo 31 fracción IV constitucional.

##### **3.1.1. Diferencia entre Derecho Tributario y Derecho Fiscal.**

En la doctrina jurídica del Derecho Financiero Público, existe una confusión en el uso de los términos *Derecho Fiscal* y *Derecho Tributario*, ya que ambas expresiones se les ocupa de manera indistinta para referirse a los mismos objetos. Algunos ejemplos.

El Derecho Fiscal lo entiende Doricela Mabarak como:

[...] la rama del derecho financiero que tiene por objeto regular las relaciones jurídicas que se dan entre el Estado, en su carácter de autoridad fiscal, y los gobernados, ya que

sea que éstos asuman el papel de contribuyentes, responsables solidarios o terceros, y cuyo objetivo fundamental es el de la recaudación de los tributos.<sup>232</sup>

El tratadista Dionisio J. Kaye entiende al Derecho Fiscal de la siguiente manera:

El Derecho Fiscal es un conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad del fisco, respecto del establecimiento de impuestos, derechos y contribuciones, así como la determinación y existencia de créditos fiscales a los particulares, fijar su importe en cantidad líquida, percibirlo y cobrarlo en su caso, y hacerlo exigible a través de procedimientos oficiosos y contenciosos, y el establecimiento y aplicación de sanciones por infracciones a las disposiciones legales.<sup>233</sup>

Por su parte, Sergio Francisco de la Garza define al Derecho Tributario como:

[...] el conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de los tributos, esto es, a los impuestos, derechos y contribuciones especiales, a las relaciones jurídicas principales y accesorias que se establecen entre la administración y los particulares con motivo de su nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, a los procedimientos oficiosos o contenciosos que pueden surgir y a las sanciones establecidas por su violación.<sup>234</sup>

Dino Jarach, a partir de la noción jurídica de *tributo*, como prestación pecuniaria coactiva de un sujeto contribuyente hacia el Estado u otra entidad pública que tenga derecho a ingresarlo; surgen entre ambos, relaciones jurídicas principales y accesorias. El conjunto de normas jurídicas que disciplinan a estas relaciones, se les denomina *Derecho Tributario*, el cual puede ser sustantivo o formal.<sup>235</sup>

Sin embargo, es unánime la opinión de que el Derecho Fiscal o Tributario es parte del Derecho Financiero Público, entendido este como la rama del Derecho Público que regula la actividad del Estado, encaminada a la obtención de ingresos apreciables en dinero, para sufragar el gasto público; aunque no hay consenso en cuanto a su autonomía científica y normativa respecto al Derecho Administrativo; discusión teórica de la cual no se entrará a su revisión.

Las expresiones *Derecho Fiscal* y *Derecho Tributario* no son equivalentes, según lo advierte De la Garza, postura con la que se está de acuerdo, ya que por un lado, el artículo 2 del actual Código Fiscal de la Federación, ha establecido que las

---

<sup>232</sup> Mabarak Cerecedo, Doricela, *Derecho financiero público*, 2ª ed., México, McGraw-Hill, 2003, p. 49.

<sup>233</sup> Kaye, Dionisio J., *Nuevo derecho procesal fiscal y administrativo*, 3ª ed., México, Editorial Themis, 2010, p. 2.

<sup>234</sup> De la Garza, Sergio Francisco, *Derecho financiero mexicano*, 28ª ed., México, Porrúa, 2015, p. 26

<sup>235</sup> Cfr. Jarach, Dino, *El hecho imponible. Teoría general del derecho tributario sustantivo*, 3ª ed., Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1982, pp. 11-16.

contribuciones o *tributos* son los impuestos, derechos, aportaciones de seguridad social y contribuciones de mejoras; mientras que el artículo 4 del mismo cuerpo normativo, constituye crédito *fiscal*, a todo derecho del Estado o sus organismos descentralizados de percibir no sólo las contribuciones, sino también de percibir aprovechamientos, los accesorios de ambos, los montos por la responsabilidad a favor del Estado, y en general, todo aquello que la ley le otorga carácter *fiscal* o de cobro, ya sea por cuenta *propia* o *ajena*. Por lo tanto, la materia *fiscal* tiene una mayor amplitud que la *tributaria*, ya que ésta se encuentra contenida en aquella.<sup>236</sup>

Con lo anterior, se puede concluir que el *Derecho Fiscal* forma parte del Derecho Financiero Público, sólo en cuanto a las normas que regulan las facultades del Estado para determinar y cobrar percepciones por *cuenta propia*. Las normas que facultan el cobro por *cuenta ajena*, como en el caso de asistencia en reciprocidad internacional, son Derecho Fiscal, pero participan otras disciplinas jurídicas, como el Derecho Internacional Público y el Derecho Fiscal Extranjero. De las percepciones que percibe el Estado por cuenta propia, las que son ingresos para el gasto público y que proceden de las contribuciones, son reguladas por el *Derecho Tributario*.

Lo que ha faltado mencionar, es que el conjunto de normas que regulan de modo singular a los impuestos y la disciplina científica que las estudia, debería llamarse *Derecho Impositivo* o Derecho de los Impuestos; porque tiene singularidades que no comparte con las otras fuentes tributarias, como más adelante se verá, por lo que puede ser una nueva disciplina jurídica, como lo es ya el Derecho de la Seguridad Social; pero hasta la fecha, llega a confundirse también el Derecho Impositivo con el Derecho Tributario.

La doctrina académica divide a su vez al Derecho Tributario en:

- a) Sustantivo o material, que rige la vida de la obligación tributaria;
- b) Administrativo o formal, que regula su recaudación por el Estado;
- c) Constitucional; que establece sus bases fundamentales;

---

<sup>236</sup> Cfr. De la Garza, *op. cit.*, nota 234, pp. 18-20.



Por el momento, con las ideas contenidas de los párrafos que anteceden, se ha ilustrado la relación entre los Derechos Financiero, Fiscal, Tributario e Impositivo, respecto de su autonomía científica y normativa actual.

Hay autores como Doricela Mabarak que señalan que el Derecho Financiero tiene autonomía científica, porque tiene principios propios. Es verdad que los ingresos del Estado son objeto de estudio delimitado, y por su amplitud, son merecedores de estudio particular; pero no logran separarse de la actividad administrativa; por lo que sólo es un sub continente del amplísimo Derecho Administrativo.

### **3.1.2. Los principios teóricos rectores de la tributación.**

La fuente de ingresos más importante para sostener de manera regular los gastos de los Estados, durante casi toda la Historia de la Civilización, han sido los *impuestos*, por lo menos hasta antes del siglo XX, por lo que sólo estos fueron por mucho tiempo, el único objeto de estudio por parte de los teóricos de la Ciencia Económica y de la Ciencia Jurídica de los siglos XVIII y XIX.

Adam Smith en su obra *La riqueza de las naciones*, escrita en 1776, se refirió a cuatro principios de los impuestos: *justicia, certidumbre, comodidad y economía*.<sup>237</sup> Estos se exponen a continuación.

El principio de *justicia*, refiere que los súbditos de cada Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno en una *proporción* lo más cercano a sus ingresos o capacidades que gozan bajo la protección del Estado, máxima de la que depende la equidad o la falta de equidad de los impuestos. De aquí se desprenden dos sub principios: el de *generalidad* y el de *uniformidad*. La generalidad consiste en que todos los ubicados bajo la misma hipótesis normativa tributaria, deben pagar los impuestos señalados; la uniformidad, en que los sujetos de igual capacidad deben ser sujetos de igual impuesto. Ambos sub principios son expresiones del principio general de *igualdad formal* ante la ley tributaria, y de lo que autores posteriores llaman equidades *horizontal* y *vertical* en la imposición.

---

<sup>237</sup> Cfr. Flores Zavala, Ernesto, *Elementos...*, cit., nota 226, pp. 136-146.

El principio de *certidumbre*, expresa que el impuesto debe ser fijo y no arbitrario; y que las fechas, formas de pago y las cantidades por pagar deben ser *claras* para el contribuyente y para todas las demás personas. De no ser así, los obligados se encontrarían a merced de la autoridad recaudadora, y este estado de inseguridad, favorece la corrupción y las conductas insolentes. Por lo tanto, las normas de los impuestos deben ser claras en su redacción y ser comunicables con facilidad.

El principio de *comodidad*, consiste en que los impuestos deben ser fijados de modo tal que su época y forma de pago sean lo más convenientes para el sujeto obligado, o que sea más probable que disponga de recursos para hacerlo.

El principio de *economía*, consiste en que la diferencia entre los ingresos que se perciben y el costo de su recaudación debe ser lo más pequeña posible; es decir, se refiere a la *eficiencia* tributaria. Pero también implica cuidar otros aspectos, como que el impuesto tampoco desaliente alguna actividad que sea de beneficio para un gran número de la población; que sea tan mal diseñado que invite a su evasión, o que implique desplegar una mayor vigilancia o sanciones que terminen por arruinar al individuo y su capital, donde mejor sería que lo conservara para beneficio productivo de la comunidad.

Estos principios repercutieron en el pensamiento de otros teóricos posteriores, como en el de Adolfo Wagner y sus cuatro grupos de principios de la tributación:<sup>238</sup>

A) *Política financiera*; con sus dos sub principios: de *suficiencia* y de *elasticidad* de los impuestos, de modo que cubran el presupuesto y se adapten a los cambios del gasto público.

B) *Economía pública*; donde debe elegirse el mejor modo de emplear los impuestos según su objeto gravado: renta, capital o sobre el consumo.

C) *Equidad*; con los subprincipios de *uniformidad*, *generalidad* y *proporcionalidad* de los impuestos; aunque el autor no era partidario de los mínimos exentos ni de las tasas progresivas.

---

<sup>238</sup> Cfr. De la Garza, *op. cit.*, nota 234, pp. 406-407.

D) De *administración fiscal*. Con los subprincipios de *fijeza, comodidad y reducción de costos en la imposición*. El principio de fijeza, se traduce en ocho reglas para dar *certeza* a las disposiciones impositivas, reglas de tipo formal, las cuales son:

- 1) Preparación profesional y moral de los empleados tributarios.
- 2) Organización simplificada de los órganos impositivos.
- 3) Exactitud en la fecha, lugar y forma de pago de las sumas debidas.
- 4) Lenguaje claro, simple y accesible para todos, en las leyes y reglamentos.
- 5) Rigor y precisión jurídica en las disposiciones.
- 6) Empleo de circulares explicativas de las disposiciones para todo público.
- 7) Dar a conocer en las mismas formas oficiales de notificación, penas, medios de defensa, y principios fundamentales que les correspondan
- 8) Utilización de la prensa para dar a conocer nuevas disposiciones fiscales.

Estas reglas, son un primer antecedente del principio de la *seguridad* en la norma jurídica tributaria, por lo que, como lo afirma De la Garza, han tenido aceptación; y coincidentes con los propuestos por otros autores, como más adelante se verá.

### **3.1.3. De principios teóricos a límites constitucionales de la tributación.**

Durante el siglo XIX, y por influencia de la Revolución Francesa de 1789 y de los movimientos de independencia en toda América, además de los derechos que del tintero filosófico pasaron a los primeros textos constitucionales de los nuevos Estados independientes, algunos de los principios tributarios de Smith y Wagner se reflejaron también en algunos textos de pretensión constitucional, en el mismo sentido de los demás derechos, para limitar la potestad estatal.

Un primer antecedente por limitar la función exactora, aunque anterior a 1789, se encuentra en la *Bill of Rights* de 1689, como un incipiente Principio de Legalidad Tributaria, documento que decretó entre otros derechos, que la recaudación de impuestos sin la autorización del Parlamento era ilegal.<sup>239</sup>

---

<sup>239</sup> Cfr. Soberanes Fernández, José Luis, *Sobre el origen de las declaraciones de derechos humanos*, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM, 2009, p. 197.



La *Declaración Francesa de los Derechos del Hombre y del Ciudadano* de 1789, en su artículo 13 se refería ya a los principios de Proporcionalidad y Equidad.

Artículo 13. Para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de administración, resulta indispensable una contribución común, la cual debe repartirse equitativamente entre los ciudadanos, de acuerdo con sus capacidades.<sup>240</sup>

En Hispanoamérica, un antecedente importante de los límites constitucionales a las contribuciones, se encuentra en la Constitución de Cádiz de 1812. En sus artículos 338 al 340, se preceptuaba que las Cortes, es decir, el *poder legislativo* de la época, establecieran *anualmente* las contribuciones, las cuales se repartirían entre *todos* los españoles en *proporción* a sus facultades, *sin excepción* o privilegio; y también serían proporcionales a los *gastos* decretados por las Cortes, para el *servicio público*.<sup>241</sup>

Los principios tributarios de la Constitución de Cádiz, serían influyentes en los textos constituciones de México independiente, de modo que, en la Constitución de 1857, en su artículo 31 fracción II, se fijaron los parámetros constitucionales de la materia tributaria: *Legalidad, Proporcionalidad, Equidad, y Gasto Público*; los cuales pasarían de manera íntegra a la redacción actual del artículo 31 fracción IV de la Constitución de 1917. En el texto de 1857 se decía:

Art. 31. Es obligación de todo mexicano:

- I. ...
- II. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.<sup>242</sup>

La redacción de la actual fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal, se encuentra en idénticos términos; sólo se añadió la expresión *Distrito Federal*, y luego Ciudad de México, sólo para dejar en claro que estas entidades también

---

<sup>240</sup> Consejo Constitucional, *Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789*, [https://www.conseil-constitutionnel.fr/sites/default/files/as/root/bank\\_mm/espagdol/es\\_ddhc.pdf](https://www.conseil-constitutionnel.fr/sites/default/files/as/root/bank_mm/espagdol/es_ddhc.pdf) [última visita: 03-06-2019].

<sup>241</sup> Cfr. Labastida, Horacio, *Las constituciones españolas*, México, Fondo de Cultura Económica UNAM, 1994, p. 198.

<sup>242</sup> Tena Ramírez, Felipe, *Leyes fundamentales de México 1808-1999*, 23ª ed., México, Porrúa, 2002, p. 512.

participan de las contribuciones. Por lo tanto, los límites de ellas, conforme a dicho precepto, son los siguientes:

- a) Legalidad;
- b) Proporcionalidad;
- c) Equidad;
- d) Destino al gasto público.

Durante el siglo XX, al Derecho Fiscal Mexicano se le han ido incorporando nuevos conceptos y principios normativos, como el de Progresividad, el de los Fines Extra Fiscales de los tributos; y nuevas fuentes tributación, como las aportaciones de seguridad social o las contribuciones de mejoras, recargos y multas; mientras que los límites fijados desde el siglo XIX se han mantenido *inertes* en su número y redacción, por lo que su alcance normativo ha sufrido ajustes vía interpretación judicial, de modo tal que ahora estos límites tienen interpretación y aplicación específica de acuerdo a cada tipo de norma tributaria de la que se trate. A continuación se tratará este tema.

### **3.1.4. Tipos de normas tributarias y aplicación de los límites tributarios.**

El Derecho Tributario Sustantivo, lo ha definido De la Garza, como:

[...] el conjunto de normas jurídicas que disciplinan el nacimiento, efectos y extinción de la obligación tributaria y los supuestos que originan la misma, esto es, la relación jurídica sustantiva *principal*, así como las relaciones jurídicas *accesorias* que lógicamente se vinculan con el tributo<sup>243</sup>

El autor, quien utiliza las categorías de obligaciones de *dar*, *hacer* y *no hacer* del Derecho Civil; clasifica a las relaciones tributarias en dos clases: las de *naturaleza sustantiva*, que en general son obligaciones de dar, como las que se refieren al pago o el reembolso de algún tributo; y las de *naturaleza formal*, que son en general obligaciones de hacer o no hacer, como las que norman los métodos de cobro y modos para cumplir con las disposiciones tributarias.<sup>244</sup>

Como relación jurídica sustantiva principal, puede ejemplificarse el artículo 100 de la LISR, que establece la obligación al pago del impuesto de las personas

---

<sup>243</sup> Cfr. De la Garza, *op. cit.*, nota 234, pp. 27-28. Énfasis agregado.

<sup>244</sup> Cfr. *Ibidem*, pp. 451-452.

físicas que perciban ingresos por actividades empresariales y profesionales, y lo que debe entenderse por ingresos por esas actividades; norma que define sujetos y objeto del tributo. Como relación jurídica accesoria, puede señalarse la que establece el artículo 110 del mismo ordenamiento, que impone otras obligaciones diferentes al pago del impuesto, como inscribirse ante la autoridad administrativa correspondiente, llevar y conservar la contabilidad en los términos legales, expedir comprobantes fiscales, elaborar estados de posición financiera, entre otras. Por lo tanto, se tendría en principio dos tipos de normas tributarias: las *principales*, que definen a los sujetos, objeto, base, tasa y pago del impuesto; y las *accesorias*, que establecen relaciones de tipo formal.

Pero entre ambos tipos de normas, existe una categoría intermedia, donde están las normas que también establecen *obligaciones de dar*, como cargas pecuniarias *accesorias* a las contribuciones, como los recargos y las multas por el retraso en el entero de ellas; normas que sin ser tributarias pero con igual naturaleza, hacen que se establezca una *relación sustantiva accesoria* a las contribuciones, por lo que pueden llamarse *normas sustantivas accesorias* cuasi-tributarias, en virtud de la clasificación que sobre contribuciones y sus accesorios hace el artículo 2 del CFF.

Por otra parte, el artículo 5 del CFF, establece otros dos grupos de normas tributarias: A) Las de *aplicación estricta*, con los subgrupos: 1) las que establecen cargas a los particulares, 2) que establecen excepciones a las cargas tributarias; 3) las que fijan infracciones y sanciones. B) Las que admiten una *aplicación no estricta*, y que pueden permitir una aplicación por analogía. El grupo A, establece relaciones sustantivas; el grupo B, relaciones accesorias, formales.

De conjuntar todos estas categorías, se pueden obtener los siguientes tipos de normas tributarias:

- a) Las que en sentido estricto *establecen contribuciones*, y que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa de la contribución; de aplicación estricta.
- b) Las que establecen *excepciones a las contribuciones*; de aplicación estricta.

- c) Las que establecen *relaciones sustantivas accesorias a las contribuciones*: recargos, actualizaciones; infracciones y sanciones por incumplir con las normas tributarias. Normas de aplicación estricta.
- d) Las que establecen *relaciones formales accesorias* a la contribución, como la conservación de cierto tipo de documentos contables, el tipo de informe a las autoridades tributarias, tiempo de permanencia en algún régimen, entre otras; por no referirse a los *elementos esenciales*<sup>245</sup>, pueden ser de aplicación analógica.

A las normas del inciso a), que establecen *contribuciones* en sentido estricto, les son aplicables en su totalidad los principios tributarios del artículo 31 fracción IV de la Constitución, además de los límites en Derechos Humanos y otros límites constitucionales, según la norma tributaria de que se trate.

A las de los incisos b) y c), que establecen excepciones a las contribuciones y relaciones accesorias sustantivas, aunque de aplicación estricta, les aplican los principios de *Legalidad* y de *Destino al Gasto Público*, pero no de manera regular; y no los principios de Proporcionalidad ni el de Equidad Tributaria; como ya se verá.

Por último, las normas del inciso d) que establecen sólo *relaciones formales*, no les aplican los límites constitucionales del artículo 31 fracción IV, pero sí los demás límites constitucionales ordinarios.

Por tanto, *sólo las normas que establecen tributos en sentido estricto*, constituyen el *núcleo duro* normativo del Derecho Fiscal, por tener tres medios de control: los principios ordinarios del orden constitucional; los principios tributarios propios; y el modo de aplicación estricta de la norma tributaria sustantiva.

El Poder Judicial Federal, como intérprete constitucional, ha sido quien ha dado esta configuración más exacta de la norma tributaria, por el *modo particular* en

---

<sup>245</sup> Los elementos esenciales del impuesto no sólo son *sujeto, objeto, base y tasa*, sino también *época de pago*, según definición jurisprudencial. Cfr. IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY. Tesis 162, *Semanario Judicial de la Federación Apéndice de 1995*, Séptima Época, Pleno, tomo I, parte SCJN, p. 165. Registro 389615.

que los principios del artículo 31 fracción IV aplican o dejan de aplicar a cada una de las fuentes de tributación señaladas por el artículo 2 del código tributario, lo cual se verá de modo general en los apartados siguientes.

### **3.1.5. Los límites constitucionales de normas que establecen contribuciones.**

#### **3.1.5.1. El Principio de Legalidad.**

Este principio, inspirado en la dogmática jurídica penal, establece en términos similares y generales que no existe tributo sin ley, *nullum tributum sine lege*. Esto significa que toda contribución debe emanar de *ley formal*, que es la creada por los órganos legislativos del Estado, como representantes de los gobernados, los cuales, tienen legitimidad para definir su gobierno, y por lo tanto, pueden definir las cargas pecuniarias para el sostenimiento de este y del todo el Estado. Su propósito, es evitar la arbitrariedad y la incertidumbre en al menos, los elementos esenciales del tributo. Esto ha sido definido por el Poder Judicial mediante tesis de jurisprudencia obligatoria, desde la década de los años setenta.<sup>246</sup>

El texto constitucional, cien artículos más adelante, en su numeral 131, establece una excepción a este principio, al facultar al Ejecutivo Federal para legislar en las cuotas a las tarifas de los impuestos a las importaciones y exportaciones; cuyo propósito inmediato no es la recaudación en sí misma, sino la rapidez para establecer la contribución adecuada que haga frente a las eventualidades en el comercio exterior y la estabilidad económica nacional; lo que podría identificarse como una *finalidad extra fiscal*, tema que será tratado en otro momento.

La doctrina judicial federal, vía interpretación, ha establecido *reglas, conceptos y principios* que delinear este principio de legalidad con más exactitud.

El principio que regula la materia tributaria, es el de *reserva de ley*; que señala que determinadas materias deben ser reguladas por ley formal; por lo que este se puede identificar con el principio de *legalidad tributaria*. Sin embargo, la interpretación jurisdiccional se ha encargado de diferenciar entre reservas de ley,

---

<sup>246</sup> Cfr. IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONS TITUCION FEDERAL. Tesis sin número, *Semanario Judicial de la Federación*, Séptima Época, Pleno, Volumen 91-96, Primera Parte, p. 173, registro 232797.

*absoluta y relativa*. El principio de reserva de ley absoluta, establece que sólo en ley formal deben regularse determinadas materias; mientras que el principio de reserva de ley relativa, permite que otras fuentes normativas puedan desarrollar los aspectos que se deben regular, a condición de que sólo en ley se establezcan las directrices y los elementos esenciales de la materia normativa a los que la norma secundaria debe subordinarse. La interpretación judicial ha determinado que la legalidad en materia tributaria, en general, sigue el principio de *reserva de ley relativa*.<sup>247</sup>

Sin embargo, en tesis posterior, la Corte ha establecido que, de los elementos esenciales de los tributos, dos son de *carácter cuantitativo*: base y tasa; y dos son de *carácter cualitativo*: sujeto y objeto; aunque tácitamente se entiende que lo es también la época de pago; por lo que, el *principio de reserva de ley relativo sólo aplica para desarrollar los elementos que definen la cuantía del tributo*; no así para los elementos cualitativos de la contribución, para los cuales aplica el principio de reserva de ley absoluta.<sup>248</sup>

El principio de legalidad tributaria, en su modalidad de reserva relativa de ley, establece algunas reglas y condiciones de los *elementos y procedimientos* para definir la contribución; y la *semántica y claridad* que pueden tener las normas tributarias.

En cuanto a los *elementos y procedimientos* se tiene que:

- a) El reglamento no debe alterar los elementos de la contribución, como el hecho imponible o la tasa aplicable.<sup>249</sup>

---

<sup>247</sup> Cfr. LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DEL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY. Tesis P. CXLVIII/97, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Pleno, tomo VI, noviembre de 1997, p. 78, registro 197375.

<sup>248</sup> Cfr. LEGALIDAD TRIBUTARIA. EL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY ES DE CARÁCTER RELATIVO Y SÓLO ES APLICABLE TRATÁNDOSE DE LOS ELEMENTOS QUE DEFINEN A LA CUANTÍA DE LA CONTRIBUCIÓN. Tesis P. XLII/2006, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Pleno, tomo XXIII, mayo de 2006, p. 15, registro 175059.

<sup>249</sup> Cfr. VALOR AGREGADO. EL ARTÍCULO 45 DEL REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO MODIFICA EL PORCENTAJE DEL SERVICIO DE TRANSPORTACIÓN AÉREA INTERNACIONAL DE BIENES QUE LEGALMENTE SE ENCUENTRA GRAVADO, ASÍ COMO LA TASA APLICABLE A ESE HECHO IMPONIBLE, POR LO QUE TRANSGREDE EL PRINCIPIO TRIBUTARIO DE LEGALIDAD. Tesis 2a. III/2002, *Semanario Judicial de la*



- b) La legalidad tributaria no exige que los elementos esenciales se expresen en determinada ley, sólo que se establezcan en alguna ley.<sup>250</sup>
- c) El procedimiento para el cobro de los impuestos, puede establecerse en ley distinta a la ley que los crea.<sup>251</sup>
- d) El procedimiento para la obtención de variables económicas necesarias para el cálculo de la base gravable o la cuantía de otra obligación tributaria, sin que implique legislar sobre la base, puede establecerlo la unidad técnica de la Administración Pública; no así el del cálculo o actualización de la base, procedimiento que debe ser establecido sólo por el legislador.<sup>252</sup>

En cuanto a la *semántica y nivel de claridad* de las normas tributarias:

- a) La legalidad tributaria no implica definir todos los términos y palabras usados en la ley.<sup>253</sup>
- b) Los elementos constitutivos de las contribuciones deben tener un grado de claridad y concreción razonable, por lo que son violatorios del principio de legalidad los conceptos confusos o indeterminables de los elementos de los impuestos.<sup>254</sup>

---

250 Federación y su Gaceta, Novena Época, Segunda Sala, tomo XV, febrero de 2002, p. 75, registro 187655.  
 Cfr. DERECHOS. PARA QUE CUMPLAN CON EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA BASTA CON QUE SUS ELEMENTOS ESENCIALES SE CONSIGNEN EXPRESAMENTE EN UNA LEY, AUN CUANDO ESTA SEA LA DE INGRESOS. Tesis P. XXII/95, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Pleno, tomo I, junio de 1995, p. 37, registro 200367.

251 Cfr. IMPUESTOS, PROCEDIMIENTO PARA EL COBRO DE. NO ES NECESARIO QUE SE ESTABLEZCA EN LA LEY QUE LOS CREA. Tesis 640, *Apéndice de 2011*, Séptima Época, Pleno, tomo I Constitucional Derechos Fundamentales primera parte vigésima primera sección, p. 1786, registro 1011932.

252 Cfr. LEGALIDAD TRIBUTARIA. SU ALCANCE CUANDO EL LEGISLADOR FACULTA A UNA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA PARA ESTABLECER EL VALOR DE UN FACTOR DE ACTUALIZACIÓN QUE INCIDE EN EL MONTO DE LA BASE GRAVABLE O EN LA CUANTÍA DE UNA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA ACCESORIA. Tesis 2a./J. 155/2006, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Segunda Sala, tomo XXIV, noviembre de 2006, p. 196, registro 173912.

253 Cfr. LEGALIDAD TRIBUTARIA. DICHA GARANTIA NO EXIGE QUE EL LEGISLADOR ESTE OBLIGADO A DEFINIR TODOS LOS TERMINOS Y PALABRAS USADAS EN LA LEY. Tesis P. XI/96, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Pleno, tomo III, febrero de 1996, p. 169, registro 200214.

254 Cfr. LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DE DICHO PRINCIPIO EN RELACIÓN CON EL GRADO DE DEFINICIÓN QUE DEBEN TENER LOS ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DEL IMPUESTO. Tesis P./J. 106/2006, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Pleno, tomo XXIV, octubre de 2006, p. 5, registro 174070.



Esta última regla, tiene una enorme importancia, ya que guarda estrecha relación con otro principio constitucional, que no solo salvaguarda al Derecho Tributario y Fiscal, sino a todo el orden jurídico: el *principio de Seguridad Jurídica*, que se verá en otro apartado.

### **3.1.5.2. Los Principios de Proporcionalidad y Equidad.**

En estos dos principios se encuentra el *corazón* de la justicia tributaria. No basta que la norma que establece contribuciones sea clara y concreta, porque aun así la norma puede ser injusta. Estos principios se encuentran explícitos en la doctrina de Smith sobre la justicia de los impuestos; y como se ha visto con antelación, se han reflejado en textos como la Declaración Francesa de los Derechos del Hombre y en la mayoría de los textos constitucionales modernos; con más exactitud, en la Constitución de Cádiz de 1812, y desde luego, en los textos constitucionales modernos de México de 1917; de España de 1978.

La equidad, puede ser entendida en su significado común, como la disposición del ánimo para dar a cada uno lo que merece.<sup>255</sup> Esta noción, coincide con la idea de justicia del jurista romano Ulpiano, y en general, con una idea de trato igualitario a entes de iguales características.

Esta noción es transportada al ámbito tributario. Para Kaye, por ejemplo, significa la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los cuales deben recibir un trato idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, donde lo único variable deben ser las tarifas tributarias aplicables, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente.<sup>256</sup> Esta definición es compartida por la academia en general.

El mismo autor refiere que esta noción se encuentra en el pensamiento del Poder Judicial desde la Quinta Época, donde en tesis aislada, la Segunda Sala entendió como norma de equidad, *“la de que se encuentren obligados a determinada*

---

<sup>255</sup> Cfr. REAL Academia Española, *Diccionario de la lengua española*, 23ª ed., versión electrónica, <http://dle.rae.es/?id=FzCUhhq> [última visita: 03-06-2019].

<sup>256</sup> Cfr. Kaye, *op. cit.*, nota 233, p. 18.

*situación los que se hallen dentro de lo establecido en la ley y que no se encuentren en esa misma obligación los que están en situación jurídica diferente.*<sup>257</sup>

Por otra parte, la proporcionalidad se entiende como una “*correspondencia debida de las parte de una cosa con el todo o entre cosas relacionadas entre sí*”; o como una “*igualdad entre dos razones*”<sup>258</sup>

Esta noción proviene de lo que aportara Aristóteles en estos términos:

Así, pues, lo justo es algo proporcional. La proporción no se limita especialmente al número tomado en su unidad y abstractamente; se aplica al número en general; porque la proporción es una igualdad de relaciones, y se compone de cuatro términos por lo menos[...] Lo mismo que el término A es a B, el término C es a D; y recíprocamente, lo mismo que A es C, lo mismo B es D. [...] Y así la correspondencia de A con C y de B con D es el tipo de la justicia distributiva.”<sup>259</sup>

Para aproximarse a una noción de Proporcionalidad Tributaria, se debe considerar que si la población de un Estado, como un todo, tiene igual obligación de tributar; entonces también debe tener igual derecho a una distribución igual del impacto de las contribuciones. Si de manera hipotética, la población fuera perfectamente homogénea en cuanto a su *capacidad económica*, bastaría con distribuir a partes iguales, el costo del gasto público, para que toda la población reciba *igual impacto* económico. Es decir, debiera distribuirse una *igual porción de impacto tributario*. Pero como la capacidad económica es diferente entre los sujetos obligados, y se pretende que el impacto tributario sea el mismo, entonces repartir en porciones iguales la carga tributaria no sería lo adecuado, ya que sería injusto que sujetos con diferentes capacidades económicas, recibieran el mismo impacto económico.

Entonces, para evitar esta injusticia, no se debiera distribuir *igual porción* de carga tributaria a diferentes capacidades, sino distribuirla en *proporción* a las

---

<sup>257</sup> LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE 31 DE DICIEMBRE DE 1953. SU ARTICULO - 24 ES INCONSTITUCIONAL, EN CUANTO A LOS ARRENDAMIENTOS DE LOCALES DESTINADOS A INDUSTRIAS O COMERCIOS. *Informe de 1956*, Quinta Época, Segunda Sala, p. 49, registro 387085, *in fine*.

<sup>258</sup> Primera y quinta acepciones de la palabra *proporción*. Real Academia, *op. cit.*, nota 255, sin página, <http://dle.rae.es/?id=UOPJ9JT> [última visita: 03-06-2019].

<sup>259</sup> Cfr. Aristóteles, *Ética a Nicómaco*, trad. de Patricio de Azcárate, Libro V, capítulo 3, versión electrónica en <http://www.filosofia.org/cla/ari/azc01.htm> [última visita: 03-06-2019].

propias capacidades económicas, para lograr un impacto tributario igual para todos, a pesar de las diferentes capacidades económicas entre las personas.

Porción y proporción, están ligadas de algún modo. La porción, se refiere sólo a la relación de la parte con el todo, en términos cuantitativos y de solo dos elementos. La proporción, en cambio, se refiere a esta misma relación de la parte con el todo, pero comparada con otras partes y con otros todos, donde el resultado de esta comparación es siempre igual; por lo que se establece una relación mayor a dos elementos, en Aristóteles son cuatro; y expresado en términos cualitativos.

La Equidad Tributaria ha sido identificada con una *equidad horizontal*, para tratar de modo igual a sujetos iguales; mientras que la Proporcionalidad se ha entendido como una *equidad vertical*, donde sujetos diferentes son tratados de manera diferente, de acuerdo con sus capacidades.<sup>260</sup>

Durante casi toda la Quinta Época del Semanario Judicial de la Federación, es decir hasta mediados de la década de los años cincuenta, la proporcionalidad y equidad fueron consideradas sólo como dos componentes de un mismo principio de justicia tributaria. Sin embargo, De la Garza considera que comenzó la separación entre proporcionalidad y equidad, al señalarse como independientes, los términos *proporcional*, *equitativo*, y *gasto público*, en la siguiente tesis de jurisprudencia.<sup>261</sup>

IMPUESTOS, DESTINO DE LOS, EN RELACIÓN CON LOS OBLIGADOS A PAGARLOS. De acuerdo con el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna, para la validez constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales: primero, que sea proporcional; segundo, que sea equitativo, y tercero, que se destine al pago de los gastos públicos. Si falta alguno de estos requisitos, necesariamente el impuesto será contrario a lo estatuido por la Constitución, ya que ésta no concedió una facultad omnimoda para establecer las exacciones que, a juicio del Estado, fueren convenientes, sino una facultad limitada por esos tres requisitos.<sup>262</sup>

De la Garza señala que la fuente es la tesis 541 de la Recopilación o Apéndice de 1955; sin embargo, las ejecutorias de los Amparos en Revisión que la sustentan

---

<sup>260</sup> Cfr. Imedio Olmedo, Luis José *et al.*, “Equidad horizontal e igual progresión: un enfoque utilitarista”, *Hacienda Pública Española. Revista de Economía Pública*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, número 174, tercer trimestre de 2005, p. 87.

<sup>261</sup> Cfr. De la Garza, Sergio Francisco, *op. cit.*, nota 234, p. 270.

<sup>262</sup> Tesis 82, *Apéndice de 1995*, Quinta Época, Segunda Sala, tomo III, parte Suprema Corte, - p. 58, registro 390972.

se dictaron entre 1940 y 1943, por lo que es posible que la proporcionalidad y la equidad como conceptos separados, al menos, desde el pensamiento jurisdiccional, es mucho más antigua. Sin embargo, durante la Quinta Época no hubo desarrollo conceptual por cada principio, por lo que de manera implícita, permanecieron como unidos en la visión jurisdiccional. De esto da cuenta Pastora Melgar, quien señala que hasta finales de los años sesenta, esto es, a comienzos de la Séptima Época del Semanario Judicial, fue cuando se comenzó a dar trato conceptual diferenciado a ambos principios.<sup>263</sup>

Para la autora, el parteaguas fue a partir de la tesis de jurisprudencia bajo el rubro: *Impuestos, proporcionalidad de los. Naturaleza.*; la cual estudia por separado a un solo principio de justicia tributaria, el de Proporcionalidad, sobre el núcleo de la capacidad contributiva del sujeto obligado; tesis extensa, pero que en ella sintetiza la historia del paso de la idea de la proporcionalidad a través de textos como la Declaración Francesa de 1789, las Constituciones de Cádiz y las de México, entre otras, sobre la base de la capacidad de contribución y la necesidad del gasto público que se requiera.<sup>264</sup>

Durante las décadas de los años setentas y ochentas, se fue perfeccionando la diferencia entre ambos conceptos; pero fue hasta inicios de la década de los años noventa, donde ha quedado fijada la diferencia entre *Proporcionalidad y Equidad*; donde el primero orbita sobre la capacidad contributiva; mientras que el segundo lo hace sobre el trato igual a los iguales, y desigual a los desiguales.

PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD. SON REQUISITOS DE NATURALEZA DISTINTA CON LOS CUALES DEBEN CUMPLIR LAS LEYES FISCALES. La proporcionalidad y equidad que deben cumplir las leyes fiscales, conforme a la fracción IV de artículo 31 de la Constitución, no deben confundirse, pues tienen naturaleza diversa, ya que mientras el primer requisito significa que las contribuciones deben estar en proporción con la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, el segundo consiste en que éstos reciban un trato igual, lo que se traduce en que las leyes tributarias deben tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales.<sup>265</sup>

---

<sup>263</sup> Cfr. Melgar Manzanilla, Pastora, *op. cit.*, nota 27, p.59.

<sup>264</sup> Cfr. IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD DE LOS. NATURALEZA. Tesis sin número, *Informe de 1969*, Séptima Época, Sala Auxiliar, p. 45, registro 388036.

<sup>265</sup> Tesis 3a./J. 4/91, *Semanario Judicial de la Federación*, Octava Época, Tercera Sala, tomo VII, febrero de 1991, p. 60, registro 207061.

Autores como Flores Zavala y el mismo De la Garza, critican esta separación conceptual, ya que ellos consideran que no son conceptos excluyentes entre sí, más bien coincidentes y que son necesarios ambos, para lograr la justicia tributaria.<sup>266</sup> Esta crítica es superable, ya que si bien es cierto que ambos son necesarios para que las contribuciones sean justas, es posible encontrar tributos aplicados de modo equitativo, como el IVA, para todos los sujetos hallados en la misma hipótesis de causación, pero que guardan relación lejana con la capacidad tributaria de los obligados; y por el contrario, normas proporcionales, pero que por alguna finalidad extrafiscal, como en el RIF, prevea su aplicación sólo para determinados contribuyentes, con exclusión de otros bajo la misma hipótesis de causación. Es decir, la proporcionalidad se puede mover con independencia de la equidad, lo que hace que sean *conceptos separados*.

En seguida se dan los aspectos que describen a los Principios de Proporcionalidad y de Equidad Tributaria.

*A) La Proporcionalidad tiene como base un concepto económico.*

La Proporcionalidad Tributaria depende de dos conceptos que a menudo se utilizan de manera indistinta: la *capacidad económica* y la *capacidad contributiva* del sujeto obligado; Apunta Pastora Melgar que ambos son diferentes, ya que la capacidad económica implica la titularidad de un patrimonio o de una renta; mientras que la capacidad contributiva es la aptitud para contribuir una vez que se han cubierto los gastos ineludibles.<sup>267</sup> La capacidad contributiva presume la económica, pero no a la inversa; ya que puede darse el caso donde se puede tener una capacidad económica pequeña, pero insuficiente para tributar.

Es por ello que la doctrina judicial ha preferido usar la expresión *capacidad contributiva*, definida como *la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos* del sujeto pasivo tributario; en lugar de hablar sólo de capacidad económica.<sup>268</sup>

---

<sup>266</sup> Cfr. De la Garza, Sergio Francisco, *op. cit.*, nota 234, pp. 271-272.

<sup>267</sup> Cfr. Melgar, Pastora, *op. cit.*, nota 263, pp. 61-62.

<sup>268</sup> Cfr. CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS. Tesis P./J. 109/99, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Pleno, tomo X, noviembre de 1999, p. 22, registro 192849.

Esta definición de la Corte, proviene de lo que Dino Jarach años atrás definiera en idénticos términos. Sin embargo advierte el autor, que la Ciencia Jurídica no puede establecer qué es con exactitud la capacidad contributiva, por ser tarea de otras disciplinas extrajurídicas:

¿Qué es la capacidad contributiva? Es la potencialidad de contribuir a los gastos públicos que el legislador atribuye al sujeto particular. [...] Es tarea de las finanzas y de la política financiera, la de establecer el concepto de capacidad contributiva en base a determinados presupuestos teóricos y, respectivamente, de indicar a los legisladores cuáles situaciones de hecho *deben* ser elegidas como síntoma de capacidad contributiva.<sup>269</sup>

Por otra parte, Richard A. Musgrave, al referirse a la capacidad contributiva como capacidad económica, señala que, dada la complejidad en la elección y aplicación de un índice adecuado de capacidad económica, surgen problemas altamente técnicos y difíciles; y dado que la ciencia económica es compleja y además, hay que adaptar a ella la legislación impositiva, no es posible llevar a la práctica de manera perfecta, ningún concepto aislado de la base imponible, por lo que la equidad debe perseguirse más como una cuestión de grado, que como una norma absoluta.<sup>270</sup>

Esto quiere decir ni siquiera con la ciencia económica se puede lograr que una contribución sea perfectamente justa o proporcional, esto es, se tienen que tolerar ciertas imperfecciones al momento de diseñar una imposición, dada la dificultad para definir *en términos cuantitativos*, la capacidad contributiva o económica de los sujetos a la que va dirigida.

Sin embargo, ha faltado decir a partir de qué manifestaciones se puede presumir, al menos en un sentido *cualitativo*, la existencia de capacidad contributiva.

Para Arístides Corti, la capacidad contributiva:

[...] es igual a capacidad económica o poder económico (Rosembuj), que se manifiesta a través de parámetros renta y patrimonios (manifestaciones inmediatas o directas) y producción, circulación y consumo (manifestaciones mediatas o indirectas).<sup>271</sup>

---

<sup>269</sup> Cfr. Jarach, Dino, *op. cit.*, nota 235, p. 87.

<sup>270</sup> Cfr. Musgrave, Richard A., y Musgrave, Peggy B., *Hacienda Pública. Teoría y práctica*, 5ª ed. trad. de Juan Francisco Corona Ramón y otros, Madrid, Mc Graw-Hill Interamericana de España, 1992, p. 277. Aquí equidad, la entiende el autor en su sentido horizontal y vertical.

<sup>271</sup> Corti, Arístides, "Los principios constitucionales y el sistema fiscal argentino", *Impuestos*, -



No se puede estar de acuerdo con la equiparación entre capacidad económica y la contributiva propuesta en este párrafo por Tulio Rosembuj, pero sí en todos los parámetros donde se atribuyen hechos imponible: renta, patrimonio, producción y consumo. Es por ello, que de manera sintética, Rigoberto Reyes propone sobre capacidad contributiva, una definición más compacta, que sintetiza las aportadas por Aristides Corti y Dino Jarach: “*Consiste en la potencialidad económica del contribuyente, para contribuir al gasto público, en función de la riqueza poseída, producida o consumida o de los servicios requeridos del Estado.*”<sup>272</sup>

En los impuestos directos, es posible valorar con cierta objetividad, este potencial con base en los ingresos; pero en los indirectos, sólo se le puede presumir por la capacidad de compra; y en los que gravan el patrimonio, es aún más complicada esta objetividad, ya que estaría sujeta al presunto valor del bien poseído, pero nada dice sobre la verdadera capacidad de contribución. Es por ello que Jarach ha llegado a afirmar que la capacidad contributiva, “*no es una medida objetiva de la riqueza de los contribuyentes, sino una valoración política.*”<sup>273</sup> Esta valoración, el mismo autor señala, está sujeta a los valores del acervo ideológico del gobierno.

En conclusión, la capacidad contributiva es un concepto complejo, que solo es definible en *términos económicos* y no jurídicos, por lo que escapa al jurista la posibilidad de juzgar cuándo existe esta capacidad en el sujeto obligado, por lo que sólo corresponderá al perito en ciencias económicas su determinación. De existir esta capacidad contributiva, primero determinada por el economista, y luego establecidos los parámetros por el legislador; corresponde al jurista valorar si la carga asignada por el legislador, se *distribuye por igual*, esto es, de modo *proporcional*, a sujetos hallados en la misma hipótesis de causación, pero con diferente capacidad contributiva. Pero el jurista o el juez sólo alcanzan a valorar *de manera parcial*, sobre la justicia de un tributo; porque al economista le

---

Buenos Aires, Editorial La Ley, tomo L-B, año 9, 1992, p. 1698; citado por Freedman, Diego, “Capacidad contributiva y pobreza (crónica de una reformulación posible)”, *Lecciones y Ensayos*, Buenos Aires, Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires y Abeledo-Perrot, 2005, p. 510.

<sup>272</sup> Reyes Altamirano, Rigoberto, *Diccionario de términos fiscales*, 4a. ed., México, Tax Editores, tomo I, 2004, p. 238.

<sup>273</sup> Jarach, Dino, *Finanzas públicas y derecho tributario*, 3ª ed., Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1999, p. 301.



corresponde valorarla en términos cuantitativos; por lo que *en sede judicial es imposible juzgar sobre la justicia total de una contribución*; sólo puede juzgarse de ella sobre si su aplicación es proporcional o no.

*B) La Proporcionalidad tiene un sentido diferente por cada tipo de contribución.*

Desde un punto de vista de los ingresos y salidas que puede tener un sujeto de las contribuciones, sólo pueden existir contribuciones que gravan los ingresos y la tenencia de un patrimonio; y los que gravan los gastos. Si se habla de manera específica de los impuestos, de ellos se dice que los hay *directos*, que gravan los ingresos o la tenencia de bienes; y los *indirectos*, que gravan el consumo o la adquisición de bienes.

1.- En el caso de los impuestos directos, el sentido de proporcionalidad se traduce en el principio de *progresividad de las tasas*, que consiste en crearlas de modo tal que la cuantía de la obligación tributaria sea *más que proporcional* en relación al aumento igual y sucesivo de la base imponible.<sup>274</sup>

La finalidad de la progresividad, está en lograr que tributen mejor los de ingresos superiores en relación a los de medianos y reducidos ingresos, no sólo en función de sus ingresos, sino en el nivel *de sacrificio* que representa la contribución en la disminución de su patrimonio.<sup>275</sup> La idea de progresividad es tan antigua, que ya aparece en la Ley del Centenario de 1921 aunque de modo imperfecto; y adquiere firmeza jurisprudencial desde que la Sala Auxiliar calificara este aspecto de la Ley del ISR de 1953.<sup>276</sup>

La progresividad impositiva, elevada a categoría de principio, se encuentra en textos constitucionales de otras naciones, como en España y Colombia, por citar sólo dos ejemplos. En el caso español, el artículo 31 párrafo 1, señala que su sistema tributario está inspirado en los principios de *igualdad y progresividad*, sin

---

<sup>274</sup> Cfr. De la Garza, Sergio F., *op. cit.*, nota 234, p. 442.

<sup>275</sup> Cfr. IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS. Tesis de jurisprudencia sin número, *Semanario Judicial de la Federación*, Séptima Época, Pleno, volumen 199-204, Primera Parte, p. 144, registro 232197.

<sup>276</sup> Cfr. IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD DE LOS. TARIFAS PROGRESIVAS. Tesis de jurisprudencia sin número, *Informes de Labores*, Séptima Época, Sala Auxiliar, Informe de 1969, p. 51, registro 388037.

alcance confiscatorio, y basado en la capacidad económica de los obligados; mientras que en el artículo 363 de Constitución colombiana, preceptúa que el sistema tributario se funda en principios de equidad, eficiencia y *progresividad*.<sup>277</sup>

Sin entrar al significado que cada poder judicial le diera a este principio en cada Constitución, lo cual merece un estudio aparte; se puede decir que, establecer la progresividad como principio constitucional tributario y sin acotar sus alcances, como en las constituciones española y colombiana, puede ser inexacto, cuanto no más equivocado; ya que la progresividad no puede aplicar para toda clase de contribuciones, sino sólo para los impuestos directos.

2.-En los impuestos indirectos, derechos, aportaciones de seguridad social y contribución de mejoras, no opera la progresividad de las tasas, sino la aplicación de una *tasa o tarifa uniforme*, en proporción al precio del bien o servicio recibido, del salario devengado, o del costo de la mejora, según corresponda; donde la capacidad contributiva sólo se presume por la capacidad de compra o adquisición del bien o servicio que se trate; no existiendo otros medios para precisarla.

Así, en impuestos indirectos, se aplica una tasa razonable en función de aspectos económicos como el mercado;<sup>278</sup> en los derechos, cuotas relacionadas con el costo que tenga para el Estado, fijas e iguales para servicios análogos;<sup>279</sup> en contribución de mejoras, en una derrama distribuable entre beneficio y costo total de la obra;<sup>280</sup> y en aportaciones de seguridad social, se atiende al beneficio

---

<sup>277</sup> Cfr. Constitución Española de 1978, <https://www.boe.es/legislacion/documentos/ConstitucionCASTELLANO.pdf> [última visita: 03-06-2019]; y Constitución Política de Colombia, <http://www.corteconstitucional.gov.co/inicio/Constitucion%20politica%20de%20Colombia.pdf> [última visita: 03-06-2019].

<sup>278</sup> Cfr. PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. SU ANÁLISIS EN RELACIÓN CON LA TASA DE -- LOS IMPUESTOS INDIRECTOS. Tesis P./J. 6/2009, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Pleno, tomo XXIX, abril de 2009, p. 1130, registro 167414.

<sup>279</sup> Cfr. DERECHOS POR SERVICIOS. SU PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD SE RIGEN POR - UN SISTEMA DISTINTO DEL DE LOS IMPUESTOS. Tesis P./J. 2/98, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Pleno, tomo VII, enero de 1998, p. 41, registro 196934.

<sup>280</sup> Cfr. CONTRIBUCIONES DE MEJORAS. PARA QUE CUMPLAN CON LA GARANTÍA DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA ES NECESARIO QUE LA CANTIDAD A PAGAR GUARDE RELACIÓN CON LA MAGNITUD DEL BENEFICIO OBJETO DEL TRIBUTO (INCREMENTO DEL VALOR DE LOS INMUEBLES), DERIVADO DE LA OBRA PÚBLICA RESPECTIVA, EN COMPARACIÓN CON EL DE LOS RESTANTES OBLIGADOS. Tesis IV. 2o. A. 244A,

obtenido en sentido de solidaridad;<sup>281</sup> aunque hay voces que reclaman que las cuotas obrero patronales no tienen naturaleza de contribuciones, sino de *primas*, como las que se aplican en los contratos de seguros privados; opinión del Pleno de la SCJN en 1988.<sup>282</sup>

Aquí, se considera que la posición del Pleno en la Octava Época es errónea, ya que mientras que el destino de las prima del seguro es cubrir un eventual costo del siniestro, pero también el costo de los gastos de administración de la compañía y un *lucro* para la misma, y siempre es *elegible y proporcional a la suma asegurada*; en cambio, la cuota obrero patronal *no es elegible* y no persigue un lucro, se asigna con un porcentaje en relación al salario del trabajador, pero sobre todo, ayuda a cubrir el costo del órgano del Estado que proporciona seguridad social y de los servicios que este presta; y como esto es *gasto público*, luego es una *verdadera contribución*.

*C) La Equidad Tributaria aplica sólo para obligaciones tributarias sustantivas.*

A la noción de Equidad Tributaria, como un derecho de los sujetos de un mismo tributo a recibir de la ley, el mismo trato si se encuentran bajo la misma hipótesis de causación; por la tesis 41/97 del Pleno de la Corte, se le han agregado a su construcción teórica, los siguientes elementos: a) justificación *objetiva y razonable*; b) a iguales supuestos de hecho, idénticas consecuencias jurídicas; c) desigualdad sólo si no es artificiosa o injustificada; y c) consecuencias jurídicas adecuadas y *proporcionadas*, entre medida adoptada, resultado que produce y el *fin pretendido*.<sup>283</sup>

---

*Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Tribunales Colegiados de Circuito, tomo XXIX, enero de 2009, p. 2674, registro 168171.

<sup>281</sup> Cfr. APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL. PARA DETERMINAR SU PROPORCIONALIDAD DEBE ATENDERSE A SU NATURALEZA DE CONTRIBUCION PECULIAR. Tesis P. LXX/95, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Pleno, tomo II, octubre de 1995, p. 74, registro 200290.

<sup>282</sup> Cfr. SEGURO SOCIAL, CUOTAS QUE SE CUBREN AL INSTITUTO MEXICANO DEL. NO ESTAN SUJETAS A LOS REQUISITOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD PREVISTOS PARA LOS IMPUESTOS. Tesis sin número, *Semanario Judicial de la Federación*, Octava Época, Pleno, tomo II, primera parte, julio-diciembre de 1988, p. 37, registro 206014.

<sup>283</sup> Cfr. EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS. Tesis P./J. 41/97, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, tomo V, junio de 1997, p. 43, registro 198403.

Tanto la noción de Equidad Tributaria, como el criterio que refiere a una igualdad jurídica, formal, ante la ley y su aplicación, todavía no distinguían el efecto de su aplicación a los distintos tipos de norma tributaria; lo que sería estudiado con posterioridad, en otros criterios judiciales del Alto Tribunal.

La Segunda Sala, en 2004, consideró que la Equidad Tributaria puede aplicar para las obligaciones sustantivas y formales, siempre y cuando en las segundas, se hallen vinculadas con el núcleo del tributo o con alguno de sus elementos. Así la tesis:

EQUIDAD TRIBUTARIA. ESTE PRINCIPIO RIGE EN OBLIGACIONES SUSTANTIVAS Y FORMALES, PERO EN ESTA ÚLTIMA HIPÓTESIS ES BÁSICO QUE INCIDA DIRECTAMENTE SOBRE LAS PRIMERAS. El cumplimiento de la obligación prevista en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal tiene un contenido económico que se traduce en el pago en dinero de las sumas que el poder público legislativamente determina por medio de una contribución, cuya cuantía impone al causante. En ese tenor, 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.<sup>284</sup>

Sin embargo, un año después, la Primera Sala comienza a separar al Principio de Equidad Tributaria para ser sólo aplicable a las obligaciones de tipo sustantivo; y no para las formales, como el control contable de operaciones, que no inciden en la definición del tributo:

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, ADICIONADA POR DECRETO PUBLICADO EL CINCO DE ENERO DE DOS MIL CUATRO, CONSISTENTE EN LLEVAR CONTROLES VOLUMÉTRICOS COMO PARTE DE LA CONTABILIDAD. La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que el principio de equidad tributaria previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, está dirigido a las contribuciones en sí mismas consideradas. Sin embargo, dicho principio constitucional no es aplicable a las obligaciones formales a cargo de los contribuyentes, como la consignada en la fracción V, del artículo 28, del Código Fiscal de la Federación, adicionada por decreto publicado el cinco de enero de dos mil cuatro, que señala que las 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

---

<sup>284</sup> Tesis 2a./J. 183/2004, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Segunda Sala, tomo XXI, enero de 2005, p. 541, registro 179587.

operación, como parte de su contabilidad, pues su objetivo es que la autoridad hacendaria pueda llevar una adecuada vigilancia y comprobar el cumplimiento de requisitos conforme a los cuales los gobernados deben contribuir al gasto público.<sup>285</sup>

No obstante, ambas Salas han llegado a coincidir en los *mismos elementos* que deben tener los tratos diferenciados establecidos en ley; ya sea que se refieran a la materia tributaria, o a cualquier otra del sistema jurídico.

La tesis 1a./J. 55/2006 sobre la *igualdad* en general; en caso de hallarse alguna desigualdad en la norma sujeta a estudio, el juzgador debe evaluar que esta:<sup>286</sup>

- a) Tenga una finalidad objetiva y constitucionalmente válida;
- b) Sea un medio apto, racional o adecuado para el fin pretendido;
- c) Sea proporcional a los bienes afectados por la distinción;
- d) Sea determinada en cada caso respecto sobre qué versa la igualdad; hay ámbitos que admiten mayor amplitud legislativa, y otros mayor exigencia.

La tesis 2a./J. 31/2007 sobre *equidad tributaria*, establece que si el legislador ha respetado este principio, el juzgador debe evaluar de manera escalonada, a estos elementos:<sup>287</sup>

- a) Si existe diferencia de trato entre individuos o grupos que se encuentren en una situación comparable, aunque no necesario que sea idéntica;
- b) Si existe finalidad legítima: objetiva y constitucionalmente válida;
- c) Si es un medio apto y adecuado para conducir al fin u objetivo;
- d) Si es proporcional con bienes y derechos constitucionalmente protegidos.

Al compartir los mismos parámetros para admitir un trato diferenciado; confirma la tesis de que *la Equidad Tributaria es una manifestación particular del derecho general de Igualdad*. Pero es más adecuado usar la expresión *Equidad Tributaria*

---

<sup>285</sup> Tesis 1a./J. 2/2005, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Primera Sala, tomo XXI, marzo de 2005, p. 127, registro 179035.

<sup>286</sup> Cfr. IGUALDAD. CRITERIOS PARA DETERMINAR SI EL LEGISLADOR RESPETA ESE PRINCIPIO CONSTITUCIONAL. Tesis: 1a./J. 55/2006, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Primera Sala, tomo XXIV, septiembre de 2006, p. 75, registro 174247.

<sup>287</sup> Cfr. EQUIDAD TRIBUTARIA. CRITERIOS PARA DETERMINAR SI EL LEGISLADOR RESPETA DICHO PRINCIPIO CONSTITUCIONAL. Tesis: 2a./J. 31/2007, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Segunda Sala, tomo XXV, marzo de 2007, p. 334, registro 173029.

para el ámbito de las relaciones u obligaciones tributarias sustantivas; mientras que es válido emplear el concepto genérico de igualdad, en las demás obligaciones tributarias formales.

Tanto la tesis P./J. 41/97 del Pleno, como las otras dos anteriores, contienen los criterios: *razonabilidad, objetividad y propósito legítimo*, que ya se encontraban desde 1989 en el párrafo 13 de la Observación General número 18 del Comité de Derechos Humanos del PIDCP; y el de *proporcionalidad*, también del párrafo 13, pero de la Observación General número 20, del Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, del Consejo Económico y Social de Naciones Unidas.<sup>288</sup>

A su vez, estos criterios provienen de una sentencia dictada en 1968 por la Corte Europea de Derechos Humanos, en un caso sobre una presunta discriminación por razones lingüísticas del sistema educativo de Bélgica; sentencia que consideró que existe violación al principio de igualdad, cuando la distinción no tiene una justificación objetiva y razonable, en relación a una finalidad legítima y a los efectos de la medida considerada; en una razonable relación de proporcionalidad entre los medios empleados y la finalidad perseguida.<sup>289</sup>

Pero estos instrumentos no definen qué debe entenderse por *finalidad legítima*, ni por justificación *objetiva y razonable*. Sólo la Opinión Consultiva OC-4/84, en su párrafo 57, aportó de manera implícita, definiciones jurídicas de lo que debe entenderse por estos criterios de distinción: Hay *finalidad legítima*, cuando la medida no conduce a situaciones contrarias a la justicia, a la razón o naturaleza de las cosas, ni a fines caprichosos, arbitrarios, despóticos, o contrarios a la unidad y dignidad de la naturaleza humana; *objetividad*, cuando se parte de

---

<sup>288</sup> Cfr. Castañeda, Mireya (comp.), *Compilación de Tratados y Observaciones Generales del - Sistema de Protección de Derechos Humanos de Naciones Unidas*, México, Comisión Nacional de los Derechos Humanos, 2015, pp. 176 y 241.

<sup>289</sup> Cfr. European Court of Human Rights, *Case "relating to certain aspects of the laws on the use of languages in education in Belgium" v. Belgium (merits)*, judgment of 23rd July 1968, p. 31 en pdf <http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-57525> [última visita: 03-06-2019]. Existe una traducción al español, cuyo párrafo que contiene estos elementos se encuentra en la parte de Fundamentos de Derecho, parte I, apartado B, punto 10, segundo párrafo. Cfr. <http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-165133> [última visita: 03-06-2019].



supuestos sustancialmente diferentes; y es *razonable*, cuando se expresa de modo *proporcionado*, una conexión entre estas diferencias y los objetivos de la norma.<sup>290</sup>

En esta definición, los conceptos *razonabilidad* y *proporcionalidad* se implican de modo mutuo, por lo que es necesario aclararlas a través de la doctrina académica y jurisdiccional.

La *razonabilidad*, sin entrar a los detalles propios de la teoría de la argumentación jurídica, puede decirse en general que está compuesto por tres elementos básicos: 1) reglas de la lógica; 2) principios de racionalidad práctica o de conexión con el discurso: consistencia, coherencia, generalidad y honestidad; y 3) aceptabilidad, que corresponde al conocimiento y sistema de valores de la comunidad jurídica.<sup>291</sup>

La *proporcionalidad* aquí, no tiene el sentido tributario de relación entre la carga tributaria y la capacidad contributiva; sino de relación entre la medida legislativa y su *necesidad, idoneidad* y los posibles *derechos afectados*. La Primera Sala de la SCJN se ha referido a cuatro aspectos: 1) finalidad constitucionalmente válida; 2) sea idónea para satisfacer el propósito constitucional; 3) que no existen otros medios alternos menos lesivos para lograr la finalidad deseada; y 4) que el nivel de realización de la finalidad perseguida sea mayor al grado de afectación al derecho fundamental que estuviera involucrado.<sup>292</sup>

---

<sup>290</sup> Cfr. O'Donnell, Daniel, *Derecho internacional de los derechos humanos: normativa, jurisprudencia y doctrina de los sistemas universal e interamericano*, 2ª ed., México, Oficina en México del Alto Comisionado de las Naciones Unidas para los Derechos Humanos y Tribunal Superior de Justicia del Distrito Federal, 2012, p. 987.

<sup>291</sup> Este es un esquema híbrido, síntesis de lo expuesto por los autores Bernal Pulido, Manuel Atienza y Aulis Aarnio, los cuales coinciden en que *lo racional* se relaciona con las reglas de la lógica deductiva más otros elementos de unidad discursiva. Cuando se le agregan aspectos axiológicos aceptados, se habla entonces de *razonabilidad*. Cfr. Aarnio, Aulis, *Lo racional como razonable. Un tratado sobre la justificación jurídica*, trad. de Ernesto Garzón Valdés, Madrid, Centro de Estudios Constitucionales, 1991, pp. 247-248; Cfr. Bernal Pulido, Carlos, *El derecho de los derechos. Escritos sobre la aplicación de los derechos fundamentales*, Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 2005, pp. 68-69; y Atienza, Manuel, "Para una razonable definición de 'razonable'", *Doxa. Cuadernos de Filosofía del Derecho*, Alicante, Universidad de Alicante, número 4, año 1987, pp. 193-194, [https://rua.ua.es/dspace/bitstream/10045/10909/1/Doxa4\\_13.pdf](https://rua.ua.es/dspace/bitstream/10045/10909/1/Doxa4_13.pdf) [última visita: 03-06-2019].

<sup>292</sup> Cfr. TEST DE PROPORCIONALIDAD. METODOLOGÍA PARA ANALIZAR MEDIDAS LEGISLATIVAS QUE INTERVENGAN CON UN DERECHO FUNDAMENTAL. Tesis 1a. CCLXIII/2016 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Primera Sala, Libro 36, tomo II, noviembre de 2016, p. 915, registro 2013156.



Los tres últimos aspectos de la idea de proporcionalidad de la Sala, corresponden a los tres criterios de proporcionalidad que, según Carlos Bernal, provienen del Derecho Constitucional alemán, bajo los principios de necesidad, idoneidad, y proporcionalidad en sentido estricto, pero que han sido adoptados por la doctrina jurisdiccional mexicana.<sup>293</sup>

*D) La igualdad genérica aplica para obligaciones tributarias formales y fiscales.*

La Segunda Sala hasta en tiempo reciente, aceptó la Equidad Tributaria y derecho de Igualdad General, como conceptos separados; en el análisis de tratos diferentes en obligaciones sustantivas no aplica la igualdad genérica, pero sí en el análisis de tratos diferenciados en obligaciones distintas de las sustantivas:

EQUIDAD TRIBUTARIA. CUANDO SE RECLAMA LA EXISTENCIA DE UN TRATO DIFERENCIADO RESPECTO DE DISPOSICIONES LEGALES QUE CORRESPONDEN AL ÁMBITO ESPECÍFICO DE APLICACIÓN DE AQUEL PRINCIPIO, ES INNECESARIO QUE, ADEMÁS, LOS ARGUMENTOS RELATIVOS SE ANALICEN A LA LUZ DEL CONTEXTO MÁS AMPLIO DEL DERECHO DE IGUALDAD. Ahora, sólo en el caso de que las disposiciones legales reclamadas en forma destacada no correspondan al ámbito específico de aplicación del principio de equidad tributaria (cuando no se refieren a contribuciones, exenciones o a la delimitación de obligaciones materialmente recaudatorias que tengan repercusión fiscal) los argumentos que reclaman la existencia de un trato diferenciado entre dos personas o grupos deben analizarse en un contexto más amplio, esto es, *a la luz del diverso de igualdad* (excepción hecha de que la distinción se base en una de las categorías sospechosas a las que se refiere el artículo 1o. constitucional, pues en ese caso siempre se procederá al pronunciamiento en relación con el derecho de igualdad).<sup>294</sup>

Las *categorías sospechosas*, es una expresión que proviene de la jurisprudencia estadounidense, sobre la también doctrina norteamericana del *escrutinio estricto*; que aparece por primera vez en *Korematsu vs. United States* de 1944, sobre una orden de exclusión que no permitía el acceso a personas de ascendencia japonesa a una determinada área militar de la Costa Oeste, por motivos de la guerra con Japón. Aunque era natural que la Corte negara razón al quejoso, sentó precedente para intensificar el estudio de los casos cuando se vean afectados los derechos

---

<sup>293</sup> Cfr. Bernal Pulido, Carlos, *El derecho de los derechos. Escritos sobre la aplicación de los de rechos fundamentales*, Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 2005, p. 66.

<sup>294</sup> Tesis: 2a. XXX/2017(10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Segunda Sala, libro 40, tomo II, marzo de 2017, p. 1390, registro 2013884. Cursivas añadidas.

civiles de determinados grupos humanos. En uno de los párrafos de la sentencia se lee:

It should be noted, to begin with, that all legal restrictions which curtail the civil rights of a single racial group are immediately suspect. That is not to say that all such restrictions are unconstitutional. It is to say that courts must subject them to the most rigid scrutiny. Pressing public necessity may sometimes justify the existence of such restrictions; racial antagonism never can.<sup>295</sup>

Esta es la traducción al castellano de este importante párrafo:

Debería notarse, para empezar, que todas las restricciones legales que limitan los derechos civiles de un solo grupo racial, son inmediatamente *sospechosas*. Eso no quiere decir que todas esas restricciones son inconstitucionales. Esto dice que los tribunales deben sujetarlas al escrutinio más rígido. La apremiante necesidad pública puede algunas veces justificar la existencia de tales restricciones; nunca lo puede el antagonismo racial.<sup>296</sup>

Los tribunales constitucionales, entre ellos la SCJN han adoptado y adaptado esta expresión, para referirse no ya a las disposiciones legales que restringen derechos, sino a las condiciones humanas que han sido motivo a través de la historia de tratos humillantes, como el *origen étnico o nacional, género, edad, discapacidades, condición social*, entre otras.<sup>297</sup>

Así, cuando una disposición tributaria sustantiva contenga un trato diferenciado por alguna de estas categorías; no se juzgará ya sobre *Equidad Tributaria*, sino sobre el derecho a la *Igualdad y No Discriminación*.

Ambos principios, Igualdad y Equidad Tributaria, autorizan el trato diferenciado cuando se establezca con bases *objetivas, razonables, proporcionales y finalidad legítima*. Pero mientras el artículo 31 fracción IV de la Constitución se refiere a una igualdad de tipo *formal u objetiva*, que prohíbe hacer distinciones en aspectos *igualmente objetivos*, tal como la capacidad contributiva o situaciones de hecho iguales; el artículo 1o. se refiere a una igualdad *material o subjetiva*, que prohíbe

---

<sup>295</sup> Cfr. *Korematsu v. United States*, 323 U.S. 214 (1944), Legal Information Institute, Cornell Law School, <https://www.law.cornell.edu/supremecourt/text/323/214> [última visita: 03-06-2019].

<sup>296</sup> Traducción propia, y cursivas agregadas.

<sup>297</sup> Cfr. CATEGORÍAS SOSPECHOSAS. LA INCLUSIÓN DE NUEVAS FORMAS DE ÉSTAS EN LAS CONSTITUCIONES Y EN LA JURISPRUDENCIA ATIENDE AL CARÁCTER EVOLUTIVO DE LA INTERPRETACIÓN DE LOS DERECHOS HUMANOS. Tesis 1a. CCCXV/2015 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Primera Sala, Libro 23, tomo II, octubre de 2015, p. 1645, registro 2010268.

hacer distinciones en aspectos *diferentemente subjetivos*, esto es, que se refieran a igual goce de derechos para condiciones personales diferentes, tales como la raza, el color, condición social, etcétera.<sup>298</sup>

### **3.1.5.3. Los Principios de Destino al Gasto Público y los Fines Extrafiscales.**

El principal propósito de todas las fuentes de ingreso del Estado, y en específico, de las contribuciones, es realizar los gastos públicos, expresión que se refiere a satisfacer las atribuciones del Estado relacionados con las necesidades colectivas y sociales y con los servicios públicos.<sup>299</sup>

Aunque el concepto *gasto público* pudiera parecer claro, desde el punto de vista doctrinario ha habido una discusión sobre el alcance de esta expresión. Para el autor Gabino Fraga, gasto público es el que se destina “a la satisfacción atribuida al Estado de una necesidad colectiva, quedando por tanto excluidos de su comprensión los que se destinan a la satisfacción de una necesidad individual”;<sup>300</sup> mientras que Flores Zavala, señala que el concepto se extiende también en la satisfacción de necesidades individuales, como en la pensión o indemnización dada al particular, por lo que gasto público “debe entenderse todo el que sea necesario para que las entidades públicas realicen sus atribuciones, es decir para el desarrollo de su actividad legal”.<sup>301</sup> Creemos que esta última es más acertada.

Por su parte, el Poder Judicial, en la tesis 470 asentó: “no deben entenderse todos los que pueda hacer el Estado, sino aquellos destinados a satisfacer las funciones y servicios públicos.”<sup>302</sup>

El concepto gasto público, no es fácil de definir, ya que encierra conceptos que la misma doctrina administrativista no logra poner de acuerdo sobre el alcance de los conceptos función pública y servicio público; porque ambos convergen en

---

<sup>298</sup> Cfr. Arrieta Martínez de Pisón, Juan, “Prohibición de discriminación: la igualdad en materia tributaria y su aplicación efectiva”, en Ortega Maldonado, Juan Manuel, *Justicia tributaria y derechos humanos*, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM, 2016, p. 174.

<sup>299</sup> Cfr. Kaye, *op. cit.*, nota 233, p. 21.

<sup>300</sup> Cfr. Fraga, Gabino, *Derecho administrativo*, 46ª. ed., México, Editorial Porrúa, 2007, pp.326-327.

<sup>301</sup> Cfr. Flores Zavala, *Elementos...*, *cit.*, nota 226, p. 222-223.

<sup>302</sup> GASTOS PÚBLICOS. Tesis 470, *Apéndice de 1995*, Quinta Época, Segunda Sala, tomo III, parte SCJN, p. 341, registro 391360.

cuanto a su conformación jurídica, su alcance prestacional económico, su realización en algunos casos por particulares, y su intención política vinculado al bien común.<sup>303</sup>

Sin embargo, de la doctrina jurisdiccional mexicana, se obtienen las siguientes definiciones.

Por *función pública*, se ha entendido como toda actividad que realiza los fines propios del Estado;<sup>304</sup> mientras que *servicio público*, como un régimen jurídico para dar satisfacción regular y continua a cierta categoría de necesidades de interés general.<sup>305</sup> Por otra parte, el artículo 126 de la Constitución establece que la Federación no puede hacer pagos que no contemplados en el Presupuesto o en ley posterior; lo que cierra esta noción sobre gasto público.

Actualmente, ya no se discute si el gasto público deba tener una finalidad general o específica, sólo basta que se encuentre prevista en el Presupuesto de Egresos y corresponda a estas nociones de función y servicio públicos aquí expuestas.<sup>306</sup>

La principal función de las contribuciones, es cubrir el gasto público, pero esta no es la única. Estas pueden también establecerse para alentar o inhibir la conducta de los destinatarios para otros fines distintos de la recaudación. A esto se le llama *finalidad extrafiscal*.

De la Garza refiere que, de acuerdo a la finalidad de los impuestos, puede haber tres clases de ellos:<sup>307</sup>

- a) Con fines exclusivamente fiscales;
- b) Con fines fiscales y extrafiscales;

---

<sup>303</sup> Cfr. Márquez Gómez, Daniel, "Atribuciones, función pública, servicio público y municipio", *AIDA Ópera Prima de Derecho Administrativo. Revista de la Asociación Internacional de Derecho Administrativo*, México, año 8, número 15, enero-junio 2014, pp.29-30.

<sup>304</sup> Cfr. USURPACIÓN DE FUNCIONES, CONCEPTO DE FUNCIONARIO EN EL DELITO DE. Tesis sin número, *Semanario Judicial de la Federación*, Sexta Época, Primera Sala, volumen CXXXVII, Segunda Parte, p. 39, registro 258694.

<sup>305</sup> Cfr. SERVICIO PUBLICO, NOCIÓN DE. Tesis sin número, *Semanario Judicial de la Federación*, Sexta Época, Cuarta Sala, volumen LXIX, Quinta Parte, p. 34, registro 274319.

<sup>306</sup> Cfr. GASTO PUBLICO, NATURALEZA CONSTITUCIONAL DEL. Tesis sin número, *Informe de 1969*, Séptima Época, Sala Auxiliar, Jurisprudencia, p. 25, registro 388026.

<sup>307</sup> Cfr. De la Garza, *op. cit.*, nota 234, p. 291.

c) Con fines exclusivamente extrafiscales.

En la actualidad, ya no existen en nuestro país los impuestos con una finalidad sólo extrafiscal, ya que todos, de alguna manera, aunque su finalidad principal no sea la sola obtención de recursos, todo aquello que con ellos se logre recaudar, tendrá por destino el gasto público; pero en el pasado, da cuenta Flores Zavala, que sí los hubo, como el impuesto al camarón de 1934, que a través de una alta imposición a su captura en aguas del Pacífico, el Estado no esperaba recaudar este impuesto, sino devolverlo vía subsidio a quienes capturaran al crustáceo en cooperativas y no a los pescadores individuales, por lo que el Estado buscaba no el impuesto, sino fomentar el cooperativismo en la costa occidental de México.<sup>308</sup>

Los fines extrafiscales tienen una justificación constitucional implícita, a través de la facultad de rectoría, de planeación y de competencia económicas del artículo 25; y de las que tiene para promover los Derechos Humanos del artículo 1; y de otras obligaciones constitucionales, como el fomento de actividades culturales; o para prevenir el delito.<sup>309</sup>

Pero los límites a la imposición de una medida extrafiscal, se encuentran en las nociones de *proporcionalidad* en sentido general: necesidad, idoneidad y grado afectación a los derechos implicados; y de *razonabilidad*, como síntesis de racionalidad más los valores aceptados por la comunidad; de modo tal que puedan establecerse medidas *excepcionales* a los parámetros de Equidad y de la Proporcionalidad Tributaria.

Una clase de excepciones consiste en establecer estímulos fiscales *vía exención*, permitida por el artículo 28 constitucional;<sup>310</sup> a través de las *tasas aumentadas* o disminuidas en relación a otros hechos imposables similares o semejantes.<sup>311</sup> Otra

---

<sup>308</sup> Cfr. Flores Zavala, *Elementos...*, cit., nota 226, p. 289-290.

<sup>309</sup> Cfr. FINES FISCALES Y EXTRAFISCALES. Tesis 1a./J. 107/2011, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXXIV, septiembre de 2011, p. 506, registro 161079.

<sup>310</sup> Cfr. IMPUESTOS, EXENCIÓN DE. ES CONSTITUCIONAL CUANDO SE ESTABLECEN CONSIDERANDO LA SITUACIÓN OBJETIVA DE LAS PERSONAS EXENTAS. Tesis sin número, *Semanario Judicial de la Federación*, Séptima Época, Pleno, volumen 66, Primera Parte, Jurisprudencia, p. 81, registro 233086.

<sup>311</sup> Cfr. PRODUCCIÓN Y SERVICIOS. EL FIN EXTRAFISCAL PRETENDIDO AL GRAVAR CON -

clase de excepciones son los estímulos fiscales *vía subvención* donde, sin alterar la relación *sujeto-hecho imponible-tasa*, el Estado absorbe la carga tributaria que en principio le correspondería al sujeto obligado; o crea mecanismos para transfiera a este, algún monto de la cantidad inicialmente recaudada. Y otra clase más, se da a través de *facilidades administrativas*, donde se disminuyen algunas obligaciones de tipo formal, que en principio corresponderían a tributantes de la misma clase.

En el Régimen de Incorporación Fiscal, se encuentra el mecanismo de estímulo fiscal del artículo 23 de la Ley de Ingresos, que establece la reducción decreciente en el acreditamiento del impuesto al valor agregado.

Aunque pareciera que esta medida vulnera los principios de Igualdad genérica contenido en el artículo 1, y el de Equidad Tributaria del artículo 31, ambos de la Constitución, por otorgar trato preferente a las personas que poseen la condición económica de comerciantes con un bajo nivel de ingreso y excluyera a otros con la misma capacidad económica; en realidad no lo vulnera, porque el trato diferente obedece a una *finalidad legítima* constitucionalmente válida; tiene *bases objetivas*, por establecerse a partir de la realidad de la informalidad mayoritariamente en el sector comercio, y no por razones subjetivas de las personas involucradas; medida establecida a partir de un *razonamiento* que respeta los parámetros de la Lógica y de los valores de la población; y *proporcional*, porque la medida no afecta a otros derechos constitucionalmente protegidos; el derecho a la igualdad en tensión, sólo se ve afectado en un grado menor, por las razones ya observadas.

El sistema jurídico mexicano permite que el legislador fundamente y motive los actos legislativos de modo diferente al de los actos administrativos y judiciales; ya que basta que la facultad para legislar en determinada materia se encuentre en el ordenamiento constitucional para tener por fundamentado el acto legislativo; y exista una necesidad en las relaciones sociales que requiera regulación jurídica,

---

UNA TASA MAYOR LOS TABACOS LABRADOS A GRANEL ES DISTINTO E INDEPENDIENTE DE LA FACULTAD DEL CONGRESO DE LA UNIÓN PARA IMPONER EL IMPUESTO ESPECIAL RELATIVO. Tesis 1a. XL/2009, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Primera Sala, tomo XXIX, abril de 2009, p. 585, registro 167417.



para que se tenga por motivado.<sup>312</sup> La moderna teoría de la *motivación reforzada*, exige ahora, una revisión más profunda de todos elementos fácticos y normativos, al momento de legislar sobre alguna medida que afecte Derechos Fundamentales u otros bienes protegidos por la Constitución.<sup>313</sup>

Pero ya se ha visto que en materia tributaria, esta clase de motivación se encuentra vedada, por contraponerse a la teoría de la libertad de configuración legislativa en esta materia.<sup>314</sup>

Sin pretender por ahora un estudio exhaustivo sobre este tema, es conveniente al menos, poner en la mesa de reflexión, la posibilidad que en el futuro, el sistema jurídico mexicano *extienda la doctrina de la motivación reforzada para la materia tributaria*, en los casos en que se legisle *sobre fines extrafiscales*; por el hecho de que siempre implicará una tensión frente a los principios de Proporcionalidad y de Equidad Tributarias; además del principio de Igualdad genérica, y frente a otros principios en donde se vean implicados los Derechos Fundamentales o Humanos.

La justificación de esta propuesta, se encuentra en que a partir de la reforma del 2011, el Estado mexicano tiene el deber de prevenir las posibles violaciones a los Derechos Humanos en su legislación tributaria. Sin embargo, pudiera conservarse la libertad de configuración para otras áreas tributarias y económicas.

---

<sup>312</sup> Cfr. FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACION DE LOS ACTOS DE AUTORIDAD LEGISLATIVA. Tesis sin número, *Semanario Judicial de la Federación*, Séptima Época, Pleno, Jurisprudencia, volumen 181-186, Primera Parte, p. 239. Registro 232351.

<sup>313</sup> La teoría de la motivación reforzada, es una doctrina emanada de la tesis de jurisprudencia del Pleno “MOTIVACIÓN LEGISLATIVA. CLASES, CONCEPTO Y CARACTERÍSTICAS”, que señala que la motivación de ciertos actos y normas, puede ser reforzada u ordinaria. El primer tipo, exige una revisión de los antecedentes fácticos o circunstancias; y la justificación sustantiva, expresa, objetiva y razonable de los motivos por los que se determinó el acto, cuando este pueda llegar a afectar algún derecho fundamental u otro bien relevante desde el punto de vista constitucional. El segundo tipo, con menores exigencias, se da cuando el acto o norma no pone en riesgo algún derecho fundamental u otro valor constitucional. Cfr. Tesis P./J. 120/2009, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, tomo XXX, diciembre de 2009, p. 1255, registro 165745.

<sup>314</sup> Cfr. SISTEMA TRIBUTARIO. SU DISEÑO SE ENCUENTRA DENTRO DEL ÁMBITO DE LIBRE CONFIGURACIÓN LEGISLATIVA, RESPETANDO LAS EXIGENCIAS CONSTITUCIONALES. Tesis 1a./J. 159/2007, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Primera Sala, tomo XXVI, diciembre de 2007, p. 111, registro 170585.



## 3.2. La Seguridad Jurídica en el Régimen de Incorporación Fiscal.

### 3.2.1. Concepto de Seguridad Jurídica.

La seguridad jurídica, lo entiende la Real Academia Española, como “*principio del derecho que impone que toda persona tenga conocimiento cierto y anticipado sobre las consecuencias jurídicas de sus actos y omisiones*”.<sup>315</sup>

Ignacio Burgoa define a la seguridad jurídica como:

“[...] el conjunto general de condiciones, requisitos, elementos o circunstancias previas a las que debe sujetarse una cierta actividad estatal autoritaria para generar una afectación válida de diferente índole en la esfera del gobernado, integrada por el *summum* de sus derechos subjetivos.”<sup>316</sup>

Para Jorge Carpizo, la seguridad jurídica, tomada como un conjunto de garantías, tiene como finalidad “*proteger la realización de la libertad y de la igualdad*.”<sup>317</sup>

En esta línea, Miguel Carbonell, ha expresado que la seguridad jurídica:

“[...] se expresa en mandatos de carácter formal con respecto a la actuación del Estado y de sus órganos, preservando la idea de la división de poderes como sujeción funcional a una serie de ‘reglas del juego’, con el objetivo de preservar la libertad de las personas que habitan en el propio Estado.”<sup>318</sup>

El Poder Judicial Federal proporciona una definición próxima a las aportadas por Burgoa y por la Real Academia Española, que se extrae de una tesis aislada del Segundo Tribunal Colegiado en materia Administrativa del Cuarto Circuito:

“[...] se advierte una definición clara del contenido del derecho humano a la seguridad jurídica, imbibido en el artículo 16, primer párrafo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el cual consiste en que la persona tenga certeza sobre su situación ante las leyes, o la de su familia, posesiones o sus demás derechos, en cuya vía de respeto la autoridad debe sujetar sus actuaciones de molestia a determinados supuestos, requisitos y procedimientos previamente establecidos en la Constitución y en las leyes, como expresión de una voluntad general soberana, para asegurar que ante una intervención de la autoridad en su esfera de derechos, sepa a qué atenerse.”<sup>319</sup>

---

<sup>315</sup> Real Academia Española, *Diccionario del español jurídico*, <https://dej.rae.es/lema/seguridad-jur%C3%ADdica> [última visita: 03-06-2019].

<sup>316</sup> Burgoa, Ignacio, *Las garantías individuales*, 20ª. ed., México, Porrúa, 1986, p. 498.

<sup>317</sup> Cfr. Carpizo, Jorge, *La Constitución de 1917*, 5º ed., México, UNAM - Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1982, p. 159.

<sup>318</sup> Carbonell Sánchez, Miguel, *Los derechos fundamentales en México*, México, UNAM-Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2004, p. 586.

<sup>319</sup> SEGURIDAD JURÍDICA. ALCANCE DE LAS GARANTÍAS INSTRUMENTALES DE MANDA--

Como el mismo Carbonell lo reconoce, “la idea de seguridad jurídica tiene muchas vertientes y se concreta en una pluralidad de significados”;<sup>320</sup> además de que como lo expresa Jordi Ferrer, conceptos como seguridad jurídica que han nacido siglos atrás y en diferentes tradiciones jurídicas, es difícil establecer una definición de un fenómeno complejo, que comprenda con cabalidad sus orígenes, su concepto actual y su comprensión en otras partes del mundo;<sup>321</sup> es por ello que para fines de esta investigación, se propone la siguiente definición provisional, que considera algunos elementos aportados por la doctrina y jurisprudencia citada y prescinde de otros más.

*La seguridad jurídica, es el principio de derecho expresado en reglas formales y condiciones previas, que impone al Estado el deber de reconocer u otorgar a toda persona el derecho de tener conocimiento cierto y anticipado de las consecuencias jurídicas de sus actos y omisiones.*

En esta, se excluyen los elementos teleológicos que señalan Carbonell y Carpizo sobre preservar o proteger la libertad y la igualdad; ya que puede advertirse con cierta facilidad, que esto no siempre ocurre: puede perderse la libertad por una causa antijurídica y culpable, o recibir un trato diferenciado por causa objetiva y razonable, y en ambos casos, observarse de manera perfecta la seguridad jurídica.

### **3.2.2. Naturaleza de la Seguridad Jurídica.**

Las definiciones aquí dadas sobre seguridad jurídica, y otras que puedan existir en la doctrina, ya presentan la dificultad de que se construyen sobre múltiples enfoques para un mismo objeto, seguridad jurídica como: principio, conjunto de reglas o mandatos, condiciones o requisitos; si se trata de un valor jurídico, o un

---

MIENTO ESCRITO, AUTORIDAD COMPETENTE Y FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN, PREVISTAS EN EL ARTÍCULO 16, PRIMER PÁRRAFO, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL, PARA ASEGURAR EL RESPETO A DICHO DERECHO HUMANO. Tesis IV.2o.A.50 K (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Tribunales Colegiados de Circuito, Libro 3, tomo III, febrero de 2014, p. 2241, registro 2005777.

<sup>320</sup> Carbonell, Miguel, *Los derechos...*, op. cit. nota 318, p. 586.

<sup>321</sup> Cfr. Ferrer Beltrán, Jordi y Fernández Blanco, Carolina, *Proyecto sobre indicadores de seguridad jurídica en Iberoamérica*, I Congreso sobre seguridad jurídica y democracia en Iberoamérica, Universidad de Girona-Cátedra de Cultura Jurídica, septiembre 2013, p. 4.

derecho humano. Para indagar sobre su naturaleza jurídica, es necesario primero, ubicar el papel del Derecho en relación con la sociedad.

El Derecho para Recaséns, tiene las siguientes funciones en la vida social:<sup>322</sup>

- a) Dotar de seguridad y cambio progresivo en la vida social;
- b) Resolver conflictos de intereses;
- c) Organizar, legitimar y limitar el poder político.

Se ha dicho que la justicia, es el fin supremo del Derecho. Pero tratar de dar siquiera una definición de lo que puede representar la justicia en cada sociedad, a través de los tiempos, es una tarea casi imposible, porque el concepto de justicia está siempre ligado al sistema de valores que existan en una determinada sociedad, los cuales, son siempre variables, por lo que no puede construirse un concepto absoluto de justicia, sino que este siempre será relativo. Por ello, es mejor decir, y coincidir con Recaséns Siches, que un ordenamiento jurídico no será justo, sino en la medida en que éste cumpla o realice los valores que le sirven de orientación.

Señala el mismo autor que, el impulso que mueve al ser humano a indagar las causas de los fenómenos naturales y de las conductas sociales, es la necesidad de saber qué es lo que ocurrirá, es decir, un deseo de buscar protección o *seguridad* frente al fenómeno natural o humano.

Por lo tanto, la seguridad jurídica para Recaséns, es sólo una de las *funciones* del derecho, pero al mismo tiempo, el *valor* o la razón de ser de este.

Herbert Hart, al referirse al derecho como un método de control social basado en reglas, señala que para que funcione un control social de este tipo, las reglas deben reunir ciertos requisitos: deben ser al menos *inteligibles*, *poder ser obedecidas* por la mayoría, y deben ser *no retroactivas*, aunque de manera excepcional pueden llegar a serlo. De este modo, ha señalado algunos elementos de la seguridad jurídica que se verán párrafos más abajo, como *requisitos* que

---

<sup>322</sup> Cfr. Recaséns Siches, Luis, *Tratado general de filosofía del derecho*, 19a. ed., México, Editorial Porrúa, 2008, pp. 220-231.

debe tener el Derecho, éste como un método de control social basado en reglas. Entonces, la seguridad jurídica es en este caso, una *regla* que debe tener el Derecho para que sea eficaz.<sup>323</sup>

Para Peces-Barba, la seguridad supone crear un ambiente de certeza, de saber *a qué atenerse*, para eliminar el miedo y favorecer un clima de confianza en las relaciones sociales, como un mínimo para el desarrollo de la dignidad humana. Esto en el Derecho, es seguridad jurídica; y actúa en tres grandes dimensiones: seguridad en relación al *poder*, en relación con el mismo *derecho*, y en relación con la *sociedad*.<sup>324</sup>

Respecto al poder, este debe reunir las condiciones necesarias que permitan crear un orden jurídico que cumpla con las expectativas de seguridad jurídica, es decir, este orden debe responder de modo jurídico, a las preguntas sobre *quién manda* y *cómo* se debe mandar o ejercer el poder. Respecto al Derecho, este debe establecer las condiciones que permitan conocer su creación, su estratificación o jerarquía, su modo de interpretación y aplicación en el espacio y el tiempo, y sobre su extinción o derogación; tanto en todo el orden jurídico, como en cada subsistema que lo integra. Respecto a la sociedad, Peces-Barba señala que la seguridad jurídica se manifiesta como *seguridad social*, en un sentido amplio, donde el orden jurídico busca extender su acción a sectores abandonados o golpeados por el principio de autonomía de la voluntad, donde los Derechos Económicos, Sociales y Culturales hallan fundamento en este tipo de seguridad.<sup>325</sup>

Aun cuando la posición de Peces-Barba pueda ser discutible en cuanto refiere la seguridad social como seguridad jurídica frente a la sociedad, es destacable que se refiera a la seguridad jurídica como un *valor procedimental*, que fundamenta los derechos, que surge de la moralidad, con mediación de la política, para llegar al Derecho.

Ahora es necesario investigar si la seguridad jurídica es un principio.

---

<sup>323</sup> Cfr. Hart, Herbert L. A., *El concepto de derecho*, trad. de Genaro Carrió, Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1998, p. 255.

<sup>324</sup> Cfr. Peces-Barba Martínez, Gregorio, *Curso de derechos fundamentales*. Teoría general. Madrid, Universidad Carlos III de Madrid - Boletín Oficial del Estado, 1995, p. 209-211.

<sup>325</sup> Cfr. *Ibidem*, p. 218.

La sexta acepción de la palabra *principio*, la define la Real Academia como “*norma o idea fundamental que rige el pensamiento o la conducta*”;<sup>326</sup> y en general, este uso semántico es el que se aplica en Derecho cuando refiere a algún principio jurídico. Por ejemplo la expresión: *el particular puede hacer todo lo que la ley no le prohíbe*; se tiene por principio jurídico en el Derecho mexicano, porque aunque no haya precepto alguno que así lo exprese, no existe ninguno que se le oponga, por lo que se tiene como idea fundamental y como norma no escrita del Derecho.

Robert Alexy ha señalado que en Derechos Fundamentales, hay normas con una *estructura de principios*, y normas con *estructura de reglas*. Para este autor, los *principios* son mandatos de optimización, realizables en la medida de lo posible, real y jurídicamente; mientras que las reglas, son normas de realización taxativa, esto es, se cumplen o no; y cuando surja un conflicto entre reglas o entre principios, en el primer caso, se resuelve con el inserto de alguna cláusula de excepción, con la declaración de invalidez de una de las normas, o con los métodos de subsunción que el mismo Derecho provee; en el segundo caso, mediante la valoración del peso que tenga cada principio, en relación con sus circunstancias fácticas, esto es, mediante la ponderación de principios.<sup>327</sup>

Con este esquema, la seguridad jurídica no puede ser considerada un principio en el sentido de la teoría de Alexy, de realización en la medida de lo posible, y sujeta a ponderaciones; por el contrario, *confirma su naturaleza de norma con estructura de regla*, por los siguientes motivos.

1. Las normas constitucionales que la doctrina ha clasificado como de seguridad jurídica; tal como las contenidas en los artículos 14 y 16 de la *lex legum* mexicana no son susceptibles de suspensión por virtud del artículo 29 del mismo cuerpo constitucional; esto es, los derechos a la legalidad y a la no retroactividad son de realización absoluta y no condicionada.

---

<sup>326</sup> Real Academia Española, Diccionario de la lengua española, Edición del Tricentenario, -- 2017, <http://dle.rae.es/?id=UC5uxwk> [última visita: 03-06-2019].

<sup>327</sup> Cfr. Alexy, Robert, *Teoría de los derechos fundamentales*, trad. Ernesto Garzón Valdés, Madrid, Centro de Estudios Constitucionales, 1993, pp. 82-89.

2. Las normas que se refieren a la seguridad jurídica, en los instrumentos internacionales en Derechos Humanos, están contenidas en el Pacto Internacional del Derechos Civiles y Políticos y en la Convención Americana de Derechos Humanos. Ambos instrumentos contienen la cláusula de pleno respeto y garantía de realización, la cual, no condiciona su realización *hasta el máximo de los recursos disponibles*, como sucede en el caso de los Derechos Económicos, Sociales y Culturales; por lo que su observancia o cumplimiento siempre será taxativo y no condicionado a otras posibilidades jurídicas o fácticas.<sup>328</sup>

Por último, falta indagar si la seguridad jurídica es un derecho humano; y si lo es, qué clase de derecho o libertad fundamental se trata.

Desde las declaraciones francesas de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789 y 1793, en sus respectivos artículos segundos; y la Universal de los Derecho Humanos de 1948, en su artículo 3, sólo como los ejemplos más representativos; han considerado desde entonces a la seguridad, un *derecho esencial del hombre*. Esta seguridad, referida en un principio a la integridad física corporal, ha pasado a significar también certeza y tranquilidad dentro de una comunidad iuspolítica; como una dimensión de esta seguridad, se encuentra la seguridad jurídica.<sup>329</sup> Por lo tanto, no cabe duda de que la seguridad jurídica, por sí misma, es un derecho humano que ha sido adoptado por diversos textos constitucionales del mundo.

Cuando la Constitución denominaba Garantías a los Derechos Humanos, Burgoa enseñaba que en el sistema jurídico mexicano, existen dos clases de garantías: las *materiales* y las *formales*. Las primeras se refieren a las libertades específicas del gobernado, a sus derechos a la igualdad y a la propiedad, e implican obligaciones del Estado frente al individuo de no hacer o tolerar. Las segundas, se refieren a la seguridad jurídica, como formalidades para la validez de afectaciones a la esfera del gobernado, que implica para el Estado obligaciones de hacer.<sup>330</sup> Este mismo

---

<sup>328</sup> Cfr. Artículos 2.2 del PIDCP y 2 de la CADH; contra el artículo 2.1 del PIDESC.

<sup>329</sup> Cfr. Reyes Vera, Ramón, “Los derechos humanos y la seguridad jurídica”, *Derechos Humanos. Órgano Informativo de la Comisión de Derechos Humanos del Estado de México*, Toluca, mayo-junio de 1999, pp. 94-95. <https://revistas-colaboracion.juridicas.unam.mx/index.php/derechos-humanos-mex/article/view/23177/20706> [última visita: 03-06-2019].

<sup>330</sup> Cfr. Burgoa, *op. cit.*, nota 316, pp. 193-194.



esquema, visto desde la perspectiva de la persona, son *Derechos Fundamentales en un sentido amplio*, que puede exigir del Estado. Pero en cuanto a los derechos de libertad, igualdad y propiedad, no es exacto decir que el Estado deba abstenerse de intervenir, como en la terrible época del *laissez faire laissez passer*.

En algunos casos, el Estado debe abstenerse de actuar: como en la conciencia, en la creencia, en el pensamiento, en la expresión verbal o escrita de las ideas, y en el desplazamiento físico, por lo que estas son *libertades fundamentales*; pero en otros, sí debe intervenir para promover y proteger su realización: en la educación, trabajo, vivienda, salud, seguridad pública y en muchos casos, propiedad; en estos aspectos donde el Estado también realiza actividad para su protección son los *Derechos Fundamentales en sentido estricto*.

Por tanto, la seguridad jurídica es un derecho fundamental en sentido amplio y estricto; además, es un derecho humano, por ser así reconocido como inherente a la dignidad del hombre, y que también se extiende a las personas jurídicas, amén de la homologación hecha en México por el Poder Reformador de la Constitución entre Derechos Fundamentales y Derechos Humanos.

En conclusión: la naturaleza de la seguridad jurídica es la de *valor procedimental de certeza*; cuya estructura normativa es la de *regla* y no de la principio, según la teoría de Alexy, ya que cuando se manifiesta como norma, no es ponderable y en cambio, exige un cumplimiento taxativo o total. Como derecho, es también un derecho humano; y cuya finalidad es la de ser *función* del Derecho.

### **3.2.3. La seguridad en la norma jurídica.**

Señala Burgoa que existen dos maneras de clasificar a las garantías individuales: una, desde un punto de vista sólo *formal*, que toma las obligaciones del Estado en favor del gobernado, a partir de la *relación jurídica* entre éste y aquel; y otra, desde el punto de vista *material y formal*, por los medios que salvaguardan al régimen de derecho y a los derechos de los gobernados en particular. La primera, clasifica a las garantías en cuatro tipos: *libertad, igualdad, propiedad y seguridad jurídica*; que utiliza la mayoría de libros de texto sobre el tema; la segunda,

elaborada por Jellinek, las clasifica en tres especies: las *sociales*, las *políticas* y las *jurídicas*.<sup>331</sup>

En el capítulo final de su Teoría General del Estado, Georg Jellinek realiza esta clasificación, desde el punto de vista de las fuerzas sociales, políticas y jurídicas que pueden *garantizar* la observancia de los derechos del gobernado. Así, las *garantías sociales*, son todas esas fuerzas en la sociedad, tales como la religión, la cultura, las costumbres, entre otras, que pueden proporcionar parámetros éticos que dotan de contenido y a la vez, limitan al Estado frente a los derechos. Las garantías políticas, son aquellas fuerzas de poder que auto limitan el actuar del Estado frente a los derechos. Su expresión más clara, es la división de poderes. Las garantías jurídicas, son susceptibles de un cálculo seguro, su naturaleza es asegurar el derecho; proporcionar protección de los derechos y a la vez, controlar desde lo jurídico, al poder del Estado. Actúan en cuatro clases de mecanismos: la *fiscalización*, que vigila el actuar del Estado; la *responsabilidad individual*, que sanciona el actuar de los titulares de los órganos estatales; la *jurisdicción*, que protege a todo el Derecho y donde el juez puede decidir sobre la validez de los hechos o de las normas; y lo que Jellinek llama *medios jurídicos*, que son los derechos de acción y petición, a disposición de los gobernados para que puedan alcanzar sus derechos públicos.<sup>332</sup>

La clasificación de Peces-Barba sobre el valor y las condiciones de la seguridad jurídica, parece inspirada en la de Jellinek sobre las garantías para los derechos, ya que ocupa las mismas categorías: *sociedad*, *poder* y *derecho*; pero mientras Jellinek se refiere a ellas como medios materiales y formales para garantizar los derechos en general; Peces-Barba las refiere, como objetos estatales sobre los que recae una relación formal basada en la seguridad.

Sin embargo, existe un punto de contacto entre Jellinek, Burgoa y Peces-Barba: las garantías jurídicas de Jellinek son en realidad, también un medio formal que buscan asegurar el Derecho, en el mismo sentido que la seguridad en el Derecho

---

<sup>331</sup> Cfr. Burgoa, *op. cit.*, nota 316, pp. 192-193.

<sup>332</sup> Cfr. Jellinek, Georg, *Teoría General del Estado*, trad. de Fernando de los Ríos, México, Fondo de Cultura Económica, 2000, pp. 677-682.

de Peces-Barba; y ambas coinciden con Burgoa en cuanto al carácter formal de la garantía de seguridad jurídica, como condición de validez en el actuar del Estado frente al individuo; esto es, el punto es el *carácter formal* de la seguridad frente al Derecho, lo cual se traduce en seguridad *en el Derecho* o en la norma jurídica.

No obstante en este punto de coincidencia, se prefiere la visión de Peces-Barba, porque el objeto de estudio de este capítulo, es la seguridad en el Derecho y no a través de él, por lo que se indaga sobre las *condiciones* que hacen que el Derecho, entendido como conjunto de normas jurídicas, sea seguro; esto es, la seguridad en la norma jurídica; pero aunque el enfoque del autor es el adecuado para la investigación, no entra al estudio de estas condiciones, por lo que es necesario a partir de aquí, tomar el estudio de otro autor ibérico, Antonio Enrique Pérez Luño.

Pérez Luño, aunque con otra línea teórica por ser un *iusnaturalista*, identifica al igual que Peces-Barba, la seguridad jurídica como seguridad en el Derecho, pero enseña que ella es un valor del Estado de Derecho, que se concreta en las exigencias de corrección *estructural* y corrección *funcional*; la primera, en torno a la formulación de la norma; la segunda, en cuanto a su cumplimiento por autoridades y particulares; por lo que la corrección funcional es corolario o consecuencia de la aplicación de la corrección estructural.<sup>333</sup>

Las condiciones para la *corrección estructural* son las siguientes:

- a) *Lex promulgata*. El texto normativo siempre tiene que ser publicado, de modo que los destinatarios tengan oportunidad de conocerla para cumplirla.
- b) *Lex manifiesta*. Las normas deben ser comprensibles y no ser ambiguas, equívocas, oscuras, o contener conceptos vagos o indeterminados. Esto es, claridad normativa y que delimite las consecuencias jurídicas.
- c) *Lex plena*. Las normas jurídicas deben prever todos los supuestos relevantes o de trascendencia jurídica, y evitar en todo lo posible, lagunas normativas.

---

<sup>333</sup> Cfr. Pérez Luño, Antonio Enrique, “La seguridad jurídica: una garantía del derecho y la justicia”, *Boletín de la Facultad de Derecho*, Madrid, Universidad Nacional de Educación a Distancia. Facultad de Derecho, 2a. Época, número 15, año 2000, pp. 28-29.

- d) *Lex stricta*. La norma debe contener los elementos necesarios que eviten que su cumplimiento sea flexible. Esta condición, conecta con los principios de legalidad, de reserva de ley y de jerarquía normativa, para evitar que la norma inferior derogue a la superior.
- e) *Lex previa*. La norma debe existir con antelación a la conducta que pretende establecer o regular, para que sea previsible la consecuencia jurídica que de ella se desprende.
- f) *Lex perpetua*. La norma debe ser estable, lo más duradera posible, de modo que genere confianza su contenido. Es un presupuesto básico del Derecho.

El autor señala como principales *manifestaciones* de la seguridad jurídica:

- a) El principio de que la *ignorancia del Derecho* no excusa su incumplimiento, o presunción del conocimiento formal y previo de la norma.
- b) El efecto de *cosa juzgada* o firmeza de las sentencias; y
- c) El principio de *irretroactividad* de las leyes.

Hay que tomar en cuenta que Pérez Luño utiliza en esta exposición, el término *corrección*, en el mismo sentido que lo utiliza Alexy, para referirse a la función de mostrar lo que es correcto o lo que es debido de los enunciados normativos, en contraposición a la función de los enunciados no normativos o descriptivos, de mostrar lo *verdadero*. Esto es porque en ambos autores influye Jürgen Habermas, de quien Luño toma algunos elementos, según da cuenta de ello José Palomino; al igual que en otras obras lo hace Robert Alexy.<sup>334</sup>

---

<sup>334</sup> José F. Palomino refiere que Pérez Luño, para explicar el fundamento de los derechos humanos, asume una posición intermedia entre la teoría de la verdad consensual de Habermas y la filosofía de las necesidades radicales de la Escuela de Budapest. Robert Alexy, quien explica esta teoría de Habermas, refiere que la palabra *corrección*, es a las proposiciones normativas, lo que es la palabra *verdad* a las proposiciones empíricas. También García Amado señala que en Alexy, *pretensión de corrección*, se refiere a una pretensión de justicia. Cfr. Palomino Manchego, José F., *Bio-bibliografía de Antonio-Enrique Pérez Luño*, Lima, Editora Jurídica Grijley, 2006, p. 27; Cfr. Alexy, Robert, *Teoría de la argumentación jurídica*, trad. de Manuel Atienza y María Espejo, Madrid, Centro de Estudios Constitucionales, 1997, pp. 110-111; Cfr. García Amado, Juan Antonio, "Sobre la idea de pretensión de corrección del derecho en R. Alexy. Consideraciones críticas." *Eunomía. Revista en Cultura de la Legalidad*, Universidad Carlos III de Madrid, número 7, septiembre 2014 a febrero 2015, p.7.

Con lo anterior, la doctrina de Pérez Luño se explica de la siguiente manera: Los seis criterios de corrección estructural, son las condiciones que la norma jurídica o su conjunto, debe tener para ser calificada de segura; como un aspecto *estático* de la norma o una cualidad de ésta. A su vez, estas pueden ser agrupadas en dos clases: las condiciones *promulgata*, *manifiesta* y *previa* permiten la *cognoscibilidad* de la norma, es decir, su conocimiento; mientras que las condiciones *plena*, *stricta* y *perpetua*, son las que permiten su *confiabilidad* y su *calculabilidad*. Esta visión se relaciona con otra teoría de la seguridad jurídica que más adelante se expone.

Por otro lado, la *corrección funcional*, se manifiesta mediante normas jurídicas que brindan seguridad frente al poder, frente a las relaciones entre particulares, y frente a los efectos del orden jurídico; como un aspecto *dinámico* no de la norma, sino de la relación jurídica entre la autoridad y el particular. Frente al poder se encuentra, entre otras, la institución de la *cosa juzgada*; frente al poder y también entre particulares, la presunción del conocimiento de la norma promulgada.

Pero frente a los efectos del orden jurídico, la prohibición de retroactividad que ha señalado Pérez Luño, es una institución que realiza una corrección funcional, a partir de la puesta en movimiento de las exigencias de corrección estructural *lex previa* y *lex promulgata*, porque estas condiciones son adjetivos no positivizados; de no haber promulgación previa de la misma, habría lugar para la retroactividad con efectos válidos, situación que derivaría en arbitrariedad de la norma.

En la siguiente sección se utilizarán estos seis elementos o criterios de corrección estructural para explicar la seguridad jurídica en la norma tributaria.

#### **3.2.4. La Seguridad Jurídica en la norma tributaria.**

En materia tributaria, la seguridad jurídica no es distinta a la seguridad en otras áreas del Derecho; por ejemplo, en la aplicación de normas sustantivas, se sigue el mismo principio de *aplicación estricta* que las leyes penales; ya que las normas tributarias sustantivas, imponen sacrificios económicos al ciudadano;<sup>335</sup> como lo

---

<sup>335</sup> Cfr. Pérez de Acha, Luis M., “Aplicación estricta de las normas fiscales (Artículo 5o. del Có-

hacen las normas penales que imponen multas; porque es contrario a la razón que las normas jurídicas que imponen sacrificios o restringen derechos, deban aplicarse de manera análoga, en los casos donde hay una situación de hecho que las normas de estas clases no tengan previsto.

Con esta semejanza, el Poder Judicial Federal ha tratado de establecer la idea sobre seguridad jurídica tributaria, con algunos elementos doctrinarios vistos en este capítulo. Al respecto, la tesis 139/2012 de la Primera Sala, así se ha referido:

“En ese sentido, el contenido esencial de dicho principio radica en "saber a qué atenerse" respecto de la regulación normativa prevista en la ley y a la actuación de la autoridad. [...] De esta forma, las manifestaciones concretas del principio de seguridad jurídica en materia tributaria, se pueden compendiar en la certeza en el derecho y la interdicción de la arbitrariedad o prohibición del exceso; la primera, a su vez, en la *estabilidad* del ordenamiento normativo, *suficiente desarrollo* y la certidumbre sobre los *remedios jurídicos* a disposición del contribuyente, en caso de no cumplirse con las previsiones del ordenamiento; y, la segunda, principal, más no exclusivamente, a través de los principios de *proporcionalidad* y *jerarquía normativa*, por lo que la existencia de un ordenamiento tributario, partícipe de las características de todo ordenamiento jurídico, es producto de la juridificación del fenómeno tributario y su conversión en una realidad normada, y tal ordenamiento público constituirá un sistema de seguridad jurídica formal o de “seguridad a través del Derecho”.<sup>336</sup>

La tesis contiene elementos provenientes de la doctrina y del Derecho españoles, tales como la expresión *saber a qué atenerse*, de Peces-Barba y Recaséns Siches;<sup>337</sup> e *interdicción de la arbitrariedad*, contenida en la Constitución Española, la cual es una expresión que se refiere a la prohibición de los ejercicios del poder público carentes de fundamento suficiente, que no tengan ninguna motivación, que no consideren a los individuos afectados por el mismo, y que no tiendan a realizar ningún objetivo jurídicamente relevante; como equivalente a la garantía o derecho humano de legalidad del artículo 16 constitucional.<sup>338</sup>

---

digo Fiscal de la Federación)”, en Calvo Nicolau, Enrique (coord.), *Propuestas de reformas legales e interpretación de las normas existentes*, México, Editorial Themis, Colección BMA, tomo I, 2002, pp. 515-516.

<sup>336</sup> SEGURIDAD JURÍDICA EN MATERIA TRIBUTARIA. EN QUÉ CONSISTE. Tesis 1a./J. 139/2012 (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, Primera Sala, Libro XVI, tomo 1, enero de 2013, p. 437, registro 2002649. Cursivas agregadas.

<sup>337</sup> Cfr. Peces, *op. cit.*, nota 324, p. 209; y Cfr. Recaséns, *op. cit.*, nota 322, p. 221.

<sup>338</sup> El artículo 9.3 de la Constitución Española de 1978 establece “La Constitución garantiza el principio de legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, la seguridad jurídica, la responsabilidad y la *interdicción de la arbitrariedad* de los poderes públicos.” El desarrollo de la expresión se atribuye al jurista español Eduardo García de Enterría. Cfr. *Diccionario del Español Jurídico*,



En la tesis, los elementos de la seguridad jurídica tributaria, son los siguientes:

- a) *Estabilidad* del ordenamiento normativo o *lex perpetua* de Pérez Luño.
- b) *Suficiente desarrollo*, o *lex plena* de Pérez Luño.
- c) *Remedios jurídicos*, anuncio de los medios de defensa tributaria, o *lex iuris remedium*.
- d) *Principio de proporcionalidad*, que no es el de Proporcionalidad Tributaria; importado de la doctrina constitucional alemana;<sup>339</sup> como un instrumento metodológico para examinar si existe una relación justa o adecuada entre el objetivo perseguido por el legislador, la medida establecida, y el grado de afectación en la eficacia de algún derecho fundamental.<sup>340</sup>
- e) *Jerarquía normativa*, prevista en el artículo 133 constitucional y en las doctrinas académica y jurisprudencial; es un componente de la condición *lex stricta*, de Pérez Luño.

La tesis 140/2017 de la Segunda Sala, aporta su propio concepto, al sintetizar la tesis 139/2012 de la Primera Sala, y agregarle otro elemento importante.

PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA EN MATERIA FISCAL. SU CONTENIDO ESENCIAL. Dicho principio constituye uno de los pilares sobre el cual descansa el sistema fiscal mexicano y tutela que el gobernado no se encuentre en una situación de incertidumbre jurídica y, por tanto, en estado de indefensión. En ese sentido, el contenido esencial del principio de seguridad jurídica en materia fiscal radica en poder tener pleno conocimiento sobre la regulación normativa prevista en la ley y sobre sus consecuencias. De esta forma, las manifestaciones concretas del principio aludido se pueden compendiar en la certeza en el derecho y en la interdicción de la arbitrariedad; la primera, a su vez, en la estabilidad del ordenamiento normativo, esto es, que tenga un desarrollo *suficientemente claro, sin ambigüedades o antinomias*, respecto de los elementos esenciales de la contribución y la certidumbre sobre los remedios jurídicos a disposición del contribuyente, en caso de no cumplirse con las previsiones de las normas; y la segunda, principal, mas no exclusivamente, a través de los principios de proporcionalidad y jerarquía normativa.<sup>341</sup>

---

<https://dej.rae.es/lema/interdicci%C3%B3n-de-la-arbitrariedad> [última visita: 03-06-2019].  
Cursivas agregadas.

<sup>339</sup> Cfr. Alexy, *op. cit.*, nota 327, p. 112.

<sup>340</sup> Cfr. Sánchez Gil, Rubén, “El principio de proporcionalidad en la jurisprudencia mexicana”, en Carbonell, Miguel (editor), *El principio de proporcionalidad y la interpretación constitucional*, Quito, Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, Serie Justicia y Derechos Humanos, 2008, p. 226.

<sup>341</sup> Tesis 2a./J. 140/2017 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época

Esta tesis añade al aportado por la Primera Sala, que el desarrollo normativo deba ser *claro y no permita ambigüedades o antinomias*; que se identifica con la condición *lex manifesta* de Pérez Luño.

Lo criticable de ambas tesis, es que ellas omiten otros elementos esenciales en la noción de seguridad jurídica: la *lex promulgata* y la *lex previa*, elementos teóricos de la doctrina de la corrección estructural ya vista, que se refieren en concreto, a la publicidad por escrito de la norma, y previa a su vigencia; principios que se traducen en efectos como la no retroactividad y la presunción del conocimiento de la norma.

Una propuesta derivada de este análisis, es que el concepto de seguridad jurídica, sea un concepto unificado para el Derecho Tributario y para el Derecho en general; de modo que contenga *nueve condiciones* o criterios aportados por Pérez Luño y por las tesis mencionadas, para que la ley, norma o actuación de la autoridad que proporciona seguridad jurídica tenga que ser:

- |                |              |                 |
|----------------|--------------|-----------------|
| a) Promulgada; | d) Estricta; | g) Recurrible;  |
| b) Manifiesta; | e) Previa;   | h) Proporcional |
| c) Plena;      | f) Perpetua; | i) Jerárquica   |

Esto es, las seis condiciones de la corrección estructural de la doctrina de Pérez Luño, más los principios de proporcionalidad y jerarquía de las normas; y el de anuncio de los medios de defensa a disposición del contribuyente.

### **3.2.5. La claridad normativa tributaria como Seguridad Jurídica.**

La *claridad normativa*, según Pérez Luño, requiere una tipificación unívoca de los supuestos de hecho que evite el abuso de conceptos vagos e indeterminados, y una delimitación precisa de las consecuencias jurídicas.<sup>342</sup> Esto guarda una mejor explicación con otra construcción teórica.

---

ca, Segunda Sala, Libro 47, tomo II, octubre de 2017, p. 840, registro 2015246. Cursivas agregadas.

<sup>342</sup> Cfr. Pérez Luño, *op. cit.*, nota 333, p. 28.

El autor Humberto Ávila propone una teoría de la seguridad jurídica, a partir de la descripción del sistema tributario brasileño, para definirla como una norma - principio que conduce la actuación de los poderes del Estado a un estado de *confiabilidad y calculabilidad*, a partir de la *cognoscibilidad* de la norma.<sup>343</sup>

A continuación se expone el esquema de su teoría. La seguridad jurídica posee dos dimensiones: una *estática*, que se relaciona con el conocimiento del Derecho; y otra *dinámica*, que se relaciona con la acción del Derecho en el tiempo. En la dimensión estática se encuentra la *cognoscibilidad* o capacidad de poder ser conocido y comprendido; en la dimensión dinámica: la *confiabilidad*, como la acción de respeto por las situaciones creadas en el pasado, y la *calculabilidad*, como la acción en favor de los ciudadanos de poder conocer, cómo, cuándo y en qué medida se darían los cambios para el futuro, para las situaciones creadas desde el presente. Es decir, una preserva el pasado hacia el presente, y la otra proyecta el presente hacia el futuro.<sup>344</sup>

La *confiabilidad* se basa en otorgar *estabilidad y eficacia* en, y a través del orden jurídico. La *estabilidad* se da cuando hay una mayor permanencia de las normas o situaciones creadas; por lo que es importante establecer plazos para impugnar normas o actos jurídicos, y pasados ellos, otorgar firmeza a las mismas, a través de figuras como la *cosa juzgada* o el consentimiento de la norma general o del acto administrativo, la *no retroactividad*; y todas aquellas medidas que preserven la estabilidad de las situaciones fácticas o jurídicas, como medidas precautorias o garantías procesales y administrativas. La *eficacia* se da cuando la norma produce los efectos esperados, y esto sólo es posible cuando existen instituciones de protección judicial, como los tribunales, mecanismos procesales y reglas del debido proceso.

La *calculabilidad* se manifiesta cuando el mayor número de personas posibles pueden verificar en un *lapso razonable*, un *número reducido* de consecuencias;

---

<sup>343</sup> Cfr. Ávila, Humberto, *Indicadores de seguridad jurídica*, Ponencia presentada en el I Congreso Bienal sobre Seguridad Jurídica y Democracia en Iberoamérica, Girona, del 3 al 5 de junio de 2013, p. 3, [http://www.publicacionestecnicas.com/cmsbook2//biblioteca/documents//LSUBCAT\\_1781/1372193333\\_H-avila.pdf](http://www.publicacionestecnicas.com/cmsbook2//biblioteca/documents//LSUBCAT_1781/1372193333_H-avila.pdf) [última visita: 03-06-2019].

<sup>344</sup> Cfr. Ferrer Beltrán, y Fernández Blanco, *op. cit.*, nota 321, pp. 5-6.

por ejemplo, el lapso entre la publicación y la entrada en vigor de la nueva norma, cuando haya un número alto de consecuencias de derecho, debe ser tan amplio que pueda prepararse con oportunidad el cambio a la nueva situación, lo que redundará en mayor seguridad jurídica.

La *cognoscibilidad*, en cambio, es un conjunto de requisitos estructurales que el Derecho o la norma jurídica deben contener para que pueda ser conocido; por lo que el autor refiere que tiene dos aspectos: uno *material*, referido a su existencia; y otro *intelectual*, referido a su contenido. En su aspecto material, es necesario que se cumplan con los requisitos de: a) *Accesibilidad normativa*, donde las normas sean debidamente publicadas; b) *Alcance normativo*, esto es, que las normas estén lo más cercanamente posible agrupadas en cuerpos codificados; y, c) *Identificación normativa*, que se refiere a que las normas sean conformes a la norma constitucional. En su aspecto intelectual o de *inteligibilidad*, la norma debe tener *claridad y determinabilidad normativas*.

La *claridad normativa*, puede entenderse como la aptitud de la norma para que pueda ser comprendida por sus destinatarios. Para que pueda ser comprendida, debe estar determinada. La *determinabilidad normativa*, tanto de la norma como de todo el ordenamiento, depende de su *claridad lingüística*, que consiste en que los términos *lingüísticos* deban expresarse con *claridad y precisión*, para no dar lugar a vaguedades, ambigüedades y contradicciones; de la determinación de su contenido normativo, que en materia tributaria consiste en definir con exactitud todos los elementos estructurales del tributo; debe guardar *coherencia*, es decir, debe hallar soporte en otras normas del sistema; y tener *consistencia*, esto es, no tener contradicciones con otras normas del ordenamiento.<sup>345</sup>

Por lo tanto, el conjunto de elementos que constituyen la *claridad normativa* en la teoría de Humberto Ávila, complementan a la de Pérez Luño con las condiciones de *calidad y precisión lingüísticas*, aunadas a la univocidad de los supuestos de la norma y la delimitación de las consecuencias jurídicas; y que se encuentran en el Derecho brasileño.

---

<sup>345</sup> Cfr. Ávila, Humberto, *Teoría de la seguridad jurídica*, trad. de Laura Criado Sánchez, Madrid, Marcial Pons, 2012, pp. 275-277 y 288-289.

En Brasil existe una ley complementaria que regula las características que deben contener las leyes que emanan del Congreso. Una ley complementaria, equivale a una ley reglamentaria de un artículo constitucional en México.

La Ley complementaria número 95 de 1998, establece los criterios para preparar, elaborar, modificar y consolidar las leyes, en el sentido de normar cómo deben redactarse, qué estructura deben tener, entre otros.

En el artículo 11 de dicha ley, se ordena que las disposiciones normativas deben escribirse con *claridad, precisión y orden lógicos*; y para ello, el numeral establece una serie de normas de carácter lingüístico. La fracción II, inciso d), se establece: “*d) escolher termos que tenham o mesmo sentido e significado na maior parte do território nacional, evitando o uso de expressões locais ou regionais;*” su traducción es: “*escoger términos que tengan un mismo sentido y significado en la mayor parte del territorio nacional, evitando el uso de expresiones locales o regionales*”.<sup>346</sup>

En el Derecho mexicano, no existe una ley semejante. De hecho, la claridad normativa, como *condición de la seguridad jurídica*, no se encuentra establecida de manera expresa en ningún texto normativo *de alcance general*; sino que se ha entendido de modo tácito, como una exigencia natural para establecer cualquier mandato particular o general. En diversos códigos procesales, se han establecido principios que piden que al menos, las resoluciones sean *claras, precisas y congruentes*. Inclusive, para los actos administrativos, la ley federal de la materia establece que las resoluciones deben expresar *con claridad* los actos que se modifiquen;<sup>347</sup> y en todo caso, cuando se halle alguna norma con falta de claridad, un ejercicio de interpretación previsto en los artículos 14 constitucional y 5 del Código Fiscal de la Federación, sería la vía jurídica para resolverla.

La falta de claridad normativa, en el Derecho mexicano, en *términos generales*, no constituye un problema de constitucionalidad, sólo de legalidad, que no afecta la

---

<sup>346</sup> Cfr. Cámara dos Deputados, <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/leicom/1998/leicomplementar-95-26-fevereiro-1998-363948-norma-pl.html> [última visita: 03-06-2019].

<sup>347</sup> Cfr. Artículo 93 de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo. Ordenan claridad, precisión y congruencia de las resoluciones judiciales, los artículos 1077 del Código de Comercio, y el artículo 80 del Código de Procedimientos Civiles para el Estado de Hidalgo, por citar sólo dos ejemplos.

validez de la norma, como sucede también en el Derecho brasileño,<sup>348</sup> ya que su oscuridad puede resolverse con los métodos de interpretación previstos en el sistema jurídico. Así lo ha determinado el Tercer Tribunal Colegiado del Octavo Circuito, en su tesis de jurisprudencia VIII.3o. J/15, cuando resolvió sobre la validez constitucionalidad de la norma contenida en el artículo 116 de la abrogada LISR de 2002, que establecía la obligación del trabajador de dar aviso por escrito al patrón cuando aquel vaya a realizar su declaración anual por cuenta propia; por considerar que no existe ambigüedad en dicha norma, y en caso que existiera, no sería un asunto de constitucionalidad, sino sólo de legalidad.<sup>349</sup>

Sin embargo, la tesis 2a./J.140/2017 de la Segunda Sala, constituye un gran avance de seguridad jurídica en materia fiscal, al establecer la *claridad normativa* como una condición obligatoria para los elementos esenciales del tributo. Sería deseable que en el futuro, la Ciencia Jurídica mexicana considere a los problemas de seguridad jurídica que afectan la definición del sujeto, objeto, base, tasa y época de pago de las contribuciones, como de naturaleza constitucional.

### **3.2.6. La falta de claridad normativa en el primer párrafo 111 de la LIRS y propuesta de reforma.**

El primer párrafo del artículo 111 de la LISR establece:

Artículo 111. Los contribuyentes personas físicas que realicen únicamente actividades empresariales, que enajenen bienes o presten servicios por los que no se requiera para su realización título profesional, podrán optar por pagar el impuesto sobre la renta en los términos establecidos en esta sección, siempre que los ingresos propios de su actividad empresarial obtenidos en el ejercicio inmediato anterior, no hubieran excedido de la cantidad de dos millones de pesos.

Como se ha estudiado en el Capítulo 2 de este trabajo, la definición de los sujetos que pueden tributar bajo este régimen no resulta clara, por la dispersión normativa que en materia de profesiones existe entre las diferentes entidades

---

<sup>348</sup> El artículo 18 de la ley complementaria 95/88 establece que la inexactitud de la norma creada en el proceso legislativo formal, no constituye una excusa válida para su incumplimiento.

<sup>349</sup> *Cfr.* IMPUESTO SOBRE LA RENTA. LA INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTÍCULO 116, ÚLTIMO PÁRRAFO, INCISO C), DE LA LEY RELATIVA, NO DEPENDE DE LA AMBIGÜEDAD DE SU TEXTO. Tesis VIII.3o. J/15, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Tribunales Colegiados de Circuito, tomo XX, octubre de 2004, p. 2106, registro 180343.



federativas; y por la legislación especial que regula cada campo especializado en donde deba intervenir el trabajo de algún profesional.

Sin embargo, la porción normativa del artículo 111 cuestionada, del análisis sobre la *cognoscibilidad* de la norma con el esquema de Humberto Ávila, se tienen los siguientes resultados:

a) *Claridad lingüística*: No tiene ningún problema de claridad lingüística, puesto que el párrafo analizado resulta claro en cuanto al significado semántico de cada una de las palabras y sintaxis empleadas; y resulta preciso, por existir exacta correspondencia entre el significado natural o lingüístico de sus palabras, con los objetos a los que ellas se refieren.

b) *Determinabilidad normativa*: Carece de la necesaria para que sea considerada determinable; por haber deficiencias en la *coherencia y consistencia normativas*, porque el alcance normativo para definir con exactitud a los sujetos de este régimen, depende de normas extra tributarias dispersas no definibles, que en su conjunto son normas contradictorias entre sí.

b.1) *Coherencia normativa*. Carece de ella, porque esta supone la conformidad o el soporte de la porción normativa analizada, con el resto del orden jurídico; lo que no ocurre, porque la norma contenida en el artículo 7 de la Ley de Profesiones de la Ciudad de México en vigor, que aplica en asuntos del orden federal, es inconstitucional, por ser facultad reservada a las entidades federativas.

b.2.) *Consistencia normativa*. Carece de ella, porque esta cualidad se refiere a la ausencia de contradicciones entre las normas de la porción o sistema normativo en análisis; lo que no ocurre, ya que como se ha visto en otro capítulo, es variable la definición de las profesiones que requieren título profesional entre las entidades federativas.

Si la porción normativa señalada del artículo 111 de la LISR, aunada a las leyes sobre profesiones, no definen de modo uniforme al sujeto del tributo; entonces esta norma, es contraria al principio de *Seguridad Jurídica tributaria por falta de claridad normativa*; en consecuencia, también atenta contra la *legalidad tributaria*

que establece el artículo 31 fracción IV de la Constitución; por existir este vicio en la definición de uno de los elementos esenciales del tributo, que es el sujeto del régimen de incorporación fiscal.

En caso de que la norma en cuestión sea sometida a un análisis jurisdiccional, sólo podría realizarse en sede constitucional y no en sede interamericana o del sistema universal; ya que las normas sobre seguridad jurídica previstas en los tratados de Derechos Humanos, en particular, del artículo 9 de la CADH y su correlativo artículo 15 del PIDCP, que se refieren a los principios de *legalidad* y no *retroactividad*; todavía no tienen aplicación para la materia fiscal ni tributaria, porque en su momento de creación fueron pensadas sólo para el ámbito penal; y todavía no existe interpretación internacional que autorice su aplicabilidad a otros ámbitos.<sup>350</sup>

Para salvar la falta de claridad normativa del artículo 111, esta investigación llega a la conclusión de que el legislador tributario debió definir en el mismo cuerpo de la ley del impuesto sobre la renta, las personas físicas que pueden tributar en el régimen de incorporación, de modo tal que el supuesto jurídico de los sujetos del tributo sea unívoco para todo el territorio nacional.

Por ello, se propone adicionar un segundo párrafo al artículo 111, y recorrer los demás en el mismo orden, para lograr este propósito:

Artículo 111. ...

Las profesiones que en sus diversas ramas, requieren título para su ejercicio, son las siguientes: Actuario; Arquitecto; Bacteriólogo; Biólogo; Cirujano Dentista; Contador; Corredor; Enfermero; Enfermero y Partero; Ingeniero; Licenciado en Derecho; Licenciado en Economía; Marino; Médico; Médico Veterinario; Metalúrgico; Notario; Piloto Aviador; Profesor de Educación Preescolar; Profesor de Educación Primaria; Profesor de Educación Secundaria; Químico; Trabajador Social; así como los Técnicos Superiores Universitarios en sus diferentes ramas, pertenecientes al Sistema Educativo Nacional. Requieren también título para su ejercicio, aquellas profesiones que se encuentran facultadas legalmente para realizar las funciones de las profesiones aquí enunciadas, pero cuya denominación sea semejante o análoga, sin perjuicio de lo que determinen las leyes federales o estatales que se relacionen con cualquiera de las profesiones ya señaladas.

---

<sup>350</sup> Cfr. Antkowiak, Thomas, “Artículo 9. Principio de legalidad y de retroactividad”, en Steiner, Christian y Uribe, Patricia (coords.), *Convención Americana sobre Derechos Humanos comentada*, México, Fundación Konrad Adenauer y Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2014, p. 257.

En realidad, la redacción propuesta, es la transcripción del artículo transitorio segundo del decreto que reformó en 1974, la Ley Reglamentaria del Artículo 5º Constitucional, en materia de profesiones en el Distrito Federal, hoy Ciudad de México; más algunas adiciones para abarcar a las profesiones técnicas.

Las razones para que la reforma al artículo 111 de la LISR sea en estos términos, son las siguientes:

1. Los sujetos del impuesto deben definirse en la ley, y aunque el sistema tributario mexicano permite remitir a otra ley, vía interpretación judicial sobre la legalidad tributaria, en aquella otra deben estar claros, con tal de que aquella sea ley formal. No hubiera bastado que el segundo párrafo del artículo 111 de la LISR, tuviera la siguiente redacción:

Artículo 111. ...

Los sujetos que requieren título profesional para su ejercicio, son los que se indican en el artículo segundo del Decreto que reforma la Ley Reglamentaria del Artículo 5o. Constitucional, relativa al Ejercicio de las Profesiones en el Distrito Federal, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 2 de enero de 1974.

Esto equivaldría a hacer del precepto, una especie de *ley marco*, que reduciría la seguridad jurídica, al remitir al destinatario a otra norma contenida en un documento antiguo, del cual es muy probable que ya no tuviera acceso; lo que atentaría al principio de *accesibilidad normativa*. Es mejor que el legislador tributario defina en el mismo cuerpo normativo a los sujetos de una manera expresa, clara y directa.

2. De manera tradicional, las profesiones que se enuncian en el texto de reforma que se propone, por su complejidad científica y por el grave daño que su ejercicio indebido representa para la sociedad, son las que el Estado debe tener un mayor control y seguridad en la debida preparación técnica de quienes deseen dedicarse a alguna de ellas. Pero lo que regula el Estado, es la *preparación*, la *actividad o el ejercicio profesional*, pero no necesariamente el *nombre de la profesión en el título profesional*. Por ello, es que se propone que la ley fiscal se refiera a la actividad que se relaciona con la profesión que expresamente se menciona en el texto, de manera independiente a como se le llame a la profesión.

3. Deben incluirse las llamadas *profesiones técnicas*, las cuales no están previstas en el artículo transitorio señalado de la Ley de Profesiones para la Ciudad de México; ya que también estos sujetos están en aptitud profesional y legal de prestar servicios personales independientes, aunque sean de menor complejidad técnica. De no señalarse así, podrían tributar indebidamente en este régimen, desvirtuando el propósito original del legislador de incluir sólo a los que realizan oficios, como actividades asimiladas a la actividad empresarial.

4. La Ley Reglamentaria del Artículo 5o. Constitucional, relativo al Ejercicio de las Profesiones en la Ciudad de México, es de dudosa constitucionalidad para su aplicación en materia federal.

El artículo 7 de la ley de profesiones referida, establece: “*Las disposiciones de esta ley regirán en la Ciudad de México en asuntos de orden común, y en toda la República en asuntos de orden federal.*” Además, su artículo 2 señala: “*Las leyes que regulen campos de acción relacionados con alguna rama o especialidad profesional, determinarán cuáles son las actividades profesionales que necesitan título y cédula para su ejercicio.*” El artículo 2, antes de 1974, señalaba qué profesiones requieren título profesional para su ejercicio.<sup>351</sup> A partir de ese año, se reformó con la redacción ya transcrita, y su redacción original pasó a ser la del artículo segundo transitorio del Decreto de reforma.<sup>352</sup>

Aunque la Corte todavía no lo declare así, esta ley es *inconstitucional*, porque el Congreso de la Unión carece de facultades para legislar en materia de profesiones, por no estar previstas en el artículo 73 de la Constitución; y el artículo 5 del mismo ordenamiento, guarda esta facultad para las entidades federativas.

Aun si el Congreso la hubiera legislado con las facultades implícitas de la fracción XXXI del artículo 73: “*Para expedir todas las leyes que sean necesarias, a objeto de hacer efectivas las facultades anteriores, y todas las otras concedidas por esta Constitución a los Poderes de la Unión.*”; esta facultad está condicionada, como lo

---

<sup>351</sup> Cfr. Secretaría de Gobernación, *Diario Oficial*, México, sábado 26 de mayo de 1945, tomo CL, número 21, sección primera, p. 2.

<sup>352</sup> Cfr. Secretaría de Gobernación, *Diario Oficial*, México, miércoles 2 de enero de 1974, tomo CCCXXII, número 1, p. 22-23.

señala Tena Ramírez, a la existencia de una facultad explícita en la Constitución que no pueda realizarse, a la necesidad de su realización, y que los órganos que deban realizarla no puedan conferirse a sí mismos las normas indispensables para llevarla a cabo.<sup>353</sup>

5. Si bien, el Congreso carece de facultades para legislar de manera directa sobre el ejercicio profesional, sí puede hacerlo de un modo *indirecto*. Como tiene las facultades del artículo 73 constitucional para legislar en materias como salud, justicia, educación, medio ambiente, energía, entre otras, que requieren una alta especialización técnica para su desarrollo, puede válidamente exigir que determinadas funciones sean realizadas sólo por personas que cuenten con la preparación profesional para alguna determinada actividad.

Por citar algunos ejemplos, el artículo 28 bis de la Ley General de Salud, establece que sean sólo médicos, dentistas, veterinarios y en algunos casos, licenciados en enfermería, los que pueden prescribir medicamentos; y el artículo 272 bis de la misma ley, señala los requisitos que debe cubrir el personal médico para que pueda realizar cirugías de especialidad. El artículo 1069 del Código de Comercio faculta sólo a licenciados en Derecho con cédula profesional, para que puedan ejercer representación en determinadas actuaciones; o el artículo 38 de la Ley de Aviación Civil, que autoriza sólo al personal que cuente con la licencia, capacidad, aptitudes físicas, exámenes, experiencia y pericia, entre otras, para tripular aeronaves.

Aunque de manera parcial pudiera estar salvada la constitucionalidad de legislar de la Federación en cuanto a los profesionales que pueden intervenir en diferentes actividades técnicas, por ser sólo ésta una facultad implícita dentro del artículo 73 constitucional, no salva de la inseguridad jurídica que provoca esta dispersión normativa, en el ejercicio de algunas profesiones, desde el punto de vista federal. No existe a la fecha, ninguna compilación científica que reúna en algún trabajo académico, todas las profesiones que son reguladas por alguna ley federal ni su implicación con las leyes estatales.

---

<sup>353</sup> Cfr. Tena Ramírez, Felipe, *Derecho...*, cit., nota 17, pp. 123-124.

Es por todo ello, que resulta indispensable que en el mismo cuerpo normativo de la ley del impuesto sobre la renta, se designen a los sujetos que se considera, realizan actividades que requieren título profesional.

### **3.3. El Derecho al Desarrollo en el Régimen de Incorporación Fiscal.**

#### **3.3.1. El Principio de Pietro Verri.**

Dino Jarach señaló algunos principios de la imposición como los de legalidad, igualdad, economía, comodidad; aportados por Smith, Wagner y otros. Entre ellos, llama la atención uno del economista italiano Pietro Verri; quien vivió entre finales del siglo XVIII y comienzos del XIX; denominado *principio de evitar la aplicación de impuestos sobre actividades que se inician*. Su fundamento está en que imponer gravámenes a las empresas que recién comienzan las debilita; por lo que es mejor buscar gravar a las empresas ya consolidadas; como un principio de incentivación que desde entonces, este pensador italiano, propuso como política de desarrollo económico.<sup>354</sup>

Este principio, al que se llamará de *Verri*, no fue incluido en la doctrina tributaria posterior, al menos no en la doctrina mexicana; quizá por parecer ir en contra del Principio de Igualdad Tributaria; donde todos debemos contribuir al gasto público en la medida de nuestra capacidad de hacerlo, de modo general y uniforme; de tal suerte que a los que comienzan actividades, sólo se les puede reputar una menor capacidad tributaria, pero aun así deben de tributar; por lo que esta propuesta ha sido olvidada con el transcurrir de las décadas.

Sin embargo, el Régimen de Incorporación, aunque como justificación inmediata es la reducción de la informalidad; y como justificación mediata el incremento de la productividad, el crecimiento a largo plazo de la economía, y el mejoramiento del bienestar de la población y reducción de la pobreza; de algún modo, retoma el Principio de Verri, porque como también se desprende del texto de la Iniciativa del Ejecutivo Federal, con el descuento paulatino en el pago del ISR “[...] se fomenta la creación de empresas en la formalidad [...]”; y por la naturaleza temporal de este

---

<sup>354</sup> Cfr. Jarach, *Finanzas públicas...*, cit., nota 273, p. 304.



régimen, espera que una vez que el contribuyente “*haya alcanzado la madurez y estabilidad fiscal, transite al régimen general aplicable a todos los contribuyentes.*”<sup>355</sup>

Dicho de otro modo, se espera que también el RIF ayude a la creación de mayor número de empresas formales y que estas pasen a un estado de estabilidad y de madurez fiscal, de modo que puedan incidir en forma positiva en el incremento de la productividad, del crecimiento de la economía, y del bienestar y reducción de la pobreza.

### **3.3.2. Fundamento desde la Ciencia Económica y de la Política Fiscal.**

Se puede inferir de modo inicial, que los montos causados por el impuesto sobre la renta y por el del valor agregado; en lugar de que el contribuyente del RIF los entere a la Federación para que, vía gasto público, sean destinados al fomento de acciones en favor de la productividad, la creación de empresas y del crecimiento de la economía y bienestar general, el tributante del RIF los retenga en su favor para que le ayuden a consolidar el crecimiento de su unidad económica y pueda alcanzar esa estabilidad fiscal deseada. Es decir, la reducción del entero de estos impuestos, se convierte de modo tácito, en un *incentivo fiscal a su favor.*

Las nociones de los propósitos mediatos del RIF: fortalecimiento de las unidades económicas, creación de más de ellas en la formalidad, bienestar y reducción de la pobreza, guardan relación con dos conceptos de la ciencia económica: *crecimiento y desarrollo* económico; porque de estos dependen sus incrementos o reducciones.

El crecimiento económico, se entiende como el incremento, cambio *cuantitativo* o expansión del Producto Interno Bruto en un lapso determinado; mientras que el desarrollo económico, como el aumento *cualitativo* en la renta real de un país por un periodo largo de tiempo, aunado al mejoramiento total de la sociedad y en sus condiciones de vida; por lo que el primero sólo se refiere a variables económicas, el segundo, contempla además productividad, progreso técnico, valores humanos,

---

<sup>355</sup> Presidencia de la República, *Iniciativa de Decreto por el que se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta*, presentada por el Ejecutivo Federal a la Cámara de Diputados el día 8 de septiembre de 2013, fojas LXVII y LXVIII. [http://www.diputados.gob.mx/PEF2014/ingresos/06\\_lir.pdf](http://www.diputados.gob.mx/PEF2014/ingresos/06_lir.pdf) [última visita: 03-06-2019].

culturales, mejoramiento de organización de la actividad económica, entre otros.<sup>356</sup>

Para Samuelson y Nordhaus, el crecimiento económico se encuentra relacionado con el producto *per cápita* o por persona, ya que refleja ingresos promedio en un país y el aumento en sus niveles de vida. El crecimiento económico se sostiene por cuatro *ruedas* o factores: recursos *humanos*, recursos *naturales*, formación de *capital*, y *tecnología e innovación*; en una fórmula que los economistas llaman *función de producción agregada*; donde el nivel de producción, está en función directa con el incremento de estos cuatro factores. Los autores sostienen como clave del crecimiento económico, la intensificación del capital aunado al cambio tecnológico y mejora del recurso humano; los recursos naturales se consideran como un factor constante. Por otro lado, en los países ricos y en los pobres, están presentes estos cuatro factores, pero en los países con bajo nivel de desarrollo, por tener bajos ingresos *per cápita*, estos factores se encuentran en proporciones y modos de combinación diferentes.<sup>357</sup>

Un factor importante en la *formación de capital*, está en el aumento en las tasa de *ahorro*, de modo que este pueda formar capital; en países avanzados, este nivel de ahorro es alto, mientras que en los países pobres no existe o es muy bajo. Aunado a esto, en estos países existe un *círculo vicioso de pobreza*: un bajo nivel de ahorro e inversión genera una acumulación lenta de capital; que a su vez da una baja productividad, esta lleva a bajos niveles de ingreso en promedio, y bajos niveles de ingreso propician bajos niveles de ahorro. No existe una fórmula para romper este círculo, según afirman los autores, ya que hay tantas propuestas como sistemas, modelos y teorías económicas a lo largo de la Historia, para lograr este

---

<sup>356</sup> Cfr. Castillo Martín, Patricia, “Política económica: crecimiento económico, desarrollo económico, desarrollo sostenible”, *Revista Internacional del Mundo Económico y del Derecho*, Madrid, publicación electrónica semestral, volumen III, segundo semestre, año 2011, pp. 2-3,5. <http://www.revistainternacionaldelmundoeconomicoydelderecho.net/?cat=161> [última visita: 03-06-2019].

<sup>357</sup> Cfr. Samuelson, Paul A. y Nordhaus, William D., *Economía*, 18a. ed., trad. de María Guadalupe Cevallos Almada y otros, México, editorial Mc Graw-Hill, 2006, pp. 536-537, 542-543.

propósito.<sup>358</sup> Sin embargo, puede considerarse que el ahorro es un elemento fundamental para tratar de romper con este círculo y elevar el nivel de desarrollo.

Ahora, desde el punto de vista de política fiscal para alcanzar un mejor desarrollo económico, el profesor José Ramón Álvarez propuso un modelo tributario híbrido de los teóricos John F. Due y Carl S. Shoup, donde los impuestos debieran seguir estos principios:<sup>359</sup>

- a) Buscar la reducción del consumo, el fomento del ahorro y la inversión;
- b) Implementar un impuesto sobre beneficios empresariales que suponga una carga impositiva ligera, estimule la inversión y compense las pérdidas.
- c) Otros principios tributarios: sean impuestos elásticos, es decir, se ajusten a las variaciones de los ingresos nacionales; de mínimo impacto de sus tasas marginales; sistema tributario sencillo pero con varias fuentes impositivas; administración eficiente; y que goce de general aceptación, y se comprendan sus características por los administrados.

Conforme a este modelo de política fiscal, el Régimen de Incorporación se ajusta a los parámetros de fomento al ahorro; carga impositiva ligera, es un impuesto con un esquema sencillo, y goza de aceptación; aunque existen algunas voces que se oponen al mismo y proponen se regrese al Régimen de Pequeños Contribuyentes.

### **3.3.3. Fundamento desde el Derecho al Desarrollo.**

El Derecho al Desarrollo, puede ser definido con las palabras de Nicolás Angulo: *“consiste en el derecho de todos a poder desarrollar al máximo sus capacidades, y así poder disfrutar plenamente de todos los derechos humanos y libertades fundamentales.”*<sup>360</sup>

---

<sup>358</sup> Cfr. *Ibidem*, pp. 559-561.

<sup>359</sup> Cfr. Álvarez-Rendueles Medina, José Ramón, “Política fiscal y desarrollo económico”, *Revista de Economía Política*, número 54, año 1970, p. 37. Repositorio de la Universidad de la Rioja, <https://dialnet.unirioja.es/revista/11232/A/1970> [última visita: 03-06-2019].

<sup>360</sup> Angulo Sánchez, Nicolás, “El derecho al desarrollo en el 60 aniversario de la Declaración Universal de los Derechos Humanos: estado de la cuestión”, *Nómadas. Revista crítica de ciencias sociales y jurídicas*, Madrid, Universidad Complutense de Madrid, volumen 22, número 2, 2009, p. 412, <https://revistas.ucm.es/index.php/NOMA/article/view/NOMA0909240411A/26196> [última visita: 03-06-2019].

Esta definición tiene dos elementos de conexión sucesiva: a) desarrollo máximo de capacidades, como *precondición* para; b) el disfrute *pleno* de derechos y libertades; lo que implica que puede haber un disfrute parcial de los derechos, o incluso un vacío en el disfrute de los mismos, no obstante su positivización.

Durante la gestación filosófica, política y jurídica de los Derechos Humanos en el siglo XIX y hasta la primera mitad del siglo XX; la *dignidad*, como una relación de correspondencia entre la naturaleza, características y convivencia del ser humano y los derechos y libertades necesarios para ello; fue su único eje de reflexión, pero no lo fueron las *condiciones* para la efectividad de los derechos. Es decir, se pensó que sólo su inclusión en normas jurídicas sería suficiente para su existencia efectiva en la sociedad. El transcurrir de las décadas demostraría que las causas del abismo entre su *positivización* y su *eficacia* son: la desigualdad, el estado de atraso social de sus destinatarios y la pobreza; cuya alternativa para abatirlos sería crear condiciones para el *desarrollo* de las personas y de los pueblos.

La preocupación por el tema del desarrollo a escala global comenzó a partir de la creación de Naciones Unidas. Así, se lee en el texto del Preámbulo de la Carta de la organización internacional, que los pueblos reunidos en ella están resueltos, entre otros, “*para promover el progreso social y elevar el nivel de vida*”; y en su Artículo 55 inciso a), que la Organización promoverá “*Niveles de vida más elevados, trabajo permanente para todos, y condiciones de progreso y desarrollo económico y social*”.<sup>361</sup>

Sin embargo, hay un antecedente más remoto al seno de la Organización Internacional del Trabajo, donde en la Declaración de Filadelfia de 1944, se declaró en su artículo II que “*todos los seres humanos tienen el derecho a procurar su bienestar material y su desarrollo espiritual en condiciones de libertad y dignidad, de seguridad económica y con igualdad de oportunidades*”.<sup>362</sup>

---

<sup>361</sup> Organización de las Naciones Unidas, *Carta de las Naciones Unidas*, Preámbulo, <http://www.un.org/es/sections/un-charter/preamble/index.html> [última visita: 03-06-2019]; y Capítulo IX, <http://www.un.org/es/sections/un-charter/chapter-ix/index.html> [última visita: 03-06-2019].

<sup>362</sup> Comisión Nacional de los Derechos Humanos, *Derecho al desarrollo*, México, CNDH, 2016, p. 11.

A partir de la década de los años setenta del siglo pasado, comenzó la reflexión en el plano doctrinario para alcanzar un concepto sobre el desarrollo y el Derecho al Desarrollo. Así, aparecen reflexiones como las siguientes.

Para Juan Antonio Carrillo, el desarrollo, desde un punto de vista social:

[...] consiste en un cambio en las estructuras y se expresa siempre en una dinámica estructural; es el movimiento que transforma fundamentalmente una sociedad para permitir la aparición, prosecución y orientación del crecimiento hacia metas de significación humana. [...] Por eso, cuando el desarrollo es auténtico, equivale a crecimiento más cambio, y es una noción que ni siquiera los economistas reducen al aumento de la renta *per cápita* al mero aumento del P.N.B.”<sup>363</sup>

A partir de esta definición, y luego de revisar la evolución del pensamiento de la Organización de las Naciones Unidas sobre el desarrollo, que pasó de una idea sólo económica a una de tipo social, el autor concluye que el Derecho al Desarrollo es un *derecho humano*, como una empresa común de la humanidad.

El derecho al desarrollo es un derecho humano y un derecho de los pueblos, lo que trae consigo el corolario de que todos los hombres y todos los pueblos, sin distinción, han de contribuir a una empresa común de la humanidad. Entendido como crecimiento más cambio, el desarrollo y el derecho al desarrollo como derecho humano, constituyen un factor revolucionario en la vieja estructura del Derecho internacional público que, en su proceso de socialización y democratización, no hace otra cosa que liberalizarse y humanizarse.<sup>364</sup>

Destaca la definición de Keba M’baye con motivo de los trabajos preparatorios para redactar la Carta Africana de 1981; por ser más clara en cuanto se refiere al cambio en la *calidad de vida*, síntesis de todos los derechos civiles y políticos con los económicos, sociales y culturales reconocidos hasta entonces.

Nuestra concepción global de los derechos humanos está marcada por el Derecho al Desarrollo, puesto que integra todos los derechos económicos, sociales y culturales, así como los derechos civiles y políticos. El desarrollo es, primero y ante todo, un cambio en la calidad de vida y no sólo un crecimiento económico exigido a cualquier coste, particularmente en la ciega represión de los individuos y los pueblos. Se trata del pleno desarrollo de cada hombre en su comunidad.<sup>365</sup>

---

<sup>363</sup> Carrillo Salcedo, Juan Antonio, “El derecho al desarrollo como derecho de la persona humana”, *Revista Española de Derecho Internacional*, Madrid, volumen 25, número 1/4, 1972, p. 119, [https://www.jstor.org/stable/44294601?seq=2#metadata\\_info\\_tab\\_contents](https://www.jstor.org/stable/44294601?seq=2#metadata_info_tab_contents) [última visita: 03-06-2019].

<sup>364</sup> *Ibidem*, p. 125.

<sup>365</sup> Báez Corona, José Francisco y Croda Marini, José Rubén, “El derecho humano al desarrollo”, *Una voz pro persona*, Xalapa, Universidad Veracruzana, año 1, número 2, octubre 2013 - marzo 2014, p. 56.

Es hasta la *Declaración sobre el derecho al desarrollo de 1986*, donde se establece este derecho ya en un plano abstracto y con miras a su positivización futura. Hasta ahora y al igual que otras declaraciones de la Asamblea General de la ONU, sólo tiene un valor de recomendación, por lo que esta declaración, no obstante su solemnidad, no es todavía vinculante para las naciones signantes.<sup>366</sup>

En el Preámbulo de la Declaración, se define que el desarrollo “*es un proceso global económico, social, cultural y político, que tiende al mejoramiento constante del bienestar de toda la población y de todos los individuos [...]*”; y en su artículo 1o., ya como derecho, declara que *este es un derecho humano inalienable* de todo ser humano y todos los pueblos.<sup>367</sup>

Como derecho humano, el Derecho al Desarrollo todavía no ha alcanzado estatus jurídico pleno. Aunque autores como Contreras Nieto pugnan por la positivización de este derecho ya como un Pacto Internacional;<sup>368</sup> incluso ya hubo una propuesta en este sentido al seno del Consejo de Derechos Humanos de Naciones Unidas;<sup>369</sup> hasta ahora no ha sido posible la creación de un tratado internacional, debido a que desde la aprobación de la Declaración, se ha verificado una resistencia sobre el reconocimiento de este derecho por parte de algunos países desarrollados.<sup>370</sup>

---

<sup>366</sup> Cfr. Ventura-Robles, Manuel E., “El valor de la Declaración Universal de los Derechos Humanos”, en Cançado Trindade, Antonio Augusto (editor), *El mundo moderno de los derechos humanos. Ensayos en honor de Thomas Buergenthal*, San José, Instituto Interamericano de Derechos Humanos, 1996, p. 258. <https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv/detalle-libro/2043-the-modern-world-of-human-rights-el-mundo-moderno-de-los-derechos-humanos#75036> [última visita: 03-06-2019].

<sup>367</sup> Cfr. Asamblea General de Naciones Unidas, *Declaración sobre el derecho al desarrollo*, Cuadragésimo primer periodo de sesiones, 97a. sesión plenaria, 4 de diciembre de 1986, A/RES/41/128, pp. 196-198. <http://undocs.org/es/A/RES/41/128> [última visita: 03-06-2019].

<sup>368</sup> Cfr. Contreras Nieto, Miguel Ángel, *El derecho al desarrollo como derecho humano*, Toluca, Comisión de Derechos Humanos del Estado de México, 2000, p. 337.

<sup>369</sup> En el párrafo 2 inciso d) de la Resolución 4/4 del Consejo de Derechos Humanos de Naciones Unidas, del 30 de marzo de 2007, se propuso la posibilidad de elaborar en materia de desarrollo, “una normatividad jurídica internacional de carácter vinculante”. Consejo de Derechos Humanos, *Resolución 4/4. El derecho al desarrollo*, A/HRC/RES/4/4, 30 de marzo de 2007, p. 2. [http://ap.ohchr.org/documents/alldocs.aspx?doc\\_id=13038](http://ap.ohchr.org/documents/alldocs.aspx?doc_id=13038) [última visita: 03-06-2019].

<sup>370</sup> Desde la aprobación de la Declaración sobre el Derecho al Desarrollo en 1986, hubo resistencia de reconocerlos o aplicarlos, de naciones como Alemania, Inglaterra, Estados Unidos y otras; con un voto en contra y 8 abstenciones, contra 146 votos a favor. En posteriores



Su texto consta de diez artículos, de los cuales en el siguiente cuadro sinóptico se ofrece una panorámica de su estructura conceptual.

**Estructura conceptual de la Declaración sobre el Derecho al Desarrollo.**

DIMENSIONES DEL DESARROLLO Y DERECHOS IMPLICADOS. Art. 1.	
Económico	Autodeterminación de los pueblos
Social	Soberanía sobre recursos naturales y riqueza
Cultural	Derechos del PIDCP
Político	Derechos del PIDCP
SUJETOS DEL DERECHO AL DESARROLLO. Art. 2.	
Sujeto activo: La persona humana individual y colectiva.	
Sujeto pasivo: El Estado.	
DEBERES DEL ESTADO PARA REALIZAR EL DERECHO AL DESARROLLO. Arts. 2, 3, 4, 5 y 7.	
Formular políticas de desarrollo nacional.	
Crear las condiciones nacionales e internacionales.	
Respetar los principios del Derecho Internacional.	
Cooperación internacional mutua.	
Adoptar medidas para formular políticas de desarrollo internacional.	
Eliminar violaciones masivas de los derechos humanos.	
Establecer, mantener y fortalecer la paz y seguridad internacional.	
GARANTIZAR LA IGUALDAD DE OPORTUNIDADES PARA TODOS. Art. 8.	
Acceso a los recursos básicos.	
Educación.	Vivienda.
Salud.	Empleo
Alimentos.	Justa distribución de los ingresos.
CARACTERISTICAS DE DERECHO AL DESARROLLO. Arts. 1, 6, 9 y 10.	
Universalidad	Progresividad
Indivisibilidad	Inalienabilidad.
Interdependencia	

Fuente: Declaración sobre el Derecho al Desarrollo, Resolución A/RES/41/128 del 4 de diciembre de 1986. Elaboración propia.

Conforme a la definición aportada por Mario I. Álvarez sobre Derechos Humanos, como aquellas exigencias éticas de importancia fundamental, basadas en valores

---

trabajos al seno de Naciones Unidas, se han incrementado estas oposiciones; la doctrina considera que se debe a que estas naciones verían amenazados sus intereses hegemónicos, por lo que la elaboración de una Convención sobre este derecho, se visualiza todavía muy lejana. Cfr. ÖZDEN, Melik, *El derecho al desarrollo*, Ginebra, Programa Derechos Humanos del Centre Europe-Tiers Monde, junio de 2007, pp. 8 y 28.

y traducidas en normas jurídicas como parámetros de justicia y legalidad política, como plataforma conceptual para esta investigación, donde los Derechos Humanos forman un concepto complejo de al menos tres dimensiones: filosófica, política y jurídica;<sup>371</sup> el Derecho al Desarrollo, a excepción de África,<sup>372</sup> por ahora es para el resto del mundo, sólo un concepto *bidimensional*, filosófico y político; por lo que todavía no es exigible vía jurisdiccional por los destinatarios o sujetos activos de este derecho. Es un derecho sólo en un *sentido ético* y en un *sentido político*, como un correlativo al deber de desarrollo de los Estados; en sentido jurídico, es todavía un *derecho en desarrollo*.

Si se admiten estos dos sentidos, conforme al esquema de las generaciones de los derechos, propuesto por Karel Vasak, es un derecho de *tercera generación*, en orden a su temporalidad; porque su aparición en el plano teórico o filosófico fue posterior a la de los Derechos Económicos, Sociales y Culturales. En México, la noción sobre desarrollo, en su sentido económico y político, está en la expresión *rectoría del desarrollo nacional*, la cual se incorpora al sistema constitucional en 1983, como una facultad, pero también como un deber del Estado, por reforma a los artículos 25 y 26 de la Constitución. Como parámetros políticos, no pueden ser invocados como derechos en favor de los particulares.<sup>373</sup> Aun así, como un deber del Estado, es correlativo el *derecho* que le asiste a los gobernados de que aquel persiga este propósito y agote todos los medios necesarios para alcanzarlo.

### **3.3.4. El Derecho al Desarrollo en el RIF y propuesta normativa.**

El primer nivel de relación que guarda el Derecho al Desarrollo y el Derecho Fiscal, se encuentra en las normas jurídicas que buscan el aumento en la eficiencia y en el volumen recaudatorio de las contribuciones; para que los

---

<sup>371</sup> Véase el apartado 2.5. del Capítulo 2 de esta investigación.

<sup>372</sup> África cuenta con la Carta Africana en Derechos Humanos y de los Pueblos, vinculante para la mayoría de las naciones africanas, donde se incluye el derecho al desarrollo desde 1986. Véase la sección 2.5.3. del Capítulo 2 de esta investigación.

<sup>373</sup> *Cfr.* RECTORÍA ECONÓMICA DEL ESTADO EN EL DESARROLLO NACIONAL. EL ARTÍCULO 25 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, NO OTORGA A LOS GOBERNADOS GARANTÍA INDIVIDUAL ALGUNA PARA EXIGIR, A TRAVÉS DEL JUICIO DE AMPARO, QUE LAS AUTORIDADES ADOPTEN CIERTAS MEDIDAS, A FIN DE CUMPLIR CON LOS PRINCIPIOS RELATIVOS A AQUÉLLA. Tesis 2a./J. 1/2009, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Segunda Sala, tomo XXIX, febrero de 2009, p. 461, registro 167856.

recursos excedentes, sean destinados a programas de educación, vivienda, salud, empleo, alimentos y en general, al combate de la pobreza y a la justa distribución de los ingresos. En este sentido, el Régimen de Incorporación, contribuye de modo indirecto a este fin; aunque sin un propósito recaudatorio principal, se propone como fin último, un sistema fiscal más justo, al incorporar al mayor número de personas, para que a largo plazo, puedan contribuir para estos otros fines.

Un segundo nivel de relación, se encuentra en las normas jurídicas que de modo directo, buscan apoyar a determinados sectores de la economía o de la sociedad para incrementar su desarrollo, a través de estímulos, subsidios y subvenciones fiscales. En este sentido, el Régimen de Incorporación, por las características ya mencionadas en otras partes de esta investigación; y por traer a la vida jurídica el olvidado Principio de Verri; contribuye al desarrollo económico del sector de las actividades empresariales con bajo nivel de ingresos, vía fomento a su ahorro.

En el Capítulo 2 de esta investigación, se ha propuesto la creación de un Régimen de Incorporación para las personas físicas que realicen actividad profesional, en términos semejantes al existente para las de actividades empresariales.<sup>374</sup> Como una característica adicional a este hipotético nuevo régimen, para no crear un régimen que favorezca en demasía o de modo no adecuado al sector profesional de México, y como una nueva forma de aportar al Derecho al Desarrollo, no sólo en su dimensión económica, sino en la cultural, se propone que el beneficio de la reducción del impuesto, esté condicionado a que la cantidad resultante o una proporción de ella, *se invierta en programas de capacitación o actualización profesional*. La razón de esta propuesta, es que si en el régimen actual, con la reducción se busca fortalecer la infraestructura del micro empresario, esto es, su capital fijo y circulante; en el profesional, se buscaría con la reducción, *fortalecer su capital intelectual o humano*, como un aporte a su *Derecho al Desarrollo*.

Por último, en párrafos anteriores de este apartado, se dijo que existen voces que proponen derogar el actual Régimen de Incorporación y se regrese al anterior de Pequeños Contribuyentes, con el principal argumento de que el actual régimen es

---

<sup>374</sup> Véase el apartado 2.4. del Capítulo 2 de esta investigación.

mucho más complicado para el contribuyente menor, no recauda lo suficiente ni ha disminuido la informalidad, y que ha llevado a la quiebra a micro empresas.<sup>375</sup> De regresar al esquema anterior, significaría retroceder también a un sistema que en apariencia sería más ventajoso para el particular; pero que retrocede en el avance del principio de legalidad tributaria, también menos proporcional por las antiguas cuotas fijas; y aunque la baja imposición significaría un apoyo para el ahorro y desarrollo de pequeño contribuyente; la reducción del cien por ciento que en algunos casos ofrece el RIF, puede significar un mejor apoyo para el desarrollo del particular, y más justo para la Federación. Es por ello que, de no extenderse el RIF a la actividad profesional, al menos, debe conservarse el esquema para los de actividad empresarial, por ser mejor para su Derecho al Desarrollo.

### **Conclusiones del Capítulo Tercero.**

1. La literatura jurídica, a menudo confunde los términos Derecho Fiscal y Derecho Tributario, los cuales son diferentes, puesto que en sentido estricto, el primero se refiere a las normas que regulan la facultad del Estado para cobrar ingresos a los que tiene derecho; mientras que el segundo regula las facultades para determinar las contribuciones por las que el Estado puede recibir ingresos. Debe distinguirse también, el *Derecho Impositivo* o de los Impuestos, del Derecho Tributario, ya que este es el género y aquel, la especie; el Derecho Impositivo tiene particularidades propias que lo diferencian de las otras contribuciones. La presente investigación arroja como un resultado preliminar, que el Derecho de los Impuestos *puede llegar a tener autonomía científica propia*.

2. Los principios de Adam Smith de justicia y certidumbre, comodidad y economía de los impuestos, influyeron en otros autores que los ampliaron o detallaron; pero los de justicia y certidumbre, trascendieron al mundo jurídico bajo los principios constitucionales de Equidad, Proporcionalidad y Legalidad tributarias. *El Principio*

---

<sup>375</sup> Por ejemplo, las iniciativas presentadas por el diputado Juan Romero Tenorio, el 4 de octubre de 2016; y el de la senadora Dolores Padierna Luna, el 30 de septiembre de 2015. Cfr. Cámara de Diputados, *Gaceta Parlamentaria*, año XIX, número 4631-V, martes 4 de octubre de 2016; y Cfr. Senado de la República, *Boletín número 200*, Comunicación Social, 30 de septiembre de 2015. <http://comunicacion.senado.gob.mx/index.php/informacion/boletines/23370-2015-09-30-23-00-33.html> [última visita: 03-06-2019].

*de Legalidad tiene íntima relación con el de Seguridad Jurídica Tributaria, el cual no se incluye de manera expresa en el canon de principios tributarios.*

3. Los cuatro principios tributarios del artículo 31 fracción IV de la Constitución federal, aplican de modo diferente según el tipo de contribución de que se trate, cuestión que es poco estudiada en los textos sobre Derecho Tributario. Pero aun tratándose de impuestos, también tienen aplicación diferente según el tipo de norma impositiva de que se trate. De una inferencia entre las clasificaciones, doctrinaria de normas tributarias sustantivas y formales; y la del artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, se ha encontrado que existen cuatro tipos de normas tributarias: las que establecen: a) contribuciones; b) excepciones a ellas; c) relaciones sustantivas accesorias, y d); relaciones formales de la contribución. De estas, sólo a las primeras les son aplicables de modo pleno, los cuatro principios constitucionales; a las otras les aplican de modo parcial o especial. *Es importante esta clasificación, porque la norma contenida en el primer párrafo del artículo 111 de la LISR, pertenece al primer grupo de normas enunciadas.*

4. Con base en lo anterior, *surgen peculiaridades como las siguientes:* El Principio de Progresividad sólo aplica para impuestos directos; la Equidad Tributaria es una manifestación particular del derecho general de Igualdad que sólo aplica para obligaciones sustantivas, mientras que para las formales aplica el de Igualdad Genérica; cuando exista un trato diferenciado en normas tributarias sustantivas que implique un criterio subjetivo, aplica el Principio de Igualdad. El Principio de Proporcionalidad Tributaria, tiene su base en la capacidad contributiva, y esta a su vez en la económica. Estas dos capacidades no sinónimas, son conceptos que define la ciencia económica y los valores políticos, pero no la ciencia jurídica; por lo que ésta sólo puede calificar la relación de proporcionalidad entre la capacidad contributiva y la carga tributaria. *La tarifa que establece el artículo 111 de la LISR participa del Principio de Progresividad que respeta el Principio de Proporcionalidad; pero su equidad está condicionada por la finalidad extrafiscal que persigue.*

5. Todas las contribuciones tienen como finalidad cubrir el gasto público, pero cuando además persiguen algún fin extrafiscal, éste puede justificar excepciones a los Principios de Proporcionalidad y Equidad. Por lo tanto, aunque le apliquen

de modo pleno los cuatro principios constitucionales tributarios, por tener la finalidad de incentivar la formalidad, *es válido el trato preferente en favor de las personas que señala el primer párrafo del artículo 111 de la LISR*. Sin embargo, se propone que en el futuro, se estudie la posibilidad de *ampliar la doctrina de la motivación reforzada para la materia tributaria de los fines extrafiscales*, porque su legislación siempre implica el peligro de que en aras de estos fines, se vulneren de modo *desproporcionado*, otros derechos constitucionalmente protegidos.

6. La Seguridad Jurídica es un principio de Derecho expresado a través de reglas formales y condiciones previas, por las cuales se proporciona conocimiento cierto y anticipado de las consecuencias jurídicas de actos y omisiones de las personas. Es una función del Derecho, cuya naturaleza es la de ser valor procedimental de certeza, y cuya estructura normativa es la de regla, por tener aplicación taxativa. La seguridad jurídica se manifiesta como seguridad por el Derecho y seguridad en el Derecho. En esta segunda acepción, la norma que ofrezca seguridad jurídica, debe poder ser conocida, ser confiable, y ser predecible o calculable.

7. La claridad normativa, como aptitud para que la norma pueda ser comprendida por sus destinatarios, y que implica claridad y precisión lingüísticas, coherencia y consistencia; tiene reciente incorporación al sistema jurídico mexicano, como una condición obligatoria para los elementos esenciales del tributo; aunque por ahora, los problemas de claridad normativa siguen siendo de legalidad y no de la materia constitucional.

8. Con base en este nuevo principio, como una expresión específica del derecho a la seguridad jurídica tributaria; *se propone una reforma al artículo 111 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta*, para agregar un segundo párrafo, en donde de modo explícito, se indique cuáles son las profesiones que para efectos de lo dispuesto por la Sección II, Capítulo II, Título IV de la ley en referencia, requieren título para su legal ejercicio; y en consecuencia, hacer que el numeral sea claro en cuanto a la delimitación de los sujetos del tributo, y el alcance normativo del precepto.

9. El Derecho al Desarrollo, es un derecho que se encuentra en desarrollo, el cual todavía no cobra plena vida jurídica como un derecho humano que sea exigible al



Estado por un particular; por ahora es sólo una exigencia ética y un parámetro de legitimidad política. Sin embargo, como exigencias ética y política, encuentra su relación con el Régimen de Incorporación Fiscal; en cuanto a que el conjunto de estímulos fiscales que contiene, permiten incentivar el ahorro y en consecuencia, el desarrollo de los sujetos que tributan en él. De ser factible la creación de un Régimen de Incorporación para los profesionistas con bajos ingresos, este debería incorporar la condición de que las reducciones al impuesto causado, estén sujetas a su empleo en programas de capacitación o actualización profesional. Pero en el caso de continuar el régimen de incorporación actual, *éste no debería retroceder ni regresar a los esquemas anteriores*, porque el Derecho al Desarrollo sería mucho menor para ambos sujetos de la relación tributaria.

### **Conclusiones finales.**

La investigación tuvo como propósito, demostrar la hipótesis principal de que el primer párrafo del artículo 111 viola el derecho humano a la Seguridad Jurídica; pero también, la hipótesis secundaria de que este párrafo es contrario al derecho humano a la Igualdad y a la No Discriminación, porque excluye del Régimen de Incorporación a las personas que realizan actividades profesionales que requieren título profesional; por lo que en consecuencia, también las privaría del Derecho al Desarrollo que este régimen fiscal ofrece. Este trabajo concluye como probada la primera hipótesis; pero no la segunda, en los siguientes términos:

1. El párrafo normativo en estudio, es contrario al derecho humano a la Seguridad Jurídica, y viola el principio tributario de Legalidad, porque adolece de claridad normativa, ya que no define a los sujetos que no deben tributar en este régimen; luego entonces, dicho párrafo debe ser reformado en los términos propuestos en esta investigación.
2. El párrafo primero del artículo 111 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta no es una norma que contravenga el derecho a la Igualdad y No Discriminación, porque observa los criterios de razonabilidad, objetividad, proporcionalidad y propósito legítimo, este último, el de combatir la informalidad como un fin extrafiscal, acorde a la rectoría económica del

Estado mexicano. Por lo tanto, no daña el Derecho al Desarrollo de quienes no puedan tributar en él.

Otros resultados de la investigación, arrojaron los siguientes:

- a) La relación entre Derecho Fiscal y el de los Derechos Humanos, es transversal para todas las relaciones tributarias de corte formal, pero es directa para la materia sustantiva; por existir conexión entre los principios de Equidad y Proporcionalidad Tributarias, y el Principio de Igualdad y No Discriminación, porque en ambos comparten los criterios de razonabilidad, proporcionalidad, objetividad y propósito legítimo.
- b) La reforma constitucional en Derechos Humanos del 2011 no incidió en el Derecho Fiscal sustantivo. Sin embargo, de la revisión histórica se halló que, aun sin esta reforma, la inclusión del derecho genérico a la Igualdad y No Discriminación ha complementado de modo sustantivo, a los parámetros de Proporcionalidad y Equidad Tributarias, para regular de modo completo a las contribuciones mexicanas.
- c) No es posible acotar la potestad tributaria del Estado mexicano de imponer tasas o tarifas, vía Derechos Humanos; porque, por un lado, la rectoría de la economía, en el diseño del Estado mexicano, es una materia que está fuera del alcance normativo de los derechos, respaldada por la doctrina judicial de la libre configuración legislativa en materia tributaria; pero sobre todo, porque el diseño de las tasas o tarifas en su relación con la capacidad de contribución de los particulares, es una materia reservada a la Ciencia de la Economía y a la Ciencia Política, y que la Ciencia Jurídica no puede definir.
- d) El Régimen de Incorporación, si bien no es una norma discriminatoria y por tanto, no daña el Derecho al Desarrollo de quienes no puedan tributar en él; además de la reforma propuesta al artículo 111 de la ley referida, se desea que su extensión abarque también a las personas que realizan actividades profesionales, pero cuyos parámetros de pertenencia sean diseñados por el científico en Economía. Sin embargo, este régimen contribuye al Derecho al Desarrollo, porque propicia el ahorro de los que en

la actualidad tributan en él; por lo que debe conservarse en sus términos y no regresar a los antiguos regímenes para los pequeños contribuyentes.

- e) El sistema de justicia interamericano no ha conocido hasta la fecha, sobre alguna violación a los Derechos Humanos en asuntos de tipo tributario. Sin embargo, se han encontrado algunos casos en el sistema universal que ya han conocido sobre esta materia, en relación con la No Discriminación.

### **Prospectiva.**

Con base en los resultados de la presente investigación, en este último apartado, se hace una breve proyección sobre lo que se puede esperar en nuestro país y en el futuro inmediato, en la relación Derecho Fiscal y Derechos Humanos, respecto a los derechos de Igualdad, No Discriminación, Seguridad Jurídica y al Desarrollo; y en general, en el avance de la Ciencia Jurídica Fiscal.

1. En el futuro próximo es casi imposible que se vuelvan a expedir en México, leyes tributarias que vulneren el derecho a la No Discriminación; dada la evolución que en nuestro sistema jurídico ha alcanzado este derecho humano, junto con el Derecho Fiscal y Tributario, por lo que se estima que los estudios sobre este particular serán escasos, y el panorama científico en este sentido, resultará desolador. Sin embargo, las que siempre motivarán una continua alerta epistémica, serán las normas tributarias y fiscales que establezcan tratos diferenciados o con fines extrafiscales; por su tensión constante frente a los derecho a la Igualdad, a la Equidad Tributaria; y a los criterios de objetividad, razonabilidad y proporcionalidad.
2. Lo que también ofrece una continuidad científica, son los estudios sobre Seguridad Jurídica Tributaria, ya que por un lado, y ante la paradójica abundancia de estudios sobre Seguridad Jurídica en general, se encuentra la escasez de estudios sobre su aplicación particular en materia tributaria y fiscal; ya que al cierre de la investigación, no se halló cuerpo doctrinario de elaboración nacional; y la aquí empleada, es de origen extranjero; por otro lado, ante la complejidad expresiva de la materia fiscal, siempre existirá el riesgo, voluntario o involuntario, de expedir normas que adolezcan de este derecho, como ha ocurrido con la norma que ha motivado la investigación;

- por lo que debería elaborarse toda una doctrina sobre la Seguridad Jurídica Tributaria mexicana, dada las particularidades del aparato fiscal mexicano frente a las doctrinas y sistemas jurídicos extranjeros.
3. Por otro lado, el Derecho al Desarrollo, dada la creciente resistencia de su adopción como norma de derecho vinculante a la comunidad internacional; y por su falta de reconocimiento como derecho humano, al seno del sistema jurídico nacional, sin un estatus jurídico pleno, hará que su relación con el Derecho Fiscal y Tributario, sólo sea de guía moral para elaborar y reformar futuras normas tributarias. Por ello, deberían iniciarse los estudios sobre la posibilidad de que el Derecho al Desarrollo sea elevado en lo interno, a rango de derecho humano vinculante, y como un parámetro de racionalidad para la evaluación constitucional de normas tributarias.
  4. Aunque alejado del eje temático fiscal y sobre derechos de la investigación, ella ha revelado también la escasez de estudios jurídicos sobre lo que puede llamarse el *Derecho de las Profesiones y Oficios* en México; debida a la gran dispersión y heterogeneidad de las normas sobre estas actividades. Debiera elaborarse cuanto antes, más estudios al respecto, ya que el conocimiento oportuno de esta rama jurídica, pudo también haber evitado que la norma en estudio adoleciera de Seguridad Jurídica.
  5. La investigación lleva a la esperanza de que en el futuro, deba elaborarse toda una teoría autónoma sobre la norma jurídica tributaria, que recolecte los avances alcanzados ya por la academia y por la jurisprudencia nacional y extranjera, que además de su interpretación, estudie su estructura y los tipos de normas; su relación con la teoría de los Derechos Humanos y con la Seguridad Jurídica; de modo tal que los sistematice en un solo cuerpo doctrinario, homogéneo y abstracto, que pueda describir, explicar y predecir el modo correcto de legislar sobre normas tributarias, con independencia de su posible contenido económico o financiero; que contribuya al desarrollo de la Ciencia Jurídica Fiscal en México y en el mundo. Así sea.

## Fuentes de información

### Bibliografía.

- Aarnio, Aulis, *Lo racional como razonable. Un tratado sobre la justificación jurídica*, trad. de Ernesto Garzón Valdés, Madrid, Centro de Estudios Constitucionales, 1991.
- Aguilar Cuevas, Magdalena, “Las tres generaciones de los derechos humanos”, *Derechos Humanos. Órgano Informativo de la Comisión de Derechos Humanos del Estado de México*, Número 30, Marzo – Abril, 1998.
- Alexy, Robert, *Teoría de la argumentación jurídica. La teoría del discurso racional como teoría de la fundamentación jurídica*, trad. de Manuel Atienza e Isabel Espejo, Madrid, Centro de Estudios Constitucionales, 1997.
- *Teoría de los derechos fundamentales*, trad. Ernesto Garzón Valdés, Madrid, Centro de Estudios Constitucionales, 1993.
- Álvarez Ledesma, Mario I., *Acerca del concepto Derechos Humanos*, México, McGraw-Hill, 1998.
- Álvarez Nieves, Roxana, “De Celebración a Contribución: el impuesto mexicano del Centenario de 1921”, en Rey Tristán, Eduardo, y Calvo González, Patricia (editores), *Actas XVI Encuentro de Latinoamericanistas Españoles Congreso Internacional 1810-2010: 200 años de Iberoamérica*, Santiago de Compostela, Consejo Español de Estudios Iberoamericanos, Centro Interdisciplinario de Estudios Americanistas “Gumersindo Busto”, Universidad de Santiago de Compostela, 2010.
- Álvarez-Rendueles Medina, José Ramón, “Política fiscal y desarrollo económico”, *Revista de Economía Política*, número 54, año 1970.
- Anaya Muñoz, Alejandro y García Campos, Alán (compiladores), *Recomendaciones Internacionales a México en materia de derechos humanos. Contrastes con la situación en el país.*, México, Oficina en México del Alto Comisionado de las Naciones Unidas para los Derechos Humanos, 2014.
- Angulo Sánchez, Nicolás, “El derecho al desarrollo en el 60 aniversario de la Declaración Universal de los Derechos Humanos: estado de la cuestión”, *Nómadas. Revista crítica de ciencias sociales y jurídicas*, Madrid, Universidad Complutense de Madrid, volumen 22, número 2, 2009.
- Antkowiak, Thomas, “Artículo 9. Principio de legalidad y de retroactividad”, en Steiner, Christian y Uribe, Patricia (coords.), *Convención Americana sobre Derechos Humanos comentada*, México, Fundación Konrad Adenauer y Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2014.
- Arrieta Martínez de Pisón, Juan, “Prohibición de discriminación: la igualdad en materia tributaria y su aplicación efectiva”, en Ortega Maldonado, Juan Manuel, *Justicia tributaria y derechos humanos*, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM, 2016.

- Atienza, Manuel, “Para una razonable definición de ‘razonable’”, *Doxa. Cuadernos de Filosofía del Derecho*, Alicante, Universidad de Alicante, número 4, 1987.
- Ávila, Humberto, *Indicadores de seguridad jurídica*, Ponencia presentada en el I Congreso Bienal sobre Seguridad Jurídica y Democracia en Iberoamérica, Girona, del 3 al 5 de junio de 2013.
- *Teoría de la seguridad jurídica*, trad. de Laura Criado Sánchez, Madrid, Marcial Pons, 2012.
- Báez Corona, José Francisco y Croda Marini, José Rubén, “El derecho humano al desarrollo”, *Una voz pro persona*, Xalapa, Universidad Veracruzana, año 1, número 2, octubre 2013 - marzo 2014.
- Bernal Pulido, Carlos, *El derecho de los derechos. Escritos sobre la aplicación de los derechos fundamentales*, Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 2005.
- Burgoa Orihuela, Ignacio, *Las garantías individuales*, 20<sup>a</sup> ed., México, Porrúa, 1986.
- Calvo Nicolau, Enrique (coord.), *Propuestas de reformas legales e interpretación de las normas existentes*, México, Editorial Themis, Colección BMA, tomo I, 2002.
- Calvo Nicolau, Enrique y Vargas Aguilar, Enrique, *Estudio de la Ley del Impuesto sobre la Renta*, México, Editorial Themis, 1986.
- Cançado Trindade, Antonio Augusto (editor), *El mundo moderno de los derechos humanos. Ensayos en honor de Thomas Buergenthal*, San José, Instituto Interamericano de Derechos Humanos, 1996.
- “El sistema interamericano de protección de los derechos humanos (1948-2002)”, en Gómez Isa, Felipe, y Pureza, José Manuel, *La protección internacional de los derechos humanos en los albores del siglo XXI*, Bilbao, Universidad de Deusto, 2004.
- Carbonell Sánchez, Miguel, y Salazar Ugarte, Pedro (coords), *La reforma constitucional de derechos humanos: un nuevo paradigma*, México, UNAM-Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2011.
- Carbonell, Miguel (editor), *El principio de proporcionalidad y la interpretación constitucional*, Quito, Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, Serie Justicia y Derechos Humanos, 2008.
- *Los derechos fundamentales en México*, México, UNAM-Instituto de Investigaciones Jurídicas, serie Doctrina Jurídica núm. 185, 2004.
- Carpizo, Jorge, *La Constitución de 1917*, 5<sup>a</sup> ed., México, UNAM - Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1982.
- Carrillo Salcedo, Juan Antonio, “El derecho al desarrollo como derecho de la persona humana”, *Revista Española de Derecho Internacional*, Madrid, volumen 25, número 1/4, 1972.
- Castañeda, Mireya (comp.), *Compilación de Tratados y Observaciones Generales*



- del Sistema de Protección de Derechos Humanos de Naciones Unidas*, México, Comisión Nacional de los Derechos Humanos, 2015.
- Color Vargas, Marycarmen, *Fuentes del derecho internacional de los derechos humanos*, México, Comisión de Derechos Humanos del Distrito Federal, Suprema Corte de Justicia de la Nación, Oficina en México del ACNUDH, 2013.
- Comisión de Derechos Humanos del Estado de México, *Derechos Humanos. Órgano Informativo de la Comisión de Derechos Humanos del Estado de México*, número 30, marzo-abril de 1998.
- Comisión Nacional de los Derechos Humanos, *Derecho al desarrollo*, México, CNDH, 2016.
- Contreras Nieto, Miguel Ángel, *El derecho al desarrollo como derecho humano*, Toluca, Comisión de Derechos Humanos del Estado de México, 2000.
- Corti, Aristides, “Los principios constitucionales y el sistema fiscal argentino”, *Impuestos*, Buenos Aires, Editorial La Ley, tomo L-B, año 9, 1992.
- De Asís Roig, Rafael, “La concepción dualista de los derechos fundamentales de Gregorio Peces-Barba”, *Entre la Ética, la Política y el Derecho. Estudios en homenaje al profesor Gregorio Peces-Barba*, Madrid, Universidad Carlos III de Madrid, volumen I, 2008.
- De la Garza, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, 28<sup>a</sup> ed., México, Editorial Porrúa, 2010.
- De Sousa Santos, Boaventura, “Hacia una concepción multicultural de los derechos humanos”, en Gómez Isa, Felipe (director) y pureza, José Manuel, *La protección internacional de los derechos humanos en los albores del siglo XXI*, Bilbao, Universidad de Deusto, 2004.
- Ferrer Beltrán, Jordi y Fernández Blanco, Carolina, *Proyecto sobre indicadores de seguridad jurídica en Iberoamérica*, I Congreso sobre seguridad jurídica y democracia en Iberoamérica, Universidad de Girona-Cátedra de Cultura Jurídica, septiembre 2013.
- Flores Curiel, Daniel *et al.*, *Tamaño del sector informal y su potencial de recaudación en México*, Centro de Investigaciones Económicas de la Universidad Autónoma de Nuevo León, Facultad de Economía, Nuevo León, 2003.
- Flores Zavala, Ernesto, “Trayectoria del Impuesto sobre la Renta en México”, *Revista de la Facultad de Derecho de México*, tomo XXV, números 99-100, julio-diciembre de 1975.
- *Elementos de finanzas públicas mexicanas. Los impuestos.*, 31<sup>a</sup> ed., México, Porrúa, 1995.
- Fraga, Gabino, *Derecho administrativo*, 40<sup>a</sup> ed., México, Editorial Porrúa, 2000.
- *Derecho administrativo*, 46a. ed., México, Editorial Porrúa, 2007.
- Franco, Gabriel, “El impuesto sobre ingresos en Inglaterra. Historia de su

- desarrollo y transformación*”, Revista de Ciencias Sociales, San Juan, vol. I, núm.4, diciembre de 1957.
- Freedman, Diego, “Capacidad contributiva y pobreza (crónica de una reformulación posible)”, *Lecciones y Ensayos*, Buenos Aires, Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires y Abeledo-Perrot, 2005.
- Galvis Ortiz, Ligia, *Comprensión de los derechos humanos: Una visión para el siglo XXI*, 3ª. ed., Bogotá, Ediciones Aurora, 2005.
- García Amado, Juan Antonio, “Sobre la idea de pretensión de corrección del derecho en R. Alexy. Consideraciones críticas.” *Eunomía. Revista en Cultura de la Legalidad*, Universidad Carlos III de Madrid, número 7, septiembre 2014 a febrero 2015.
- García Máynez, Eduardo, *Introducción al estudio del derecho*, 53ª ed., México, Porrúa, 2002.
- García Ramírez, Sergio y Morales Sánchez, Julieta, *La reforma constitucional sobre derechos humanos (2009-2011)*, 3ª ed., México, Porrúa-Universidad Nacional Autónoma de México, 2013.
- Gómez Isa, Felipe (director) y Pureza, José Manuel, *La protección internacional de los derechos humanos en los albores del siglo XXI*, Bilbao, Universidad de Deusto, 2004.
- González Feldmann, Cynthia, *El Paraguay frente al sistema internacional de los derechos humanos*, Montevideo, Konrad Adenauer Stiftung, 2004.
- Guerrero Mills, Martha Beatriz, “La transición fiscal en la reconstrucción mexicana”, *Documentos de Trabajo IELAT Fiscalidad en América Latina Monográfico Historia*, Alcalá de Henares, Instituto de Estudios Latinoamericanos-Universidad de Alcalá, número 40, julio 2012.
- Gutiérrez y González, Ernesto, *El patrimonio*, México, Porrúa, 1995.
- Hart, Herbert L.A., *El concepto de derecho*, trad. de Genaro R. Carrió, Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1963.
- Imedio Olmedo, Luis José *et al.*, “Equidad horizontal e igual progresión: un enfoque utilitarista”, *Hacienda Pública Española. Revista de Economía Pública*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, número 174, tercer trimestre de 2005.
- Instituto Nacional de Estadística y Geografía, *La informalidad laboral. Encuesta Nacional de Ocupación y Empleo. Marco conceptual y metodológico*, México, INEGI, 2014.
- Jarach, Dino, *El hecho imponible. Teoría general del derecho tributario sustantivo*, 3ª edición, Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1982.
- *Finanzas públicas y derecho tributario*, 3a. ed., Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1999.
- Jellinek, Georg, *Teoría General del Estado*, trad. de Fernando de los Ríos, México, Fondo de Cultura Económica, 2000.

- Kaye, Dionisio J., *Nuevo derecho procesal fiscal y administrativo*, 3ª ed., México, Editorial Themis, 2010.
- Kompass, Anders (coord.), *Diagnóstico sobre la situación de los Derechos Humanos en México*, México, Oficina del Alto Comisionado de las Naciones Unidas para los Derechos Humanos en México, 2003.
- Labastida, Horacio, *Las constituciones españolas*, México, Fondo de Cultura Económica-UNAM, 1994.
- Landa, César, “Teorías de los derechos fundamentales”, *Cuestiones constitucionales Revista Mexicana de Derecho Constitucional*, México, UNAM-Instituto de Investigaciones Jurídicas, número 6, enero-junio de 2002.
- Locke, John, *Segundo tratado sobre el Gobierno Civil: un ensayo acerca del verdadero origen, alcance y fin del Gobierno Civil*, trad. Carlos Mellizo, Bogotá, editorial Tecnos, colección Clásicos del Pensamiento, 2006.
- López López, José Isauro, *Diccionario contable, administrativo y fiscal edición 2004*, 3a. ed., México, Thompson, 2004.
- Mabarak Cerecedo, Doricela, *Derecho Fiscal Aplicado: estudio específico de los impuestos*, México, Mc. Graw-Hill Interamericana, 2008.
- Márquez Gómez, Daniel, “Atribuciones, función pública, servicio público y municipio”, *AIDA Ópera Prima de Derecho Administrativo. Revista de la Asociación Internacional de Derecho Administrativo*, México, año 8, número 15, enero-junio 2014.
- Melgar Manzanilla, Pastora, *Proporcionalidad y equidad tributarias a la luz del paradigma de los derechos humanos*, México, Universidad Nacional Autónoma de México, Coordinación de Estudios de Posgrado, 2017.
- Moreno Garavilla, Jaime Miguel, *El ejercicio de las profesiones en el Estado Federal Mexicano*, México, Editorial Porrúa-Facultad de Derecho UNAM, 2011.
- Musgrave, Richard A., y Musgrave, Peggy B., *Hacienda Pública. Teoría y práctica*, 5ª ed., trad. de Juan Francisco Corona Ramón y otros, Madrid, Mc Graw-Hill Interamericana de España, 1992.
- O'Donnell, Daniel, *Derecho internacional de los derechos humanos: normativa, jurisprudencia y doctrina de los sistemas universal e interamericano*, 2ª ed., México, Oficina en México del Alto Comisionado de las Naciones Unidas para los Derechos Humanos y Tribunal Superior de Justicia del Distrito Federal, 2012.
- Ortega Maldonado, Juan Manuel, *Justicia tributaria y derechos humanos*, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM, 2016.
- Özden, Melik, *El derecho al desarrollo*, Ginebra, Programa Derechos Humanos del Centre Europe-Tiers Monde, junio de 2007.
- Palomino Manchego, José F., *Bio-bibliografía de Antonio-Enrique Pérez Luño*, Lima, Editora Jurídica Grijley, 2006.

- Peces-Barba Martínez, Gregorio *et al.*, *Lecciones de Derechos Fundamentales*, Madrid, Editorial Dykinson, 2004.
- *Curso de derechos fundamentales. Teoría general*. Madrid, Universidad Carlos III de Madrid - Boletín Oficial del Estado, 1995.
- Pérez de Acha, Luis M., “Aplicación estricta de las normas fiscales (Artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación)”, en Calvo Nicolau, Enrique (coord.), *Propuestas de reformas legales e interpretación de las normas existentes*, México, Editorial Themis, Colección BMA, tomo I, 2002.
- Pérez Luño, Antonio Enrique, “La seguridad jurídica: una garantía del derecho y la justicia”, *Boletín de la Facultad de Derecho*, Madrid, Universidad Nacional de Educación a Distancia. Facultad de Derecho, 2a. Época, número 15, año 2000.
- Pico della Mirandola, Giovanni, *Discurso sobre la dignidad del hombre*, trad. Adolfo Ruiz Díaz, Medellín, Editorial Pi, serie Ensayos para pensar, 2006.
- Pufendorf, Samuel, *De los deberes del hombre y del ciudadano según la ley natural en dos libros*, trad. de María Asunción Sánchez Manzano y Salvador Rus Rufino, Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Colección Clásicos Políticos, 2002.
- Rabossi, Eduardo, “Las generaciones de derechos humanos: la teoría y el cliché”, *Lecciones y Ensayos Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires*, Buenos Aires, Abeledo-Perrot, números 69, 70 y 71, 1997/1998.
- Ramos, Néstor Alejandro, *La filosofía de Miguel Reale*, Mar de la Plata, Universidad Fasta Ediciones, 2011.
- Rawls, John, *Teoría de la justicia*, trad. de María Dolores González, México, Fondo de Cultura Económica, 1995.
- Recaséns Siches, Luis, *Tratado general de filosofía del derecho*, 19a. ed., México, Editorial Porrúa, 2008.
- Reséndez Muñoz, Eduardo, *Política e impuestos: visión histórica*, México, Miguel Ángel Porrúa, 1989.
- Reyes Altamirano, Rigoberto, *Diccionario de términos fiscales*, 4a. ed., México, Tax Editores, tomo I, 2004.
- Ríos Granados, Gabriela (coord.), *Derechos humanos de los contribuyentes*, México, UNAM-Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2014.
- “Derechos humanos de los contribuyentes, a la luz del artículo 31, fracción IV, constitucional y de las convenciones internacionales sobre derechos humanos”, en Ríos Granados, Gabriela (coord.), *Derechos humanos de los contribuyentes*, México, Universidad Nacional Autónoma de México – Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2014.
- Rodríguez Gaona, Roberto, “¿Puede existir inconstitucionalidad en las normas reformativas de la Constitución? La justicia constitucional y la validez de las normas jurídicas superiores”, *Derechos y Libertades. Revista del Instituto*



- Bartolomé de las Casas*, Madrid, Universidad Carlos III de Madrid, año VI, n. 10, enero-diciembre 2001.
- Rodríguez, Gabriela *et al.*, *Interpretación conforme*, México, Comisión de Derechos Humanos del Distrito Federal, Suprema Corte de Justicia de la Nación, Oficina en México del ACNUDH, 2013.
- Samuelson, Paul A. y Nordhaus, William D., *Economía*, 18a. ed., trad. de María Guadalupe Cevallos Almada y otros, México, editorial Mc Graw-Hill, 2006.
- Sánchez Gil, Rubén, “El principio de proporcionalidad en la jurisprudencia mexicana”, en Carbonell, Miguel (editor), *El principio de proporcionalidad y la interpretación constitucional*, Quito, Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, Serie Justicia y Derechos Humanos, 2008.
- Secretaría de Gobernación, *Recopilación de leyes y decretos, expedidos por los Poderes Legislativo y Ejecutivo de la Unión, de mayo a diciembre de 1917*, Imprenta de la Secretaría de Gobernación, México, 1917.
- Soberanes Fernández, José Luis, *Sobre el origen de las declaraciones de derechos humanos*, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM, 2009.
- Steiner, Christian y Uribe, Patricia (coords.), *Convención Americana sobre Derechos Humanos comentada*, México, Fundación Konrad Adenauer y Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2014.
- Suprema Corte de Justicia de la Nación, *El procedimiento de reformas y adiciones a la Constitución Federal, no es susceptible de control jurisdiccional*, México, SCJN-Instituto de Investigaciones Jurídicas, serie Decisiones Relevantes de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, número 2, 2005.
- Tamayo Valenzuela, José Alberto, “La teoría del derecho de H.L.A. Hart”, *Revista de la Facultad de Derecho de México*, México, Universidad Nacional Autónoma de México-Facultad de Derecho, tomo LII, número 237, enero-junio de 2002.
- Tamayo y Salmorán, Rolando, “La teoría de J. Raz sobre los sistemas jurídicos”, *Boletín de Derecho Comparado*, México, UNAM-Instituto de Investigaciones Jurídicas, año XIV, número 42, septiembre-diciembre 1981.
- Tena Ramírez, Felipe, *Derecho Constitucional Mexicano*, 16<sup>a</sup> ed., México, Porrúa, 1978.
- *Leyes fundamentales de México 1808-1999*, 23<sup>a</sup> ed., México, Porrúa, 2002.
- Vasak, Karel, “La larga lucha por los derechos humanos”, edición en español, *El correo de la Unesco*, París, Año XXX, número 11, noviembre de 1977.
- Vázquez, Luis Daniel y Serrano, Sandra, “Los Principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad: apuntes para su aplicación práctica”, en Carbonell Sánchez, Miguel, y Salazar Ugarte, Pedro (coords), *La reforma constitucional de derechos humanos: un nuevo paradigma*, México, UNAM-Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2011.
- Ventura-Robles, Manuel E., “El valor de la Declaración Universal de los Derechos Humanos”, en Cançado Trindade, Antonio Augusto (editor), *El mundo*

*moderno de los derechos humanos. Ensayos en honor de Thomas Buergenthal*, San José, Instituto Interamericano de Derechos Humanos, 1996.

Verdross, Alfred, *La filosofía del derecho del mundo occidental*, trad. Mario de la Cueva, México, Universidad Nacional Autónoma de México, 1983.

Villagra de Biedermann, Soledad, “El sistema universal de derechos humanos: los mecanismos convencionales y los mecanismos basados en la Carta”, en González Feldmann, Cynthia, *El Paraguay frente al sistema internacional de los derechos humanos*, Montevideo, Konrad Adenauer Stiftung, 2004.

Villar Borda, Luis, “Estado de derecho y Estado social de derecho”, *Revista Derecho del Estado*, Bogotá, Universidad Externado de Colombia, núm. 20, diciembre de 2007.

Witker, Jorge y Larios, Rogelio, *Metodología jurídica*, México, McGraw-Hill y Universidad Nacional Autónoma de México, 1997.

Zippeluis, Reinhold, *Teoría general del Estado*, trad. de Héctor Fix-Fierro, México, UNAM-Instituto de Investigaciones Jurídicas, Serie G Estudios Doctrinales, núm. 82, 1985.

## **Cibergrafía.**

Aristóteles, *Ética a Nicómaco*

<http://www.uruguaypiensa.org.uy/imgnoticias/650.pdf>.

----- *La política*, traducción de Patricio de Azcárate

<http://www.filosofia.org/cla/ari/azc03096.htm>.

Asociación Nacional de Universidades e Instituciones de Educación Superior, A.C., <http://www.anuies.mx/>

Browne, Clayton, “¿Cuál es un buen margen de utilidad bruta?”, traducción de Vilanah del Mar, *Revista electrónica eHow en Español*, [http://www.ehowenespanol.com/buen-margen-utilidad-bruta-info\\_447327/](http://www.ehowenespanol.com/buen-margen-utilidad-bruta-info_447327/)

Castillo Martín, Patricia, “Política económica: crecimiento económico, desarrollo económico, desarrollo sostenible”, *Revista Internacional del Mundo Económico y del Derecho*, Madrid, publicación electrónica semestral, volumen III, segundo semestre, año 2011, <http://www.revistainternacionaldelmundoeconomicoydelderecho.net/wp-content/uploads/RIMED-Pol%C3%ADtica-econ%C3%B3mica.pdf>

Comisión Interamericana de Derechos Humanos, <http://www.oas.org/es/cidh/>

Consejo Constitucional de Francia, <https://www.conseil-constitutionnel.fr/>

De Aquino, Santo Tomás, Suma Teológica <http://hjj.com.ar/sumat/index.html>

Delgado, Catalina, “¿Vale la pena estudiar una carrera en México?”, artículo en página web del Instituto Mexicano para la Competitividad, A.C. [https://imco.org.mx/articulo\\_es/vale-la-pena-estudiar-una-carrera-en-mexico/](https://imco.org.mx/articulo_es/vale-la-pena-estudiar-una-carrera-en-mexico/)



Diario Oficial de la Federación, <http://www.dof.gob.mx/>

Diccionario del Español Jurídico, <http://dej.rae.es/#/entry-id/E143930>

Gaceta de Antropología de la Universidad de Granada, <https://www.ugr.es/>

Gaceta Parlamentaria, <http://gaceta.diputados.gob.mx/>

Hernández Hernández, Óscar Misael, “Estado, cultura y masculinidades en el noreste de México en la posrevolución”, *GA Gazeta de Antropología, Granada, Universidad de Granada*, número 25 parte 2, semestre julio-diciembre 2009, Artículo 38, tema 5, [https://www.ugr.es/~pwlac/G25\\_38OscarMisael\\_Hernandez\\_Hernandez.html](https://www.ugr.es/~pwlac/G25_38OscarMisael_Hernandez_Hernandez.html)

Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM, <http://www.juridicas.unam.mx/>

Instituto Mexicano para la Competitividad, A.C., <https://imco.org.mx/>

Instituto Nacional de Estadística y Geografía, <http://www.inegi.org.mx/>

----- *Encuesta Nacional de Ocupación y Empleo (ENOE)*, Tabulados, Población mayor, <http://www.beta.inegi.org.mx/programas/enoe/15ymas/>

----- *México: Nuevas estadísticas de informalidad laboral*, Ruta: Documentación, Material de apoyo, Informalidad laboral. Presentación técnica. Diapositivas varias. <http://www.beta.inegi.org.mx/programas/enoe/15ymas/>

México, ¿Cómo Vamos?, <http://www.mexicocomovamos.mx/>

Nómadas. Revista crítica de ciencias sociales y jurídicas, <https://revistas.ucm.es/index.php/NOMA>

Observatorio Laboral, <http://www.observatoriolaboral.gob.mx/>

Oficina del Alto Comisionado de las Naciones Unidas para los Derechos Humanos, <http://www.ohchr.org/SP/Pages/Home.aspx>

Oficina del Alto Comisionado de las Naciones Unidas para los Refugiados, <http://www.acnur.org/>

Organización de las Naciones Unidas, <http://www.un.org/es>

Organización Islámica de Cooperación, <http://www.oic-oci.org/>

Órganos de Supervisión de Tratados/Secretaría de Relaciones Exteriores, <http://www.gob.mx/sre/acciones-y-programas/organos-de-supervision-de-tratados>

Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo, <http://www.undp.org/content/undp/es/home/presscenter/events/2016/february/UNDP50.html>

Reafirmando los Derechos Humanos para Todos [http://www.un.org/dpi/ngosection/annualconfs/61/bio\\_karel\\_vasak.shtml](http://www.un.org/dpi/ngosection/annualconfs/61/bio_karel_vasak.shtml)

Real Academia Española, Diccionario de la lengua española, 23ª ed., versión electrónica <http://dle.rae.es/?w=diccionario>

Repositorio de la Universidad de la Rioja,

<https://dialnet.unirioja.es/revista/11232/A/1970>  
Revista de la Facultad de Derecho de México,  
<http://www.revistas.unam.mx/index.php/rfdm/index>  
Revista Ehow en Español, <http://www.ehowenespanol.com/>  
Revista Internacional del Mundo Económico y del Derecho,  
<http://www.revistainternacionaldelmundoeconomicoydelderecho.net/>  
Revistas de la Universidad Externado de Colombia,  
<http://revistas.uexternado.edu.co/>  
Reyes Vera, Ramón, “Los derechos humanos y la seguridad jurídica”, *Derechos Humanos. Órgano Informativo de la Comisión de Derechos Humanos del Estado de México*, Toluca, mayo-junio de 1999 <https://revistas-colaboracion.juridicas.unam.mx/index.php/derechos-humanos-emx/article/view/23177/20706>.  
Secretaría de Hacienda y Crédito Público, <https://www.gob.mx/hacienda>  
Semanario Judicial de la Federación,  
<http://sjf.scjn.gob.mx/SJFSem/Paginas/SemanarioIndex.aspx>  
Unión Africana, <http://www.au.int/>  
Universidad de Alcalá. Apuntes de Historia del Pensamiento Económico,  
<http://www3.uah.es/econ/hpeweb/HPE986.html>  
Universidad de Alcalá-Instituto de Estudios Latinoamericanos,  
<http://www.ielat.es/>  
Universidad de Santiago de Compostela, <http://www.usc.es/>

### **Legislación y otras fuentes normativas nacionales.**

Ley de Profesiones del estado de Nuevo León  
Ley del ejercicio profesional para el estado de Hidalgo  
Ley General de Educación  
Ley del 20 de julio de 1921 (Impuesto del Centenario).  
Ley del Impuesto sobre la Renta, de 18 de marzo de 1925.  
Ley del Impuesto sobre la Renta, del 31 de diciembre de 1941.  
Ley del Impuesto sobre la Renta, del 31 de diciembre de 1953.  
Ley del Impuesto sobre la Renta del 30 de diciembre de 1964.  
Ley del Impuesto sobre la Renta del 28 de diciembre de 1980.  
Ley del Impuesto sobre la Renta del 1 de enero de 2002.  
Ley del Impuesto sobre la Renta, del 11 de diciembre de 2013.

Ley del Impuesto al Valor Agregado

Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios

Leyes de Ingresos de la Federación, para los ejercicios fiscales de 2016, 2017, 2018 y 2019.

Código Fiscal de la Federación de 1981

Anexo no. 3 al Convenio de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal, celebrado entre la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Estado de Hidalgo.

Anteproyecto de dictamen de la LISR de 2002.

Anuario Educación Superior-Licenciatura, ciclo escolar 2014-2015, ANUIES.

Convenio de Adhesión al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal que celebran la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Gobierno del Estado de Hidalgo.

Convenio de colaboración administrativa en materia fiscal federal que celebran la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Gobierno del Estado de Hidalgo.

Decreto por el que se amplían los beneficios fiscales a los contribuyentes del Régimen de Incorporación Fiscal, Diario Oficial de la Federación, miércoles 11 de marzo de 2015.

Decreto por el que se otorgan beneficios fiscales a quienes tributen en el Régimen de Incorporación Fiscal, Diario Oficial de la Federación, miércoles 10 de septiembre de 2014.

Decreto por el que se otorgan estímulos para promover la incorporación a la seguridad social, Diario Oficial de la Federación, martes 08 de marzo de 2014.

Diagnóstico Integral de la Situación Actual de las Haciendas Públicas Estatales y Municipales.

Diario de los Debates del Congreso Constituyente 1916-1917.

Dictamen de las Comisiones Unidas de Puntos Constitucionales y de Derechos Humanos, con proyecto de decreto que modifica la denominación del Capítulo I y reforma diversos artículos de la Constitución Política de los

Estados Unidos Mexicanos, en materia de derechos humanos.  
Dictamen de las Comisiones Unidas de Puntos Constitucionales y de Derechos Humanos, del 23 de abril de 2009.  
Exposición General de la Propuesta de la Nueva Hacienda Pública Distributiva.  
Iniciativa de Decreto de por el que se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta (de 2002).  
Resolución Miscelánea Fiscal para 2016.  
Resolución Miscelánea Fiscal para 2017.  
Resolución Miscelánea Fiscal para 2018.

**Legislación extranjera; tratados y fuentes normativas internacionales.**

Carta Africana sobre Derechos Humanos y de los Pueblos  
Carta de las Naciones Unidas  
Constitución española de 1978  
Constitución francesa del 24 de junio de 1793  
Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales.  
Declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789  
Declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1793  
Declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1795  
Declaración de los Derechos Humanos en el Islam  
Declaración sobre el derecho al desarrollo de Naciones Unidas  
Declaración Universal de Derechos del Hombre de 1948  
Declaración y Programa de Acción de Viena de 1993  
Informe del Grupo de Trabajo sobre el Examen Periódico Universal México A/HRC/25/7 de 2013  
Informes Anuales de la Corte Interamericana de Derechos Humanos 2014 a 2017  
Ley española 22/1998 de 6 de julio, reguladora de la Objeción de Conciencia y de la Prestación Social Sustitutoria  
Observación General No. 18 No Discriminación del Comité de Derechos Humanos.  
Observación General No. 20 La no discriminación y los derechos económicos,

sociales y culturales.

Proclamación de Teherán de 1968

Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea

### **Jurisprudencia nacional y decisiones del derecho extranjero.**

ANÁLISIS CONSTITUCIONAL. SU INTENSIDAD A LA LUZ DE LOS PRINCIPIOS DEMOCRÁTICO Y DE DIVISIÓN DE PODERES. Tesis 1a./J. 84/2006, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Primera Sala, Tomo XXIV, noviembre de 2006, p.29. Registro 173957.

APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL. PARA DETERMINAR SU PROPORCIONALIDAD DEBE ATENDERSE A SU NATURALEZA DE CONTRIBUCION PECULIAR. Tesis P. LXX/95, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Pleno, tomo II, octubre de 1995, p. 74, registro 200290.

CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS. Tesis P./J. 109/99, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Pleno, tomo X, noviembre de 1999, p. 22, registro 192849.

CATEGORÍAS SOSPECHOSAS. LA INCLUSIÓN DE NUEVAS FORMAS DE ÉSTAS EN LAS CONSTITUCIONES Y EN LA JURISPRUDENCIA ATIENDE AL CARÁCTER EVOLUTIVO DE LA INTERPRETACIÓN DE LOS DERECHOS HUMANOS. Tesis 1ª. CCCXV/2015 (10ª.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Primera Sala, Libro 23, tomo II, octubre de 2015, p. 1645, registro 2010268.

CONTRIBUCIONES DE MEJORAS. PARA QUE CUMPLAN CON LA GARANTÍA DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA ES NECESARIO QUE LA CANTIDAD A PAGAR GUARDE RELACIÓN CON LA MAGNITUD DEL BENEFICIO OBJETO DEL TRIBUTO (INCREMENTO DEL VALOR DE LOS INMUEBLES), DERIVADO DE LA OBRA PÚBLICA RESPECTIVA, EN COMPARACIÓN CON EL DE LOS RESTANTES OBLIGADOS. Tesis IV. 2o. A. 244A, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Tribunales Colegiados de Circuito, tomo XXIX, enero de 2009, p. 2674, registro 168171.

DERECHO AL MÍNIMO VITAL. SUS ALCANCES EN MATERIA TRIBUTARIA. Tesis P. VIII/2013, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Pleno, Libro 1, t. I, diciembre de 2013, p. 138, registro 159819.

DERECHOS HUMANOS CONTENIDOS EN LA CONSTITUCIÓN Y EN LOS TRATADOS INTERNACIONALES. CONSTITUYEN EL PARÁMETRO DE CONTROL DE REGULARIDAD CONSTITUCIONAL, PERO CUANDO EN LA CONSTITUCIÓN HAYA UNA RESTRICCIÓN EXPRESA AL EJERCICIO DE AQUÉLLOS, SE DEBE ESTAR A LO QUE ESTABLECE EL TEXTO CONSTITUCIONAL. Tesis P./J. 20/2014, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 5, tomo I, abril de 2014, p. 202, registro 2006224.

DERECHOS HUMANOS. INTERPRETACIÓN CONFORME, PREVISTA EN EL ARTÍCULO 1o. DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. Tesis 1ª CCCXL/2013, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Primera Sala, tomo I, libro 1, diciembre de 2013, p. 530, registro 2005135.

DERECHOS POR SERVICIOS. SU PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD SE RIGEN POR UN SISTEMA DISTINTO DEL DE LOS IMPUESTOS. Tesis P./J. 2/98, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Pleno, tomo VII, enero de 1998, p. 41, registro 196934.

DERECHOS. PARA QUE CUMPLAN CON EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA BASTA CON QUE SUS ELEMENTOS ESENCIALES SE CONSIGNEN EXPRESAMENTE EN UNA LEY, AUN CUANDO ESTA SEA LA DE INGRESOS. Tesis P. XXII/95, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Pleno, tomo I, junio de 1995, p. 37, registro 200367.

EQUIDAD TRIBUTARIA. CRITERIOS PARA DETERMINAR SI EL LEGISLADOR RESPETA DICHO PRINCIPIO CONSTITUCIONAL. Tesis 2a./J. 31/2007, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, t. XXV, marzo de 2007, p.334, registro 173029.

EQUIDAD TRIBUTARIA. CUANDO SE RECLAMA LA EXISTENCIA DE UN TRATO DIFERENCIADO RESPECTO DE DISPOSICIONES LEGALES QUE CORRESPONDEN AL ÁMBITO ESPECÍFICO DE APLICACIÓN DE AQUEL



PRINCIPIO, ES INNECESARIO QUE, ADEMÁS, LOS ARGUMENTOS RELATIVOS SE ANALICEN A LA LUZ DEL CONTEXTO MÁS AMPLIO DEL DERECHO DE IGUALDAD. Tesis: 2a. XXX/2017(10a.), Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Segunda Sala, libro 40, tomo II, marzo de 2017, p. 1390, registro 2013884.

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, ADICIONADA POR DECRETO PUBLICADO EL CINCO DE ENERO DE DOS MIL CUATRO, CONSISTENTE EN LLEVAR CONTROLES VOLUMÉTRICOS COMO PARTE DE LA CONTABILIDAD. Tesis 1a./J. 2/2005, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Primera Sala, tomo XXI, marzo de 2005, p. 127, registro 179035.

EQUIDAD TRIBUTARIA. ESTE PRINCIPIO RIGE EN OBLIGACIONES SUSTANTIVAS Y FORMALES, PERO EN ESTA ÚLTIMA HIPÓTESIS ES BÁSICO QUE INCIDA DIRECTAMENTE SOBRE LAS PRIMERAS. Tesis 2a./J. 183/2004, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Segunda Sala, tomo XXI, enero de 2005, p. 541, registro 179587.

EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS. Tesis P./J. 41/97, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. V, junio de 1997, p. 43, registro 198403.

FACULTAD REGLAMENTARIA DEL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA. PRINCIPIOS QUE LA RIGEN. Tesis 1a. /J. 122/2007, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XXVI, septiembre de 2007, p. 122, registro 171459.

FINES FISCALES Y EXTRAFISCALES. Tesis 1a./J. 107/2011, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XXXIV, septiembre de 2011, p. 506, registro 161079.

FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACION DE LOS ACTOS DE AUTORIDAD LEGISLATIVA. Tesis sin número, *Semanario Judicial de la Federación*, Séptima Época, Pleno, Jurisprudencia, volumen 181-186, Primera Parte, p. 239. Registro 232351.

GARANTIAS INDIVIDUALES, SUJETOS DE. Sin número de tesis, Semanario Judicial de la Federación, Quinta Época, Tercera Sala, tomo XXXIV, p. 1205, registro 363076.

GARANTÍAS INDIVIDUALES. EL DESARROLLO DE SUS LÍMITES Y LA REGULACIÓN DE SUS POSIBLES CONFLICTOS POR PARTE DEL LEGISLADOR DEBE RESPETAR LOS PRINCIPIOS DE RAZONABILIDAD Y PROPORCIONALIDAD JURÍDICA. Tesis P./J. 130/2007, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, t. XXVI, diciembre de 2007, p. 8, registro 170740.

GASTO PUBLICO, NATURALEZA CONSTITUCIONAL DEL. Tesis sin número, *Informe de 1969*, Séptima Época, Sala Auxiliar, Jurisprudencia, p. 25, registro 388026.

IGUALDAD. CASOS EN LOS QUE EL JUEZ CONSTITUCIONAL DEBE HACER UN ESCRUTINIO ESTRICTO DE LAS CLASIFICACIONES LEGISLATIVAS (INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 1o. DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS). Tesis 1a./J. 37/2008, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Primera Sala, Tomo XXVII, abril de 2008, p. 175. Registro 169877.

IGUALDAD. CRITERIOS PARA DETERMINAR SI EL LEGISLADOR RESPETA ESE PRINCIPIO CONSTITUCIONAL. Tesis 1a./J. 55/2006, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, t. XXIV, septiembre de 2006, p. 75, registro 174247

IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS SOBRE BEBIDAS SABORIZADAS CON AZÚCAR AGREGADA. SU FIN EXTRAFISCAL CUMPLE CON LOS REQUISITOS DE PROPORCIONALIDAD Y RAZONABILIDAD DE LA MEDIDA IMPOSITIVA. Tesis 2a. /J. 71/2017, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 43, tomo II, junio de 2017, p. 705, registro 27173.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA. LA INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTÍCULO 116, ÚLTIMO PÁRRAFO, INCISO C), DE LA LEY RELATIVA, NO DEPENDE DE LA AMBIGÜEDAD DE SU TEXTO. Tesis VIII.3o. J/15, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tribunales

Colegiados de Circuito, tomo XX, octubre de 2004, p. 2106, registro 180343.

IMPUESTOS, DESTINO DE LOS, EN RELACIÓN CON LOS OBLIGADOS A PAGARLOS. Tesis 82, Apéndice de 1995, Quinta Época, Segunda Sala, tomo III, parte Suprema Corte, p. 58, registro 390972.

IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY. Tesis 162, *Semanario Judicial de la Federación Apéndice de 1995*, Séptima Época, Pleno, tomo I, parte SCJN, p. 165

IMPUESTOS, EXENCIÓN DE. ES CONSTITUCIONAL CUANDO SE ESTABLECEN CONSIDERANDO LA SITUACIÓN OBJETIVA DE LAS PERSONAS EXENTAS. Tesis sin número, *Semanario Judicial de la Federación*, Séptima Época, Pleno, volumen 66, Primera Parte, Jurisprudencia, p. 81, registro 233086.

IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCION FEDERAL. Tesis sin número, *Semanario Judicial de la Federación*, Séptima Época, Pleno, Volumen 91-96, Primera Parte, p. 173

IMPUESTOS, PROCEDIMIENTO PARA EL COBRO DE. NO ES NECESARIO QUE SE ESTABLEZCA EN LA LEY QUE LOS CREA. Tesis 640, *Apéndice de 2011*, Séptima Época, Pleno, tomo I Constitucional Derechos Fundamentales primera parte vigésima primera sección, p. 1786, registro 1011932.

IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD DE LOS. NATURALEZA. Tesis sin número, *Informe de 1969*, Séptima Época, Sala Auxiliar, p. 45, registro 388036.

IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD DE LOS. TARIFAS PROGRESIVAS. Tesis de jurisprudencia sin número, *Informes de Labores*, Séptima Época, Sala Auxiliar, Informe de 1969, p. 51, registro 388037.

IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS. Tesis de jurisprudencia sin número, *Semanario Judicial de la Federación*, Séptima Época, Pleno, volumen 199-204, Primera Parte, p. 144, registro 232197.

JURISPRUDENCIA EMITIDA POR LA CORTE INTERAMERICANA DE DERECHOS HUMANOS. ES VINCULANTE PARA LOS JUECES MEXICANOS SIEMPRE QUE SEA MÁS FAVORABLE A LA PERSONA. Tesis P./J. 21/2014, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Pleno, tomo I, libro

5, abril de 2014, p. 204, registro 2006225.

LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DE DICHO PRINCIPIO EN RELACIÓN CON EL GRADO DE DEFINICIÓN QUE DEBEN TENER LOS ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DEL IMPUESTO. Tesis P./J. 106/2006, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Pleno, tomo XXIV, octubre de 2006, p. 5, registro 174070.

LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DEL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY. Tesis P. CXLVIII/97, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, tomo VI, noviembre de 1997, p. 78, registro 197375.

LEGALIDAD TRIBUTARIA. DICHA GARANTIA NO EXIGE QUE EL LEGISLADOR ESTE OBLIGADO A DEFINIR TODOS LOS TERMINOS Y PALABRAS USADAS EN LA LEY. Tesis P. XI/96, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Pleno, tomo III, febrero de 1996, p. 169, registro 200214.

LEGALIDAD TRIBUTARIA. EL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY ES DE CARÁCTER RELATIVO Y SÓLO ES APLICABLE TRATÁNDOSE DE LOS ELEMENTOS QUE DEFINEN A LA CUANTÍA DE LA CONTRIBUCIÓN. Tesis P. XLII/2006, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, tomo XXIII, mayo de 2006, p. 15, registro 175059.

LEGALIDAD TRIBUTARIA. SU ALCANCE CUANDO EL LEGISLADOR FACULTA A UNA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA PARA ESTABLECER EL VALOR DE UN FACTOR DE ACTUALIZACIÓN QUE INCIDE EN EL MONTO DE LA BASE GRAVABLE O EN LA CUANTÍA DE UNA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA ACCESORIA. Tesis 2a./J. 155/2006, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Segunda Sala, tomo XXIV, noviembre de 2006, p. 196, registro 173912.

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE 31 DE DICIEMBRE DE 1953. SU ARTICULO 24 ES INCONSTITUCIONAL, EN CUANTO A LOS ARRENDAMIENTOS DE LOCALES DESTINADOS A INDUSTRIAS O COMERCIOS. *Informe de 1956*, Quinta Época, Segunda Sala, p. 49, registro 387085

MOTIVACIÓN LEGISLATIVA. CLASES, CONCEPTO Y CARACTERÍSTICAS. Tesis

P./J. 120/2009, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, tomo XXX, diciembre de 2009, p. 1255, registro 165745.

PRINCIPIO DE IGUALDAD. INTERPRETACIÓN CONSTITUCIONAL PARA DETERMINAR SI EN UN CASO PROCEDE APLICAR ESCRUTINIO INTENSO POR ESTAR INVOLUCRADAS CATEGORÍAS SOSPECHOSAS. Tesis 1ª. CIV/2010, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Primera Sala, tomo XXXII, septiembre de 2010, p. 183, registro 163768

PRINCIPIO DE INTERPRETACIÓN DE LA LEY CONFORME A LA CONSTITUCIÓN. Tesis 2ª./J. 176/2010, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Segunda Sala, tomo XXXII, diciembre de 2010, p. 646, registro 163300.

PRINCIPIO DE INTERPRETACIÓN MÁS FAVORABLE A LA PERSONA. ES APLICABLE RESPECTO DE LAS NORMAS RELATIVAS A LOS DERECHOS HUMANOS DE LOS QUE SEAN TITULARES LAS PERSONAS MORALES. Tesis P. /J. 1/2015, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Pleno, tomo I, libro 16, marzo de 2015, p. 117, registro 2008584.

PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA EN MATERIA FISCAL. SU CONTENIDO ESENCIAL. Tesis 2a./J. 140/2017 (10a.), Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Segunda Sala, Libro 47, tomo II, octubre de 2017, p. 840, registro 2015246.

PRINCIPIO PRO PERSONA. CRITERIO DE SELECCIÓN DE LA NORMA DE DERECHO FUNDAMENTAL APLICABLE. Tesis 1a. /J. 107/2012, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Primera Sala, Libro XIII, Tomo 2, octubre de 2012, p. 799, registro 2002000.

PRINCIPIOS DE UNIVERSALIDAD, INTERDEPENDENCIA, INDIVISIBILIDAD Y PROGRESIVIDAD DE LOS DERECHOS HUMANOS. EN QUÉ CONSISTEN. Tesis I.4o.A.9 K, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tribunales Colegiados de Circuito, Décima Época, libro XIX, abril de 2013, p. 2254, registro 2003350.

PRODUCCIÓN Y SERVICIOS. EL FIN EXTRAFISCAL PRETENDIDO AL GRAVAR CON UNA TASA MAYOR LOS TABACOS LABRADOS A GRANEL ES

- DISTINTO E INDEPENDIENTE DE LA FACULTAD DEL CONGRESO DE LA UNIÓN PARA IMPONER EL IMPUESTO ESPECIAL RELATIVO. Tesis 1a. XL/2009, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Primera Sala, tomo XXIX, abril de 2009, p. 585, registro 167417.
- PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. SU ANÁLISIS EN RELACIÓN CON LA TASA DE LOS IMPUESTOS INDIRECTOS. Tesis P./J. 6/2009, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Pleno, tomo XXIX, abril de 2009, p. 1130, registro 167414.
- PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL. Tesis 419, *Semanario Judicial de la Federación Apéndice 2000*, Séptima Época, tomo I, Constitucional, Jurisprudencia SCJN, p. 482. Registro IUS 900419
- PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD. SON REQUISITOS DE NATURALEZA DISTINTA CON LOS CUALES DEBEN CUMPLIR LAS LEYES FISCALES. Tesis 3a./J. 4/91, *Semanario Judicial de la Federación*, Octava Época, Tercera Sala, tomo VII, febrero de 1991, p. 60, registro 207061.
- RECTORÍA ECONÓMICA DEL ESTADO EN EL DESARROLLO NACIONAL. EL ARTÍCULO 25 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, NO OTORGA A LOS GOBERNADOS GARANTÍA INDIVIDUAL ALGUNA PARA EXIGIR, A TRAVÉS DEL JUICIO DE AMPARO, QUE LAS AUTORIDADES ADOPTEN CIERTAS MEDIDAS, A FIN DE CUMPLIR CON LOS PRINCIPIOS RELATIVOS A AQUÉLLA. Tesis 2a./J. 1/2009, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Segunda Sala, tomo XXIX, febrero de 2009, p. 461, registro 167856.
- SALARIO MÍNIMO VITAL. Sin número de tesis, *Semanario Judicial de la Federación*, Quinta Época, Cuarta Sala, t. XLV, p. 748, registro 382489.
- SEGURIDAD JURÍDICA EN MATERIA TRIBUTARIA. EN QUÉ CONSISTE. Tesis 1a./J. 139/2012 (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, Primera Sala, Libro XVI, tomo 1, enero de 2013, p. 437, registro 2002649.
- SEGURIDAD JURÍDICA. ALCANCE DE LAS GARANTÍAS INSTRUMENTALES DE MANDAMIENTO ESCRITO, AUTORIDAD COMPETENTE Y



FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN, PREVISTAS EN EL ARTÍCULO 16, PRIMER PÁRRAFO, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL, PARA ASEGURAR EL RESPETO A DICHO DERECHO HUMANO. Tesis IV.2o.A.50 K (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Tribunales Colegiados de Circuito, Libro 3, tomo III, febrero de 2014, p. 2241, registro 2005777.

SEGURO SOCIAL, CUOTAS QUE SE CUBREN AL INSTITUTO MEXICANO DEL. NO ESTAN SUJETAS A LOS REQUISITOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD PREVISTOS PARA LOS IMPUESTOS. Tesis sin número, *Semanario Judicial de la Federación*, Octava Época, Pleno, tomo II, primera parte, julio-diciembre de 1988, p. 37, registro 206014.

SERVICIO PUBLICO, NOCIÓN DE. Tesis sin número, *Semanario Judicial de la Federación*, Sexta Época, Cuarta Sala, volumen LXIX, Quinta Parte, p. 34, registro 274319.

SISTEMA TRIBUTARIO. SU DISEÑO SE ENCUENTRA DENTRO DEL ÁMBITO DE LIBRE CONFIGURACIÓN LEGISLATIVA, RESPETANDO LAS EXIGENCIAS CONSTITUCIONALES. Tesis 1a./J. 159/2007, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Primera Sala, Tomo XXVI, Diciembre de 2007; p. 111. Registro IUS 170585.

TEST DE PROPORCIONALIDAD. METODOLOGÍA PARA ANALIZAR MEDIDAS LEGISLATIVAS QUE INTERVENGAN CON UN DERECHO FUNDAMENTAL. Tesis 1a. CCLXIII/2016, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 36, t. II, noviembre de 2016, p. 915, registro 2013156.

TRATADOS INTERNACIONALES. SE UBICAN JERÁRQUICAMENTE POR ENCIMA DE LAS LEYES FEDERALES Y EN UN SEGUNDO PLANO RESPECTO DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL, Tesis P. LXXVII/99, *Semanario Judicial de la Federación*, Novena Época, tomo X, noviembre de 1999, p. 46; registro 192867.

USURPACIÓN DE FUNCIONES, CONCEPTO DE FUNCIONARIO EN EL DELITO DE. Tesis sin número, *Semanario Judicial de la Federación*, Sexta Época, Primera Sala, volumen CXXXVII, Segunda Parte, p. 39, registro 258694.

Korematsu v. United States, 323 U.S. 214 (1944).

Case "relating to certain aspects of the laws on the use of languages in education in Belgium" v. Belgium (merits), judgment of 23rd July 1968.

Caso Radilla Pacheco vs Estados Unidos Mexicanos, Sentencia de 23 de noviembre de 2009 (Excepciones Preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas).

Dictamen de la Comunicación número 1160/2003, Godfried Pohl, Ingrid Pohl, Wolfgang Mayer y Franz Wallmann vs. Austria, CCPR/C/81/D/1160/2003, 23 de agosto de 2004.

Dictamen de la Comunicación número 1565/2007, Aurélio Gonçalves y otros vs. Portugal, CCPR/C/98/D/1565/2007, 30 de abril de 2010.

Dictamen de la Comunicación número 1783/2008, Fernando Machado Bartolomeu vs. Portugal, CCPR/C/100/D/1783/2008.

Opinión Consultiva OC-4/84, de 19 de enero de 1984.

### **Hemerografía oficial.**

Diario Oficial de la Federación.

Tomo XXVI, núm. 4, miércoles 27 de febrero de 1924.

Tomo XXVI, núm. 4, sábado 5 de enero de 1924.

Tomo XXIX, miércoles 25 de marzo de 1925.

Tomo XXIX, número 77, jueves 2 de abril de 1925.

Tomo LXIV, número 22, martes 27 de enero de 1931.

Tomo CXXIX, número 50, cuarta sección, miércoles 31 de diciembre de 1941.

Tomo CL, número 21, primera sección, sábado 26 de mayo de 1945.

Tomo CCXLIX, número 50, tercera sección, jueves 31 de diciembre de 1964.

Tomo CCCXXII, número 1, miércoles 2 de enero de 1974.

Tomo CCCXXVII, número 41, martes 31 de diciembre de 1974.

Tomo CCCLVII, número 40, primera sección, viernes 28 de diciembre de 1979.

Tomo CCCLXIII, número 40, tercera sección, martes 30 de diciembre de 1980.

Tomo CCCLXVI, número 3, sección única, jueves 7 de mayo de 1981.

Tomo CCCLXVI, número 6, sección únicamartes 12 de mayo de 1981.

Tomo CCCLXVI, número 12, primera sección,miércoles 20 de mayo de 1981.

Tomo DXVIII, número 16, única sección, lunes 25 de diciembre de 1996.

Tomo DXXXI, número 20, segunda sección, lunes 29 de diciembre de 1997.  
Tomo DXL, número 11, primera sección, martes 1 de septiembre de 1998.  
Tomo DLXXX, número 1, segunda sección, martes 1 de enero de 2002.  
Tomo DCIII, número 23, segunda sección, miércoles 31 de diciembre de 2003.  
Tomo DCXXVII, primera sección, número 17, viernes 23 de diciembre de 2005.  
Tomo DCXXX, número 4, primera sección, lunes 6 de marzo de 2006.  
Tomo DCLXXVII, número 6, Primera Sección, martes 9 de febrero de 2010.  
Tomo DCXCIII, número 8, viernes 10 de junio de 2011.  
Tomo DCCXXIII, número 8, tercera sección, miércoles 11 de diciembre 2013.  
Tomo DCCXXIII, número 24, tercera a quinta sección, lunes 30 de diciembre de 2013.  
Tomo DCCXXVII, número 6, primera sección, martes 08 de marzo de 2014.  
Tomo DCCXXXII, número 8, primera sección, miércoles 10 de septiembre de 2014.  
Tomo DCCXXXVIII, número 8, primera sección, miércoles 11 de marzo de 2015.  
Tomo DCCXLVII, número 9, tercera a quinta sección, miércoles 23 de diciembre de 2015.  
Tomo DCCLVIII, número 12, primera sección, martes 15 de noviembre 2016.  
Tomo DCCXLVI, número 13, primera sección, 18 de noviembre de 2016.  
Tomo DCCLXXI, número 19, segunda sección, 22 de diciembre de 2017.