



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO DERECHO CONSTITUCIONAL Y AMPARO

“ESTUDIO DEL CONTENIDO Y ALCANCE DE LAS GARANTÍAS DE LEGALIDAD, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD, INSCRITAS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, NECESIDAD DE SU REFORMA”

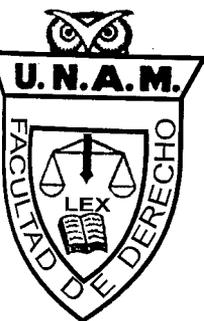
TESIS

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:
LICENCIADO EN DERECHO

PRESENTA

SANDRA PAULINA DELGADO ROBLEDO

ASESOR: DR. JOEL CARRANCO ZUNIGA



MÉXICO, DISTRITO FEDERAL; ABRIL DE 2009



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.

*UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTÓNOMA
DE MÉXICO*

FACULTAD DE DERECHO

*“ESTUDIO DEL CONTENIDO Y ALCANCE DE
LAS GARANTÍAS DE LEGALIDAD,
PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD,
INSCRITAS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN
IV, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS
ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, NECESIDAD
DE SU REFORMA.”*

Alumna: Sandra Paulina Delgado Robledo.
Número de cuenta: 404114600
Asesor: Dr. Joel Carranco Zúñiga
Seminario: Derecho Constitucional y Amparo

México, Distrito Federal; abril de dos mil nueve.

ESTUDIO DEL CONTENIDO Y ALCANCE DE LAS GARANTÍAS DE LEGALIDAD, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS, EN EL SISTEMA JURÍDICO MEXICANO.

CAPÍTULO I. ERROR! BOOKMARK NOT DEFINED.

MARCO CONCEPTUAL ERROR! BOOKMARK NOT DEFINED.

- 1.- DERECHOS CONSTITUCIONALES** ERROR! BOOKMARK NOT DEFINED.
- 1.1 CONCEPTO DE GARANTÍAS DEL GOBERNADO EN EL SISTEMA JURÍDICO MEXICANO. ERROR! BOOKMARK NOT DEFINED.
- 1.2 CLASIFICACIÓN DE GARANTÍAS ERROR! BOOKMARK NOT DEFINED.
- 2. PRINCIPIOS QUE LEGITIMAN LA CONTRIBUCIÓN.** ERROR! BOOKMARK NOT DEFINED.
- 2.1 PRINCIPIO DE JUSTICIA. ERROR! BOOKMARK NOT DEFINED.
- 2.2 PRINCIPIO DE CERTIDUMBRE. ERROR! BOOKMARK NOT DEFINED.
- 2.3. PRINCIPIO DE COMODIDAD DEL PAGO. ERROR! BOOKMARK NOT DEFINED.
- 2.4. PRINCIPIO DE ECONOMÍA EN LA RECAUDACIÓN. ERROR! BOOKMARK NOT DEFINED.

CAPÍTULO II. ERROR! BOOKMARK NOT DEFINED.

ANTECEDENTES DE LA FRACCIÓN IV DEL ARTÍCULO 31 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. ERROR! BOOKMARK NOT DEFINED.

- 1.- ANTECEDENTES DE LA FRACCIÓN IV DEL ARTÍCULO 31 CONSTITUCIONAL** ERROR! BOOKMARK NOT DEFINED.
- 2. FIN DE LA CONTRIBUCIÓN.** ERROR! BOOKMARK NOT DEFINED.

CAPÍTULO III. ERROR! BOOKMARK NOT DEFINED.

GARANTÍAS DE LEGALIDAD, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD QUE PREVÉ EL ARTÍCULO 31 FRACCIÓN IV CONSTITUCIONAL. ERROR! BOOKMARK NOT DEFINED.

- 1. GARANTÍA DE LEGALIDAD EN MATERIA FISCAL.** ERROR! BOOKMARK NOT DEFINED.
- 2. GARANTÍAS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD.** ERROR! BOOKMARK NOT DEFINED.
- 3. GARANTÍA DE PROPORCIONALIDAD** ERROR! BOOKMARK NOT DEFINED.
- 4. GARANTÍA DE EQUIDAD TRIBUTARIA.** ERROR! BOOKMARK NOT DEFINED.

CAPÍTULO IV.

ERROR! BOOKMARK NOT DEFINED.

ESTUDIO DEL CONTENIDO Y ALCANCE DE LAS GARANTÍAS DE LEGALIDAD, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS, EN EL SISTEMA JURÍDICO MEXICANO. **ERROR! BOOKMARK NOT DEFINED.**

CONCLUSIONES.

BIBLIOGRAFÍA.

INTRODUCCIÓN

La Constitución de 1917 es el máximo ordenamiento del país, establece el proyecto de nación, y de ella emanan las normas que componen el sistema jurídico; por lo anterior, podría pensarse que la Constitución es un documento que no debe ni puede ser cuestionado; sin embargo, es conveniente revisarla de manera reflexiva y detectar los aspectos que pueden ser mejorados, pues no debe perderse de vista que el sistema jurídico es dinámico, por lo que siempre debe procurarse que el texto fundamental como cúspide de ese sistema se mantenga vigente.

En la especie, se reflexiona sobre el contenido del artículo 31, fracción IV, constitucional, que otorga al legislador la facultad de crear el sistema tributaria, y establece garantías a favor de los contribuyentes.

El sistema tributario tiene como objetivo recaudar los ingresos que el Estado requiere para satisfacer las necesidades básicas de la comunidad, haciéndolo de manera que resulte equitativo y proporcional. Lo anterior, en virtud de que la obligación de contribuir -elevada a rango constitucional- tiene una trascendencia mayúscula, pues no se trata de una simple imposición soberana derivada de la potestad del Estado, sino que posee una vinculación social relacionada con los fines perseguidos por la propia Constitución; y en la consecución de un orden en el que el ingreso y la riqueza se distribuyan de una manera justa, en que los contribuyentes paguen por concepto de tributo el precio justo por vivir en sociedad.

Por otro lado, se tiene en cuenta que la propiedad privada es un derecho protegido por nuestra Constitución, y que en la medida en que el tributo se torne

ruinoso, exorbitante o imprevisible, se estará vulnerando este derecho, así como la seguridad jurídica del gobernado, pues ¿Qué derecho de propiedad puede ejercer el gobernado sobre aquello que la autoridad puede disponer cuando le plazca a través de la imposición de contribuciones?

Por esto, las garantías previstas en el artículo en comento son importantes pues aseguran que la distribución de la carga tributaria se hará de manera justa y conforme a la ley.

Sin embargo, aun cuando la Constitución prevé que la contribución debe establecerse en ley, no especifica si basta con que se mencione en ley y se deje a la autoridad administrativa determinar sus elementos esenciales, o el legislador debe fijar totalmente la contribución.

Para analizar esta problemática, es necesario estudiar cómo está prevista la regulación del derecho de propiedad privada en el texto constitucional y en qué consisten las garantías de legalidad, equidad y proporcionalidad tributaria.

La inquietud de esta investigación surge del interés por estudiar cómo funcionan las garantías tributarias en el sistema jurídico mexicano, así como la importante labor jurisdiccional de los tribunales que integran el Poder Judicial de la Federación en la interpretación de las mismas.

CAPÍTULO I.

MARCO CONCEPTUAL

1.- Derechos constitucionales

El humano se distingue de los demás seres vivos por tener una naturaleza racional volitiva; no vegeta como las plantas, no se rige solo por sus sentidos como los animales; gracias a esa naturaleza racional volitiva, el ser humano es capaz de realizar operaciones que ninguna otra especie en el planeta puede desarrollar: conocer, razonar, ser consciente de sus actos, ejercer su voluntad escogiendo los medios en orden al desarrollo de su personalidad y búsqueda de su felicidad.

La libertad humana es condición indispensable para que el individuo alcance sus fines, pues, necesita desenvolver su personalidad a través de actuaciones externas, interrelacionándose con los demás humanos, con las limitaciones lógicas que emanan de otra característica del género humano: la sociabilidad.

En efecto, existe un hecho fundamental e innegable en cuanto a la naturaleza de los seres humanos, las personas no viven aisladas, sino que se encuentran y actúan reunidas en grupos, lo anterior suele denominarse naturaleza social del ser humano, e incluso puede haber poca duda, en vista de la debilidad física de los individuos aislados, que la humanidad ha sobrevivido como especie por la protección que proporciona la vida en grupos.

La historia informa de los diversos modos en que la humanidad se ha organizado, desde tribus nómadas, clanes, hasta el Estado moderno.

Todo esto muestra una jerarquía del humano frente a los demás seres corpóreos, pues mientras éstos tiene que adaptarse al mundo, la persona adapta el mundo a sus necesidades; siempre en búsqueda de sus fines.¹

Esta jerarquía del ser humano frente a los demás seres en el planeta lo dota de una dignidad que se explica por su naturaleza de animal racional, y se manifiesta en ciertas prerrogativas o potestades de las cuales cada individuo es titular.

La titularidad de esas prerrogativas o potestades es importante para el gobernado en el marco del Estado moderno, pues justifica su existencia en la medida en que respeta los derechos de los gobernados y satisface las demandas de la colectividad, tales como justicia, defensa nacional, policía, transportes, infraestructura, salud y educación; pues son servicios de los cuales la sociedad no puede prescindir.

En efecto, las prerrogativas o potestades que los gobernados pueden hacer valer dentro del Estado moderno reciben distintas denominaciones, entre ellas la de derechos humanos, y con ese término han sido tratados por un sector de la doctrina; sin embargo, no pasa desapercibido que dicha denominación implica una postura filosófica que para efectos de esta investigación no es de interés tratar, porque basta partir de la premisa que existen un cúmulo de derechos que por su importancia y trascendencia para los gobernados han sido previstos en el Máximo Ordenamiento del País, que para su aseguramiento se han creado medios de control que los defienden de manera extraordinaria. Aclarado lo anterior, se citan los siguientes conceptos:

¹ BURGOA, Ignacio; *Garantías Individuales*; 40ª edición; México; Porrúa; 2008, pp. 15-20.

El Diccionario Jurídico Mexicano define a los derechos humanos como: *“Conjunto de facultades, prerrogativas, libertades y pretensiones de carácter civil, político, económico, social y cultural, incluidos los recursos y mecanismos de garantía de todas ellas, que se reconocen al ser humano, considerado individual y colectivamente.”*²

Para Ignacio Burgoa los derechos humanos son: *“...imperativos éticos emanados de la naturaleza del hombre como el respeto a su vida, dignidad y libertad.[...]. Se conciben con el carácter de irrenunciables, intransmisibles y superiores al Estado y a todo orden normativo positivo...”*³

Jorge Carpizo, en su obra La Constitución de 1917 expresa: *“... encima del derecho positivo sí existe una serie de principios inviolables. Estos principios son la idea de libertad, dignidad e igualdad. Principios que históricamente se han conquistado y son parte preciosa del acervo cultural humano. Principios universales, porque la historia de los pueblos coincide en su lucha por hacerlos objetivos. Libertad, dignidad e igualdad de los hombres como principios superiores contra los cuales no puede ir ningún ordenamiento jurídico, y ellos conforman y determinan una serie de derechos que según la nación y la época, se manifiestan en derechos humanos.”*⁴

De las definiciones apuntadas, se advierte la coincidencia en señalar que por derechos humanos se entiende un cúmulo de facultades, potestades o prerrogativas de que es titular el gobernado que le permiten su desarrollo en

² INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS; *Diccionario Jurídico Mexicano*. T. D-H; 9ª edición; México; Porrúa- UNAM, 1996; p. 1063.

³ BURGOA, Ignacio; *Diccionario de Derecho Constitucional, Garantías y Amparo*; 3ª edición; México, Porrúa; 1992; p. 460.

⁴ CARPIZO, Jorge; *La Constitución Mexicana de 1917*; 12ª edición; México; Porrúa; 2000; p. 140.

sociedad; de ahí deriva la trascendencia de su reconocimiento en la Constitución.

En efecto, el reconocimiento y protección de los derechos constitucionales a través de instrumentos jurídicos que los hagan vigentes, es factor destacado como límite al poder público, y es necesario limitarlo porque la historia nos ha enseñado que desde el poder es fácil cometer violaciones, políticas de desconocimiento, hostigamiento, represión, amenaza y lesión contra los derechos indicados; y aunque no ocurra lo señalado, no alcanza con la ausencia de violaciones o interferencias dañinas, sino que, es menester, además, promover dichos derechos, facilitar el acceso a ellos, optimizando su disponibilidad generalizada para los gobernados.⁵

Los mecanismos de protección de los derechos humanos tienen que ser funcionales, pues la disconformidad social, producto del abuso y uso arbitrario del poder por parte de las autoridades, genera ingobernabilidad, inestabilidad política y hasta dinámicas revolucionarias con el fin de cambiar la forma de gobierno.

Además, el reconocimiento y protección de los derechos básicos para el desarrollo humano, el principio de legalidad y de separación de poderes, son los fundamentos sobre los que se ha edificado el Estado de derecho, con su introducción en las cartas constitucionales lo que se espera es limitar y controlar al poder público.

Desde esta perspectiva, el Estado de derecho pasa a ser una organización social ideal pues la actuación de la autoridad sobre el

⁵ BIDART CAMPOS, J. Germán; *El Derecho de la Constitución y su Fuerza Normativa*, México; Ediar-UNAM; 2003; 160.

governado se rige por normas jurídicas preestablecidas con base en un sistema constitucional, con la finalidad de que los gobernados estén en posibilidad de desarrollar una vida plena al amparo de instituciones democráticas y teniendo siempre la seguridad de que la autoridad sólo podrá molestarlo o privarlo en su esfera de derechos reconocidos por el propio orden jurídico mediante actos que se ajusten a las exigencias constitucionales; caso contrario, el gobernado tiene la posibilidad de oponer los medios jurídicos de defensa de esos derechos.

Así, el reconocimiento internacional a la necesidad de crear figuras tutelares de los derechos humanos se manifiesta en la Declaración Universal de los Derechos Humanos de 1948, que dispone lo siguiente:

Artículo 8 : Toda persona tiene derecho a un *recurso efectivo*, ante los tribunales nacionales competentes, que la *ampare contra actos que violen sus derechos fundamentales* reconocidos por la constitución o por la ley.

Por su parte, el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos de 16 de diciembre de 1966, que entró en vigor el 23 de marzo de 1976, establece, en la parte que interesa lo siguiente:

2. Cada Estado Parte se compromete a adoptar, con arreglo a sus procedimientos constitucionales y a las disposiciones del presente Pacto, las medidas oportunas para dictar las disposiciones legislativas o de otro carácter que fueren necesarias para *hacer efectivos* los derechos reconocidos en el presente pacto y que no estuviesen ya *garantizados* por disposiciones legislativas o de otro carácter.

1.1 CONCEPTO DE GARANTÍAS DEL GOBERNADO EN EL SISTEMA JURÍDICO MEXICANO.

Como lo reflexiona el maestro Ignacio Burgoa, el término garantía al provenir del vocablo anglosajón *warranty*, que significa asegurar, proteger, defender o salvaguardar, se torna una palabra equívoca, pues evoca múltiples significados, dependiendo el contexto en que se utilice, será el significado que se le deba atribuir.⁶

En derecho público, el concepto “*garantía*” ha significado diversos tipos de seguridades o protecciones a favor de los gobernados; por ejemplo, el principio de legalidad, la división de poderes, responsabilidad oficial de los funcionarios públicos aseguran al gobernado algunos lineamientos generales del actuar de la autoridad; asimismo, los medios o recursos tendentes a hacer efectivos derechos constitucionales frente al actuar de la autoridad, también han sido denominadas garantías.

Las garantías como medios que aseguran derechos constitucionales para el gobernado se manifiestan en relaciones jurídicas denominadas de supra a subordinación, que se actualizan entre sujetos colocados en distinto plano; es decir, entre el Estado, como persona jurídico política a través de sus órganos facultados con poder de imperio y el gobernado.

La definición que precisa Ignacio Burgoa de gobernado para los efectos que nos ocupan es la siguiente: “(...) *aquella persona en cuya esfera operen o vayan a operar actos de autoridad, es decir, actos atribuibles a algún órgano estatal que sean de índole unilateral, imperativa y coercitiva.*”⁷

⁶ BURGOA, Ignacio; *Garantías Individuales*; op. cit; p. 162.

⁷ *Ibidem*; p. 174.

En esta relación jurídica el Estado actúa como entidad jurídica y política, a través de las autoridades dotadas de competencia legal para llevar adelante actos imperativos, unilaterales y coercitivos, en cumplimiento de sus tareas de gobierno.

El gobernado hace valer la garantía individual ante los órganos jurisdiccionales federales facultados al resentir un acto de autoridad que vulnere, restrinja o menoscabe su esfera de derechos reconocidos constitucionalmente, y que él considere que tal acto no cumple con los requisitos constitucionales para tal efecto.

En este punto, vale reflexionar sobre lo conveniente del término garantías individuales; pues la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos singulariza los derechos que nos ocupan con ese término, según se advierte del nombre del capítulo primero de la Carta Magna, relacionado con el artículo primero del propio ordenamiento legal, que a letra establece:

Título Primero

Capítulo I De las Garantías Individuales

Artículo 1o. En los Estados Unidos Mexicanos todo individuo gozará de las garantías que otorga esta Constitución, las cuales no podrán restringirse ni suspenderse, sino en los casos y con las condiciones que ella misma establece.

(...)

(...)⁸

⁸ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos .

De un ejercicio de reflexión surge la siguiente interrogante, ¿Qué significa garantía? Pues bien, el Diccionario de la Real Academia Española, la define como *cosa que asegura o protege contra algún riesgo o necesidad*.⁹

En el campo jurídico, la primera noción de garantías se encuentra en el derecho romano, donde los derechos de garantía eran constituidos a favor de un acreedor para reforzar el cumplimiento de la obligación por parte del deudor, **asegurándole** su cumplimiento al conceder al acreedor ciertas facultades sobre pertenencias del mismo deudor.¹⁰

Por su parte, el Diccionario Jurídico Mexicano, define el término garantía como *locución que se refiere a los contratos de garantía cuya finalidad es asegurar al acreedor el pago de su crédito*

Como quedó asentado en líneas precedentes, cuando el término garantía es usado en el campo del derecho público siempre evoca algún tipo de protección, defensa o salvaguarda para el gobernado.

En ese orden de ideas, ¿No se estará confundiendo el establecimiento por parte del constituyente de derechos subjetivos, con el medio de defensa jurídico que repara la violación que puedan resentir el gobernado en esos derechos por un acto de autoridad?

Así es, el término adoptado por la Ley Suprema no resiste crítica;¹¹ porque al someterlo a análisis gramatical, se demuestra que no es lógico que se denomine como género de diversos derechos que son reconocidos constitucionalmente, a una palabra que esencialmente significa “*asegurar*”,

⁹ INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS; *Diccionario Jurídico Mexicano*, Op. Cit; p. 1506.

¹⁰ BRAVO, GONZALES Agustín y BRAVO VALDEZ Beatriz; *Derecho Romano Primer Curso*; 17ª edición; México Porrúa; 2000; p. 259.

¹¹ CARRANCO ZÚÑIGA, Joel; *Juicio de Amparo. Inquietudes Contemporáneas*; México; Porrúa; 2005; p. 13.

pues lleva a confundir el medio jurídico que garantiza con el objeto de su protección; tampoco resiste el análisis histórico jurídico pues el término garantía ha significado algún tipo seguridad o protección en derecho privado para el contratante, en derecho público para el gobernado.

Así se afirma en razón de que el ordenamiento jurídico sería insuficiente e ineficaz si se limitara a establecer normas que establezcan facultades, potestades y prerrogativas, dejando su aplicación y garantía de vigencia a la voluntad de los obligados a respetar los derechos; al lado del establecimiento de los derechos constitucionales, es imprescindible la previsión de los medios instrumentales para que aquéllos siempre tengan vigencia.

De manera que, es válido concluir que, el término garantías individuales transmite una falsa idea sobre lo que verdaderamente son los derechos constitucionales reconocidos.

En efecto, la parte dogmática de la constitución establece un catálogo de derechos públicos subjetivos a favor de los gobernados que son de trascendental importancia para su desarrollo en la sociedad, y que tienen que ser respetados por las autoridades; en caso de que un acto de autoridad los afecte, el gobernado podrá exigir su restitución a través de la **verdadera garantía que son los medios de defensa que consigna la propia constitución, pues aseguran a los gobernados que de vulnerarse, restringirse o menoscabarse sus derechos constitucionales, por un acto de autoridad, habrá un medio jurídico que podrán hacer valer contra ese acto.**

Así es, una amplia positivización de derechos a nivel constitucional, por sí misma, no indica su efectividad y sustancial tutela, su inserción en la Constitución no garantiza su vigencia; ésta se ve determinado por los medios

de tutela previstos en el texto constitucional, los medios jurídicos que **garanticen al gobernado ser restituido en los derechos constitucionales menoscabados, vulnerados o restringidos por el actuar de la autoridad.**

La ausencia de instrumentos procesales eficaces que aseguren al gobernado la vigencia de sus derechos constitucionales representa, sin duda alguna, un sinsentido porque aun cuando existen ciertos derechos a favor del gobernado, si éste no tiene manera de hacerlos valer ante la autoridad, entonces dichos derechos son letra muerta.

De ahí que las denominadas garantías individuales sin medios jurídicos que las tutelen, son formulaciones genéricas que encierran el reconocimiento de derechos fundamentales a la naturaleza humana, la verdadera garantía que nos ofrece la Constitución se encuentra en la previsión de los medios de control constitucional.

Tomando en consideración que el juicio de amparo es el medio protector por excelencia de las denominadas garantías individuales, ¿Qué pasaría con éstas si no existiera aquel?; en ese escenario, ¿Las garantías previstas en la parte dogmática de la Constitución serían vigentes y eficaces? ¿Las garantías garantizarían?

La realidad es que de nada valen las más solemnes declaraciones en torno a la libertad, la igualdad, la seguridad jurídica si no tienen un instrumento jurídico que las garanticen, que haga vigentes dichas declaraciones. De ahí la importancia de no confundir la verdadera garantía que son los medios de control constitucional con el establecimiento de derechos que por su importancia y trascendencia para los gobernados han sido elevados al rango jurídico más alto: Constitución Federal.

1.2 CLASIFICACIÓN DE GARANTÍAS

La clasificación que a continuación se realiza de los derechos establecidos en la parte dogmática del texto fundamental tiene como finalidad dar noticia de su contenido, pues la Constitución Federal no agrupa a los derechos de referencia.

Así, los derechos constitucionales han sido clasificados bajo los rubros de garantías de libertad, garantías de igualdad, garantías sociales, garantías de propiedad y garantías de seguridad jurídica; en un primer acercamiento a esta clasificación doctrinaria podría pensarse que la Constitución prevé diversas libertades, igualdades o seguridades jurídicas; sin embargo, lo anterior no es así, no existen muchas libertades, igualdades, seguridades jurídicas.

Así se afirma en razón de que del análisis sistemático de la Constitución, se advierte que el constituyente fijó el contenido esencial del derecho en un artículo, y posteriormente reguló ese derecho, estableciendo su contenido y las restricciones a su libre ejercicio.

Esta mecánica es la determinación del alcance de los derechos constitucionales, así como sus restricciones, pues éstos no pueden ser absolutos, ya que, ¿Cómo sería la convivencia en un Estado donde la libertad no tuviera límites?

Dicho de otro modo, los derechos constitucionales son sujetos a restricciones en razón de que su titular no es un individuo aislado, sino uno que necesita vivir, convivir y relacionarse en sociedad, debiendo armonizar el ejercicio de sus libertades con las de los demás.

Con el fin de lograr esa armonía, el Estado tiene la obligación de encontrar el más justo equilibrio entre el interés público y el interés privado.

Entonces, el legislador bien puede restringir los derechos constitucionales con base en la Constitución, siempre que lo haga de manera justificada; es decir, estableciendo una relación entre los medios y los fines que pretende alcanzar a través de la medida de intervención respectiva, se exige al legislador no actuar en exceso de poder o de manera arbitraria.

En el momento en el que el legislador se estime facultado para disponer absolutamente del contenido y eficacia de los derechos constitucionales, ello conducirá a la posibilidad de que un poder constituido pueda sobreponerse al contenido axiológico y material de la Constitución Federal.¹²

Derechos de libertad. Siendo la libertad un elemento inseparable y fundamental de la personalidad humana para la consecución de sus fines, se reconoce en la Constitución, en el artículo 1, que *los esclavos del extranjero que entren al territorio nacional alcanzarán, por este solo hecho, su libertad.* Lo anterior se traduce en que todo residente en el país es libre.

No obstante, la libertad en primer término reconocida, no debe entenderse como absoluta, pues el texto fundamental en diversos artículos establece su contenido y límites.

Evidencia lo anterior, la lectura de los artículos 2, 6, 7, 9, 10, 11, 15 y 24, que se refieren, respectivamente, a la libre autodeterminación de los pueblos indígenas; la libertad de pensamiento; la libertad de imprenta; la

¹² EJECUTORIA DEL AMPARO EN REVISIÓN 307/2007. del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; XXVII, Novena Época, abril de 2008; p. 805; (registro ius .20915).

libertad de reunión con fines políticos; la libertad de poseer armas en el domicilio y de portarlas en los términos que fije la ley; la libertad de tránsito; la prohibición de extraditar reos políticos (libertad de pensamiento y expresión); libertad de intimidad; y libertad de conciencia y de culto.¹³

Derechos de igualdad. El núcleo esencial del derecho de igualdad está reconocido en el artículo 1 de la Constitución, al establecer la prohibición de discriminar por razón de: *origen étnico o nacional, género, edad, condición social, condiciones de salud, religión, opiniones, estado civil o cualquier otra que atente contra la dignidad humana y tenga por objeto anular o menoscabar los derechos y libertades de las personas.*¹⁴

Lo anterior, partiendo de la base de que el vocablo discriminar significa dar trato de inferioridad a una persona o colectividad;¹⁵ por lo que al prohibir la discriminación se deja un margen muy estrecho de apreciación para el legislador, al momento de prever diferenciaciones en las leyes, con lo que se logra colocar a los sujetos en un plano de igualdad.

Entonces, por regla general la Constitución establece la prohibición de discriminar, y de manera particular regula ciertas situaciones en concreto; como en los artículos 4, 12 y 13, que prevén, respectivamente, la igualdad del varón y la mujer ante la ley, prohíbe la concesión de títulos de nobleza, prerrogativas y honores hereditarios a cualquier persona que se encuentre en el país y declara carentes de efecto los otorgados por cualquier otra nación y, por último, dispone que nadie puede ser juzgado por tribunales especiales ni por leyes privativas.

¹³ SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN; *Colección Garantías Individuales-1 Parte General*; México; Coordinación de compilación y sistematización de tesis de la Suprema Corte de Justicia de la Nación; 2003; p. 85.

¹⁴ *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.*

¹⁵ REAL ACADEMIA ESPAÑOLA. *Diccionario de la Lengua Española*, Tomo II, 22ª edición, Espasa Calpe, 2001.

Derechos de seguridad jurídica. La seguridad jurídica es el derecho del gobernado a tener certeza o certidumbre en las relaciones de supra a subordinación, que desarrolla frente a la autoridad, esa certeza le permite llevar adelante sus actividades de manera tranquila, lo cual indudablemente se traduce en un mejor nivel de vida; de ahí que se concluya que, la seguridad jurídica es un derecho subjetivo público establecido en la Constitución, principalmente, en los artículos 14 y 16, al prohibir a la autoridad realizar actos de privación o molestia sobre los derechos en ella reconocidos; y en caso de que sea inevitable para la autoridad vulnerar los derechos indicados, entonces, deberá ajustar su actuar a los requisitos que señala el texto constitucional.

En otros términos, la seguridad jurídica genera en el gobernado la certeza de que el actuar de la autoridad es limitado; y que, ésta sólo podrá privarlo o molestarlo en su esfera de derechos subjetivos si cumple con los requisitos previstos en la Constitución.

Estos derechos dan facultad al gobernado de exigir a la autoridad que ciña el actuar del poder público a los parámetros constitucionales establecidos; y de esta manera se coloca en el mismo plano al gobernado frente a la autoridad.¹⁶

Específicamente la Constitución Federal prevé estos derechos en sus artículos 8, 14, 16 al 23.

Garantías sociales, son aquellas que protegen no a un individuo, sino a grupos sociales determinados, cuya precaria situación económica los

¹⁶ SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN; *Colección Garantías Individuales-2 Parte Garantías de Seguridad Jurídica*; México; Coordinación de compilación y sistematización de tesis de la Suprema Corte de Justicia de la Nación; 2003; p. 11.

coloca en desventaja respecto de otros grupos de personas; pretendiéndose que, por virtud de la garantías sociales los grupos en desventaja gocen de la protección constitucional respecto de derechos varios, preponderantemente de índole laboral.¹⁷

Lo relacionado, refuerza lo propuesto en el sentido de que la Constitución prevé el contenido esencial de derechos como la libertad, la igualdad y la seguridad jurídica, y posteriormente, en diversos artículos proyecta estos derechos en situaciones concretas.

Es importante establecer el contenido esencial de los derechos constitucionales, porque, como se apuntó en líneas precedentes, éstos pueden ser limitados con el fin de responder a bienes y valores importantes para el Estado y su población.

Entonces, la delimitación del contenido esencial de los derechos constitucionales es relevante para saber, cuándo se está limitando el derecho, y si esa limitación es constitucional; es decir, si encuentra justificación en los fines que persigue el pacto fundamental.¹⁸

El contenido esencial de los derechos de mérito es la determinación de su regulación a través de la fijación de su contenido, quedando establecido el núcleo indisponible del derecho, la parte del derecho que no puede ser limitada.

¹⁷ SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN; *Colección Garantías Individuales-1 Parte General* ;op. cit; p. 87.

¹⁸ ROLLA, Giancarlo; *Derechos fundamentales, Estado democrático y justicia constitucional*; [en línea], México, Instituto de Investigaciones Jurídicas; 2002; p. 2; serie ensayos jurídicos, núm. 7, Formato HTML, Disponible en Internet: <http://www.bibliojuridica.org/libros/libro.htm?l=209>, ISBN 968-36-9818-2.

Lo anterior es así, pues de una reflexión sobre los derechos y bienes establecidos en la Constitución, se advierte que forman un conjunto de reglas, declaraciones y principios, enlazados entre sí por el fin común que persiguen, que es el funcionamiento del Estado mexicano.

Por otra parte, al desarrollarse las relaciones humanas de manera constante en sociedad, es una verdad incuestionable el hecho de que, el ejercicio del propio derecho tiene como natural límite el legítimo ejercicio del derecho de otro.¹⁹

Ahora bien, ¿Cómo? y, ¿En qué ordenamientos deben estar previstas las restricciones a derechos constitucionales? pues bien, es lógico que dichas restricciones y su reglamentación deben ser dispuestas en la misma forma en que se encuentran establecidos los derechos constitucionales, ya que, finalmente, aquellas limitaciones conforman la reglamentación de los derechos en comento; en este sentido la extinta Tercera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, estableció el criterio publicado en el Semanario Judicial de la Federación LXXIV, Quinta Época, página 2536:

GARANTÍAS INDIVIDUALES. No son derechos públicos reconocidos sin limitación ninguna, por texto expreso de la Constitución Política, su uso, restricción y suspensión, se arreglan a los casos y a las condiciones que establece dicha Constitución, dentro de los límites que la misma señala.

Asimismo, resulta ilustrativo el criterio de la Segunda Sala del alto tribunal, publicado en el Semanario Judicial de la Federación XL, Quinta Época, página 360:

GARANTÍAS INDIVIDUALES. Los derechos que bajo el nombre de garantías individuales consagra la Constitución, constituyen

¹⁹ *Ibidem*; p. 10.

limitaciones jurídicas que, en aras de la libertad individual y en respeto a ella, se oponen al poder o soberanía del Estado, quien, por su misma naturaleza política y social, puede limitar la libertad de cada individuo, en la medida necesaria para asegurar la libertad de todos; y la limitación de que se habla, debe ser en la forma misma en que se precisan o definen en la Constitución las citadas garantías individuales, siendo las leyes generales y particulares, el conjunto orgánico de las limitaciones normales que el poder público impone a la libertad del individuo, para la convivencia social, dentro de las mismas garantías individuales, so pena de ineficiencia absoluta, en caso de rebasarlas, porque entonces, dado el régimen de supremacía judicial que la Constitución adopta, se consigue la protección de las mismas garantías, por medio del juicio de amparo.

Derechos de propiedad. El derecho de propiedad previsto en la Constitución, se aborda desde el punto de vista del sistema que lo establece, protege y restringe frente a los actos de autoridad.

Conviene precisar que el derecho de propiedad privada oponible por el gobernado frente a la autoridad, cuando ésta realiza un acto lesivo, presenta un régimen jurídico distinto al previsto en los códigos civiles, pues éstos norman el referido derecho cuando se actualiza en relaciones de coordinación; mientras que el derecho de propiedad en estudio se actualiza en las relaciones de supra a subordinación, y se encuentra reglamentado de manera primaria en la Constitución.

Sobre el particular, el maestro Ignacio Burgoa, señala que el derecho de propiedad presenta el carácter de derecho público subjetivo, si el gobernado lo opone en una relación de supra a subordinación frente a alguna entidad estatal dotada de poder de imperio.²⁰

²⁰ BURGOA, Ignacio; *Las Garantías Individuales*; op. cit; p. 461.

La Constitución se refiere expresamente al derecho de propiedad en sus artículos 14, 16 y 27.

El artículo 27 constituye la génesis del derecho en comento, al disponer:

Artículo 27. La propiedad de las tierras y aguas comprendidas dentro de los límites del territorio nacional, corresponden originariamente a la Nación, la cual ha tenido y tiene el derecho de transmitir el dominio de ellas a los particulares, **constituyendo la propiedad privada.**

Lo inserto revela que el propietario primario de las tierras y aguas comprendidas dentro de los límites del territorio es la nación.

La idea de propiedad originaria de la nación establecida en el artículo 27 constitucional, equivale sustancialmente al imperio que el Estado como persona jurídica ejerce sobre una parte constitutiva de su ser, es decir, la propiedad que el Estado ejerce sobre el territorio tiene un fin de carácter funcional e institucional, encuentra razón de ser y límite en el interés público.

En efecto, sería infructuoso un Estado moderno que ejerciera exclusivamente potestad sobre las tierras y demás recursos naturales, sin que ningún habitante pudiera beneficiarse de éstos.

De ahí que el artículo en comento dispone que la propiedad originaria de la nación es transmitida a los particulares, para constituir la propiedad privada; y es donde se reconoce el derecho de los gobernados a ser propietarios de tierras y aguas, las cuales al ser explotadas (*ius utendi et fruendi*) generan riqueza, que llega a constituir el patrimonio de los gobernados.

Sin embargo, si bien el artículo 27 constitucional reconoce el derecho de propiedad privada que tienen los gobernados en México, también establece que esa propiedad podrá ser limitada, de conformidad con las modalidades que dicte el interés público.

Por lo anterior, el gobernado tiene derecho de usar, gozar y disfrutar plenamente de los bienes que integran su patrimonio, sobre los cuales ejerce el derecho de propiedad, a menos que se tenga que comprometer ese derecho en aras del interés público. La propiedad adquiere entonces, una función social.

Ahora bien, la restricción al derecho de propiedad puede actualizarse por parte las autoridades legislativas (leyes), administrativas (expropiaciones), jurisdiccionales (sentencias); sin embargo, ese actuar es reglamentado por la Constitución en los artículos 14 y 16:

“Artículo 14. [...] Nadie podrá ser privado de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las Leyes expedidas con anterioridad al hecho....”

“Artículo 16. Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal de procedimiento.”

Los artículos transcritos protegen la libertad y patrimonio del gobernado frente a los actos de autoridad, ya de privación o de molestia.

Entonces, en primer término, la autoridad tiene prohibido privar o molestar el derecho de propiedad del gobernado; y si tiene que hacerlo este

actuar debe cumplir las exigencias que emanan de los preceptos en comento.

De ahí que el derecho de propiedad se encuentra enfáticamente protegido; sin embargo, no por esto debe pensarse que es un derecho ilimitado, que coloca al gobernado titular en un valladar frente al actuar de la autoridad.

En efecto, la Constitución, en los artículos 14 y 16, establece la delimitación del actuar de la autoridad sobre la propiedad privada, pero esto no implica que el derecho en comento sea ilimitado, pues encuentra restricción al enfrentarse al interés público; esto se advierte del texto de la Constitución, pues evidencia que el constituyente realizó un juicio de ponderación entre el derecho en comento y principios que el Estado considera más importantes; en la especie, el bien público.

La protección otorgada a favor del derecho de propiedad, de ninguna manera pone al individuo a resguardo de tener obligaciones para con la organización del Estado,²¹ es por esto que la Norma Fundamental delimita, fijando su contenido el derecho de propiedad y de libertad relativos, a fin de garantizar otros bienes o valores constitucionales.

En este punto, conviene traer a colación lo que establece el artículo 25 constitucional, en la parte que interesa:

Artículo 25. Corresponde al Estado la rectoría del desarrollo nacional para garantizar que éste sea integral y sustentable, que fortalezca la Soberanía de la Nación y su régimen democrático y que, mediante el fomento del crecimiento económico y el empleo y una más justa distribución del ingreso y la riqueza, permita el pleno ejercicio de la libertad

²¹ SPISSO R. Rodolfo; *Derecho Constitucional Tributario*; 2ª edición; Argentina; Depalma; 2000; p. 34.

y la dignidad de los individuos, grupos y clases sociales, cuya seguridad protege esta Constitución.

El Estado planeará, conducirá, coordinará y orientará la actividad económica nacional, y llevará al cabo la regulación y fomento de las actividades que demande el interés general en el marco de libertades que otorga esta Constitución.

Al desarrollo económico nacional concurrirán, con responsabilidad social, el sector público, el sector social y el sector privado, sin menoscabo de otras formas de actividad económica que contribuyan al desarrollo de la Nación.

El precepto transcrito establece que corresponde al Estado dirigir el desarrollo nacional, que, evidentemente, beneficia a la población y, además prevé que contribuirán a ese desarrollo los sectores público, social y privado, obviamente una forma en que el sector privado contribuye al desarrollo económico es comprometiendo su patrimonio en la medida justa para lograr los fines que establece la Constitución.

Así, el gobernado tiene que comprometer su patrimonio para solventar los gastos del Estado, es con lo que coopera para que la sociedad funcione; lo anterior es reconocido, en principio, en el artículo 27 constitucional, pues establece que el Estado puede imponer modalidades a la propiedad por causas de interés público o bien, podrá ser objeto de expropiación por causas de utilidad pública, y por tanto es el texto fundamental el que delimita el derecho de propiedad, en aras del interés colectivo, por lo que es claro que ese derecho no es oponible frente a la colectividad, sino que, por el contrario, en caso de ser necesario debe privilegiarse a esta última sobre el derecho de propiedad privada del individuo, en los términos que dispone expresamente la norma fundamental.

Ahora bien, en el caso concreto interesa la obligación del gobernado a contribuir con el gasto público, esto representa el costo que tiene que pagar por beneficiarse de la vida en sociedad, y es que el estado sólo está en

posibilidad de cumplir sus funciones, y lograr satisfacer el bien público, si tiene recursos, los cuales recauda vía cobro de contribuciones a cargo de los gobernados.

En este sentido, resulta oportuno señalar que el patrimonio del Estado se encuentra constituido por el conjunto de bienes y derechos, recursos e inversiones que, como elementos constitutivos de su estructura social o como resultado de su actividad normal, ha acumulado y posee a título de dueño o propietario, para destinarlos o afectarlos de forma permanente a la prestación directa o indirecta de los servicios públicos a su cuidado, o la realización de sus objetivos o finalidades de política social y económica.²²

Los bienes pertenecientes al Estado se constituyen por recursos de variada naturaleza; de derecho privado unos, y de derecho público otros, sin excluir a algunos que resultan difícil de ubicar en una de esas categorías. Es conveniente concebir a los ingresos en un sentido lato; esto es, como las entradas que obtiene el Estado, preferentemente en dinero, para la atención de las erogaciones determinadas por exigencias administrativas o de índole económico-social.²³

Por lo que hace a los ingresos tributarios, provienen de manera exclusiva de la relación jurídica-fiscal. Es decir, se trata de aportaciones económicas de los gobernados que, por imperativos constitucionales y legales, se ven forzados a comprometer una parte proporcional de sus ingresos, utilidades o rendimientos para contribuir al gasto público.

Ahora bien, el Código Fiscal de la Federación en su artículo 2 establece la clasificación de los ingresos tributarios de la siguiente manera:

²² QUINTANA VALTIERRA, Jesús y ROJAS YÁÑEZ, Jorge; *Derecho Tributario Mexicano*; 4ª edición; Editorial Trillas; México; 1999; p. 38

²³ Idem.

Artículo 2o.- Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera:

I. Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo.

II. Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

III. Contribuciones de mejoras son las establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se benefician de manera directa por obras públicas.

IV. Derechos son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los

organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

2. PRINCIPIOS QUE LEGITIMAN LA CONTRIBUCIÓN.

Las leyes que establecen contribuciones se justifican en la medida en que el gobernado tiene que contribuir con el sostenimiento del Estado para beneficio propio; sin embargo, es incuestionable que, si por virtud de un acto de autoridad el gobernado tiene que comprometer parte de su patrimonio, entonces ese acto tiene que someterse a la exigencias constitucionales.

En el siglo XVIII, el economista Adam Smith escribió en su obra “Investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones”, cuatro principios que deben regir a las leyes que establezcan impuestos, que bien, en algunos aspectos pueden hacerse extensivos para las demás contribuciones.

2.1 PRINCIPIO DE JUSTICIA.

*“Los ciudadanos de cualquier Estado deben contribuir al sostenimiento del Gobierno, en cuanto sea posible, en proporción a sus respectivas aptitudes, es decir, en proporción a los ingresos que disfruten bajo la protección estatal. **Los gastos del Gobierno, en lo que concierne a los súbditos de una gran nación, viene a ser como los gastos de administración de una gran hacienda con respecto a sus copropietarios, los cuales, sin excepción están obligados en proporción a sus respectivos intereses. En la observancia o en la omisión de esta máxima consiste lo que se llama igualdad o desigualdad de la***

imposición. Es necesario tener presente, para todo género de contribución, que cualquier tributo que viene finalmente a pagarse por una sola de aquellas tres fuentes originarias de toda renta (ganancia, salarios y renta) de que hemos hablado más arriba es esencialmente desigual en toda aquella parte que deja obrar sobre las otras dos. En la investigación que acometemos de las diferentes contribuciones rara vez haremos mención más extensa sobre esta especie de desigualdad, y en la mayoría de los casos ceñiremos nuestras observaciones a aquella que particularmente ocasione el impuesto determinado de que se trata y recaiga en forma desigual sobre aquella renta privada que reciba su inmediata influencia”²⁴

De lo transcrito se desprende que contribuir es un deber de los ciudadanos para lograr el sostenimiento del gobierno; es decir, la contribución que realizan los ciudadanos de un Estado no es potestativa, pues constituye una obligación trascendental para su funcionamiento; sin embargo, esa contribución trae un beneficio para el gobernado, que se manifiesta en que va a vivir en un Estado capaz de satisfacer las necesidades colectivas.

La palabra contribución según el Diccionario de la Lengua Española²⁵ significa *Concurrir voluntariamente con una cantidad para determinado fin /Ayudar y concurrir con otros al logro de algún fin*; entonces, contribuir al sostenimiento del gobierno, implica que los ciudadanos comprometen su patrimonio para beneficiarse a ellos mismos, pues el sostenimiento del

²⁴ SMITH, Adam; *Investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones*; 8ª reimpresión; México; Fondo de Cultura Económica; 1994; p. 886.

²⁵ REAL ACADEMIA ESPAÑOLA. *Diccionario de la Lengua Española*, op. cit.

gobierno, y que éste funcione importa una mejor calidad de vida para los gobernados.

Ahora bien, Smith establece como característica básica de las contribuciones la proporcionalidad, es decir, las contribuciones deben ser cobradas a los gobernados en proporción a los ingresos que disfruten bajo la protección estatal; expresado tan claramente no queda más que ejemplificar que quien obtiene más ingresos debe contribuir con más y viceversa.

Continúa ejemplificando:

*“...Los gastos del Gobierno, en lo que concierne a los súbditos de una gran nación, vienen a ser como los gastos de administración de una gran hacienda con respecto a sus copropietarios, los cuales, sin excepción **están obligados en proporción a sus respectivos intereses...**”*

2.2 PRINCIPIO DE CERTIDUMBRE.

“El impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser cierto y no arbitrario. El tiempo de su cobro, la forma de su pago, la cantidad adeudada, todo debe ser claro y preciso, lo mismo para el contribuyente que para cualquier otra persona. Donde ocurra lo contrario resultará que cualquier persona sujeta a la obligación de contribuir estará más o menos sujeta a la férula del recaudador, quien puede muy bien agravar la situación contributiva en caso de malquerencia, o bien lograr ciertas dádivas, mediante amenazas. La incertidumbre de la contribución da pábulo al abuso y favorece la corrupción de ciertas gentes que son impopulares por la naturaleza misma de

sus cargos, aún cuando no incurran en corrupción y abuso. La certeza de lo que cada individuo tiene obligación de pagar es cuestión de tanta importancia, a nuestro modo de ver, que aún una desigualdad considerable en el modo de contribuir, no acarrea un mal tan grande – según la experiencia de muchas naciones- como la más leve incertidumbre en lo que se ha de pagar.”²⁶

Este principio revela qué importante es definir claramente los supuestos jurídicos que van a originar la obligación contributiva, concretamente se manifiesta en la obligación del legislador de incluir en la ley fiscal los elementos constitutivos de cada tributo, con el fin de que el gobernado tenga la certeza que no se someterá a voluntad de las autoridades exactoras.

En efecto, este principio implica la certeza a que tienen derechos los gobernados de saber de que manera van a afectar su patrimonio para sostener al Estado.

Además de este principio, se desprende que el sistema tributario debe tender a la simplificación:

“...El tiempo de su cobro, la forma de su pago, la cantidad adeudada, todo debe ser claro y preciso, lo mismo para el contribuyente que para cualquier otra persona...”

En efecto, tomando en consideración que el derecho fiscal está dirigido a prácticamente toda la población económicamente activa, lo deseable es que

²⁶ SMITH, Adam; op. cit; p. 727.

las normas jurídicas que lo integran se redacten en un lenguaje comprensible para la gran mayoría de sus destinatarios; si bien es cierto que en términos generales, la ignorancia de la ley no exime de su cumplimiento, y mucho menos su incompreensión; también lo es que el legislador no debe caer en extremos y pretender que grandes sectores de la población cumplan puntualmente con un conjunto de obligaciones que ni siquiera entienden.²⁷

2.3. PRINCIPIO DE COMODIDAD DEL PAGO.

“Todo impuesto debe cobrarse en el tiempo y de la manera que sea más cómodo para el contribuyente. Un impuesto sobre la renta de las tierras o de las casas, pagadero en el momento mismo en que el dueño las cobra, se percibe con la mayor comodidad para el contribuyente, pues se supone que en esa época se encuentra en mejores condiciones de satisfacerlo. Los impuestos que recaen sobre aquellos bienes de consumo que, al mismo tiempo, son artículos de lujo, viene a pagarse definitivamente por el consumidor y de una manera muy cómoda para él. Los va satisfaciendo poco a poco, a medida que tiene necesidad de comprarlos. Como, por otra parte, también se halla en libertad de adquirirlos o no, según le plazca, la incomodidad resultante de estos impuestos es una culpa que a él únicamente se le pueda imputar.”²⁸

Este principio establece que los impuestos deben recaudarse en el tiempo y la forma que más convenga al contribuyente, esto en virtud de que si pagar

²⁷ ARRIOJA VÍZCAÍNO Adolfo; *Derecho Fiscal*; 4ª reimpresión a la 19ª Edición; Themis; México 2007; p. 219.

²⁸ SMITH, Adam; op. cit. p. 727.

impuestos importa una carga para el contribuyente, hay que encontrar alternativas para aligerarle esa carga.²⁹

Si en un inicio, sólo se contempla la comodidad en cuanto al tiempo y forma, el crecimiento de la población, la diversificación de las fuentes de riquezas y las múltiples contribuciones que el contribuyente debe atender, hacen necesario que las autoridades simplifiquen la manera de su pago.

2.4. PRINCIPIO DE ECONOMÍA EN LA RECAUDACIÓN.

“Toda contribución debe percibirse de tal forma que haya la menor diferencia posible entre las sumas que salen del bolsillo del contribuyente y las que se ingresan en el Tesoro público, acortando el período de exacción lo más que se pueda.”

Por virtud de este principio, los costos que genera el sistema impositivo deben reducirse en la medida de lo posible.

En efecto, el exceso de empleados encargados de la recaudación tributaria tornan al sistema antieconómico, pues si los rendimientos que generan las contribuciones tienen que destinarse al pago del sistema recaudatorio en vez de ingresar a las arcas públicas, entonces el sistema tributario es ineficiente.

Lo anterior es así, pues como ya se estableció las contribuciones son creadas con el fin de dotar al Estado de recursos, si el importe de las contribuciones se va destinar a cubrir el costo del sistema de recaudación, entonces no se está cumpliendo con el verdadero fin de las contribuciones.

²⁹ MARGAIN MANAUTOU, Emilio; *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*; 12ª Edición; Editorial Porrúa; México; 1996; p. 47.

CAPÍTULO II.

ANTECEDENTES DE LA FRACCIÓN IV DEL ARTÍCULO 31 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.

El artículo 31 de la Constitución, establece las obligaciones fundamentales que tenemos los mexicanos, dicho precepto prevé obligaciones patrióticas y de solidaridad, que contribuyen a la existencia y preservación del Estado y de sus instituciones; dicho numeral a la letra dice:

Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

- I.** Hacer que sus hijos o pupilos concurren a las escuelas públicas o privadas, para obtener la educación preescolar, primaria y secundaria, y reciban la militar, en los términos que establezca la ley.
- II.** Asistir en los días y horas designados por el Ayuntamiento del lugar en que residan, para recibir instrucción cívica y militar que los mantenga aptos en el ejercicio de los derechos de ciudadano, diestros en el manejo de las armas, y conocedores de la disciplina militar;
- III.** Alistarse y servir en la Guardia Nacional, conforme a la ley orgánica respectiva, para asegurar y defender la independencia, el territorio, el honor, los derechos e intereses de la Patria, así como la tranquilidad y el orden interior; y
- IV.** Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

En la especie, el interés se centra en lo que dispone la fracción IV del artículo en comento, cuyos antecedentes legislativos son los siguientes:

1.- Antecedentes de la fracción IV del artículo 31 constitucional

DOCUMENTO.	TEXTO, EN LO CONDUCENTE.
Constitución Política de la Monarquía Española, Cádiz 1812. ¹	<p><i>Artículo 8º: También está obligado todo español, sin distinción alguna, a contribuir en proporción de sus haberes para los gastos del Estado.</i></p> <p><i>Artículo 339: Las contribuciones se repartirán entre todos los españoles con proporción a sus facultades, sin excepción ni privilegio alguno.</i></p> <p><i>Artículo 340: Las contribuciones serán proporcionales a los gastos que se decreten por las Cortes para el servicio público.</i></p>
Acta de independencia de México, expedida por el Congreso de Anáhuac; en la ciudad de Chilpancingo el 6 de noviembre de 1813 ²	<p><i>Parte conducente.- El congreso de Anáhuac, legítimamente instalado en la ciudad de Chilpancingo de la América Septentrional por las provincias de ella, declara...reo de alta traición a todo el que se oponga directa o indirectamente a su independencia, ya protegiendo a los europeos opresores, de obra, palabra o por escrito, ya negándose a contribuir con los gastos, subsidios y pensiones para continuar la guerra hasta que su independencia sea reconocida por las naciones extranjeras.</i></p>
Decreto Constitucional para la Libertad de la América Mexicana, sancionado en Apatzingán, el 22 de octubre de 1814 ³	<p><i>Artículo 36.- Las contribuciones públicas no son extorsiones de la sociedad, sino donaciones de los ciudadanos para seguridad y defensa.</i></p> <p><i>Artículo 41.-Las contribuciones de los ciudadanos para con la patria son un obediencia absoluta a las autoridades constituidas, una pronta disposición a contribuir a los gastos públicos, un sacrificio voluntario de los bienes y de la vida cuando sus necesidades lo exijan. El ejercicio de estas virtudes forma el verdadero patriotismo.</i></p>
Reglamento Provisional Político del Imperio Mexicano, Ciudad de	<p><i>Artículo 15.-Todos los habitantes del imperio deben contribuir en razón de sus proporciones, a cubrir las urgencias del estado.</i></p>

¹ SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN-TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA; *La interpretación constitucional de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en materia tributaria, 1986-2000*; Tomo II; México; Coordinación General de Compilación y Sistematización de Tesis de la Suprema Corte de Justicia de la Nación; 2001; p-792.

² *Ibidem*; p. 793.

³ *Ibidem*; p. 800.

México, de 1822 ⁴	
Acta constitutiva de la federación 1824 ⁵	<i>Artículo 13.- Pertenece exclusivamente al Congreso General dar leyes y decretos: (...) IX. Para establecer las contribuciones necesarias a cubrir los gastos generales de la república, determinar su inversión, y tomar cuenta de ella el Poder Ejecutivo.</i>
Constitución Federal de 1824 ⁶	Artículo 50. Las facultades exclusivas del congreso general son las siguientes: (...) 8° Fijar los gastos generales, establecer las contribuciones necesarias para cubrirlo, arreglar su recaudación, determinar su inversión y tomar anualmente cuentas al gobierno.
Primera de las siete leyes constitucionales de la República Mexicana 1836 ⁷	<i>Artículo 3.- Son obligaciones de los mexicanos: (...) II. Cooperar a los gastos del Estado con las contribuciones que establezcan las leyes y le comprendan</i>
Proyecto de reforma a las leyes constitucionales de 1836 ⁸	<i>Artículo 10.- Son obligaciones del mexicano: (...) II Cooperar a los gastos del Estado con las contribuciones que establezcan las leyes y le comprendan.</i>
Primer proyecto de Constitución Política de la República Mexicana de 1842 ⁹	<i>Artículo 16.- Es obligación del mexicano respetar y sostener la constitución y leyes de la república, cooperar a la defensa de su patria y al restablecimiento del orden público.</i>
Bases orgánicas de la República Mexicana de 1843 ¹⁰	<i>Artículo 14. Es obligación del mexicano, contribuir a la defensa y a los gastos de la nación.</i>
Estatuto orgánica Provisional de la	<i>Artículo 4.- Son obligaciones de los habitantes de la República: observar este estatuto, cumplir las leyes, obedecer a las autoridades, inscribirse en el registro civil y pagar los impuestos</i>

⁴ Ibídem; p. 801.

⁵ Ibídem.; p 807.

⁶ Ibídem. p. 808

⁷ Ibídem; p. 809

⁸ CONGRESO DE LA UNIÓN, CÁMARA DE DIPUTADOS, L LEGISLATURA; *Los Derechos del Pueblo Mexicano; México a través de sus constituciones*, Tomo V; 2ª Edición; México; Manuel Porrúa 1978; p.182.

⁹ Ibídem; p. 182

¹⁰ TENA RAMÍREZ, Felipe; *Leyes Fundamentales de México 1808-1999*, 22ª Edición; México, Porrúa; 1999; pp. 403-436

República Mexicana, 1856 ¹¹	de	<i>y contribuciones de todas clases, sobre bienes raíces de su propiedad, y las establecidas al comercio o industria, con arreglo a las disposiciones y leyes generales. Artículo 21.- Son obligaciones de los mexicanos, además de las impuestas a los habitantes de la República, contribuir a la defensa, ya sea en el ejército, ya en la guardia nacional, ya en la seguridad, y satisfacer todas las pensiones que fueren decretadas.</i>
Proyecto de Constitución Política de la República Mexicana 1856 ¹²	de	<i>Artículo 36.- Es obligación de todo mexicano defender la independencia, el territorio, el honor, los derechos y justos intereses de la patria y contribuir para lo gastos públicos, así de la Federación, como del Estado y Municipio en que resida de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.</i>
Constitución Política de la República Mexicana 1857. ¹³	de	<i>Artículo 31.- Es obligación de todo mexicano (...): 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.</i>
Estatuto Provisional del Imperio Mexicano 1865 ¹⁴ .	de	<i>Artículo 59.- Todos los habitantes del imperio disfrutaban de los derechos y garantías, y están sujetos a las obligaciones, pago de impuestos y demás deberes fijados por las leyes vigentes o que en lo sucesivo se expidieren. Artículo 72.- Todos los impuestos para la hacienda del imperio serán generales y se decretarán anualmente. Artículo 73.- Ningún impuesto puede cobrarse sino en virtud de una ley.</i>
Reforma a la Constitución Política de la República Mexicana de 1857, en 1898 ¹⁵	de	<i>Artículo 31.- Es obligación de todo mexicano: III. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como el Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.</i>
Mensaje y proyecto de Constitución de Venustiano Carranza,	de	<i>Artículo 31 del proyecto.- Son obligaciones de todo mexicano: IV. Contribuir para los gastos públicos así de la federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.</i>

¹¹ CONGRESO DE LA UNIÓN, CÁMARA DE DIPUTADOS, L. LEGISLATURA; Op. cit.p. 182.

¹² *Ibidem*, p. 183.

¹³ *Ídem*.

¹⁴ *Ídem*.

¹⁵ *Ídem*.

Querétaro 1916. ¹⁶	
Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos ¹⁷	<i>Artículo 31.- Son obligaciones de todo mexicano: IV. Contribuir para los gastos públicos así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.</i>
Reforma a la fracción IV del artículo 31 ¹⁸	<i>Artículo 31.- Son obligaciones de todo mexicano: IV. Contribuir para los gastos públicos así de la Federación como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes</i>

En la 45ª sesión ordinaria, celebrada el martes 16 de enero de 1917 se leyó el dictamen sobre el artículo 31 del proyecto de Constitución, presentado por los diputados Francisco J. Múgica, Alberto Ramón, L.G. Monzón, Enrique Recio y Enrique Colunga Salvola, la fracción en estudio fue aprobada tal como aparece en el proyecto de Constitución de don Venustiano Carranza.¹⁹

En la 51ª sesión ordinaria de 19 de enero de 1917, se comentó lo siguiente en torno al artículo 31 fracción IV:

“El señor diputado Medina propone que se establezca como derecho de los mexicanos que no pueden ser obligados a pagar ninguna contribución o impuesto, si no ha sido decretado por el ayuntamiento, legislatura de los estados, o por el congreso general. Me parece que esa adición queda incluida en estas palabras: “De la manera proporcional o equitativa que dispongan las leyes”²⁰

El actual texto del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece:

¹⁶ Ídem.

¹⁷ SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN- TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL ADMINISTRATIVA, op. cit; p. 822.

¹⁸ Ídem.

¹⁹ *Ibidem*; p. 824.

²⁰ CONGRESO DE LA UNIÓN, CÁMARA DE DIPUTADOS, L. LEGISLATURA; op. cit; p. 186.

Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos: (...)

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

De la lectura del cuadro comparativo, se desprende que en diversos antecedentes del artículo y fracción en estudio, se ha enfatizado, de alguna y otra manera, la exigencia de que las leyes tributarias sean proporcionales.

Es de llamar la atención que en la Constitución de Cádiz de 1812, en su artículo 340 se estableció que las contribuciones debían ser proporcionales a los gastos que se decreten por las Cortes, el artículo 15 del reglamento Provisional Político del Imperio Mexicano, Ciudad de México, de 1822 se ordenó que los habitantes del imperio debían contribuir en razón de sus proporciones, en la Constitución de 1857 y su reforma de 1898 se reguló que las leyes tributarias deben ser proporcionales y equitativas, fórmula que rige hasta el día de hoy.

La relación de estos antecedentes es suficiente para concluir que el valor de proporcionalidad en una ley tributaria es muy importante, en la medida en que le da legitimidad a tal ley, pues si una ley fiscal es proporcional, entonces el gobernado sabrá que lo que paga por concepto de contribución es lo justo por vivir en sociedad.

Además, también se advierte que el constituyente siempre ha establecido como obligación del gobernado el pago de las contribuciones, ya para “gastos del estado”, “gastos para continuar la guerra”, “urgencias del Estado”, “gastos generales de la república”, y finalmente para satisfacer el gasto público, igualmente, ha sido una exigencia que las contribuciones se encuentren contenidas en ley y sea proporcionales y equitativas.

Así, la proporcionalidad y el destino al gasto público son características de las leyes fiscales que revelan la preocupación porque el pago de tributo no genere malestar en la población, además de vincular al poder público a no cobrar contribuciones arbitrarias y que lleven a la ruina al gobernado.

Diverso aspecto destacado del artículo y fracción en estudio es el relativo a por qué el contribuir fue impuesto como una obligación para los gobernados.

Ante tal planteamiento conviene precisar que obligación, es un término que entraña diversas acepciones, el Diccionario de la Real Academia Española²¹ establece las siguientes:

1. f. Aquello que alguien está obligado a hacer.
2. f. Imposición o exigencia moral que debe regir la voluntad libre.
3. f. Vínculo que sujeta a hacer o abstenerse de hacer algo, establecido por precepto de ley, por voluntario otorgamiento o por derivación recta de ciertos actos.
4. f. Correspondencia que alguien debe tener y manifestar al beneficio que ha recibido de otra persona.
5. f. Documento notarial o privado en que se reconoce una deuda o se promete su pago u otra prestación o entrega.
6. f. Título, comúnmente amortizable, al portador y con interés fijo, que representa una suma prestada o exigible por otro concepto a la persona o entidad que lo emitió.
7. f. Casa donde el obligado vendía el género que estaba de su cargo.
8. f. Carga, miramiento, reserva o incumbencia inherentes al estado, a la dignidad o a la condición de una persona.

En el campo jurídico Rafael de Pina en su diccionario de derecho, define obligación como *la relación jurídica establecida entre dos personas, por la cual*

²¹ REAL ACADEMIA ESPAÑOLA. Diccionario de la Lengua Española; Op. cit.

*una de ellas (llamada deudor), queda sujeta para otra (llamada acreedor) a una prestación o a una abstención de carácter patrimonial, que el acreedor puede exigir del deudor.*²²

De lo anterior se desprende que la obligación jurídica tiene como presupuesto la existencia de dos o más sujetos vinculados jurídicamente, relación en la cual a uno de los sujetos le corresponde desplegar una conducta de hacer, dar, dejar de hacer, tolerar o permitir a favor o en beneficio del otro sujeto de la relación, quien en caso de que el obligado no cumpla tendrá la facultad de exigirle ese cumplimiento.

El Diccionario Jurídico Mexicano define obligación fiscal como *el vínculo jurídico de contenido económico entre una persona física o moral y el Estado, que constrañe a ésta a realizar el pago de una contribución, así como a llevar a cabo acciones o abstenciones consignadas en las leyes fiscales*²³

Emilio Margáin Manautou señala que la obligación consignada en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, a cargo de todos los mexicanos, deriva de la necesidad de dotar al Estado mexicano de los medios suficientes para satisfacer las necesidades públicas, y es una obligación general²⁴.

El que una obligación a cargo de los gobernados esté consignada a nivel constitucional, guarda gran relevancia para el funcionamiento y concreción de los fines del pacto fundamental, y por ello, merece las siguientes consideraciones:

²² DE PINA VARA, Rafael; *Diccionario de derecho*, 29ª edición; México; Porrúa; 2000; p. 242.

²³ INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS; *Diccionario Jurídico Mexicano* Tomo I-O; México, Editorial Porrúa-UNAM, 9ª Edición 1996, p. 2247

²⁴ MARGÁIN MANAUTOU, Emilio; *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*; México; 12ª; Porrúa; México; 1996; p 78.

- a) Por virtud del principio de supremacía constitucional, los derechos en ella establecidos tienen el máximo nivel de reconocimiento en el sistema jurídico, por lo que podemos afirmar que las obligaciones constitucionales comparten idéntico rango, y por consiguiente, cuando se dejan de cumplir se materializa una violación a la Constitución y a su supremacía.²⁵
- b) Para preservar el bien común, la Constitución impone al gobernado obligaciones que el Estado puede exigir, no porque a éste le asista un derecho subjetivo correlativo a la obligación constitucional, sino merced a la competencia que le asigna el propio texto constitucional, para que éste funcione y así la Constitución se cumpla.²⁶
- c) El que el gobernado sea gravado con una obligación constitucional encuentra fundamento en que la población como elemento humano del Estado tiene que aportar algo para que aquél funcione, y como consecuencia el gobernado tenga la oportunidad de vivir en una forma social organizada con los servicios necesarios para su desarrollo.
- d) El beneficio reportado por el cumplimiento de las obligaciones constitucionales se manifiesta a favor del contribuyente.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha dado amplio contenido a la obligación de contribuir establecida en el artículo 31, fracción IV, dimensionándola como un deber solidario de los gobernados; llega a tal conclusión partiendo de que si la Constitución, en artículos como el 3 y 25 consigna la aspiración al desarrollo social, económico y nacional, además, establece la garantía de que éste sea integral y sustentable, y que mediante el fomento del crecimiento económico, el empleo y una más justa distribución del ingreso y la riqueza, se permita el pleno ejercicio de la libertad y la dignidad de los individuos, grupos y clases sociales, cuya seguridad protege la Constitución; entonces al sufragar el gasto público, el

²⁵ BIDART CAMPOS, J. Germán; op. cit; p. 92.

²⁶ BURGOA, Ignacio; *Garantías Individuales*; op. cit; p. 294.

gobernado asiste de manera solidaria, a fin de que se satisfagan las necesidades colectivas, y los objetivos inherentes a la utilidad pública o a un interés social, por lo que la obligación de contribuir es un deber de solidaridad con los menos favorecidos.

Expresa la segunda sala del alto tribunal lo anterior, en los siguientes términos:

OBLIGACIONES TRIBUTARIAS. OBEDECEN A UN DEBER DE SOLIDARIDAD. El sistema tributario tiene como objetivo recaudar los ingresos que el Estado requiere para satisfacer las necesidades básicas de la comunidad, haciéndolo de manera que aquél resulte justo -equitativo y proporcional, conforme al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos-, con el propósito de procurar el crecimiento económico y la más justa distribución de la riqueza, para el desarrollo óptimo de los derechos tutelados por la Carta Magna. Lo anterior, en virtud de que la obligación de contribuir -elevada a rango constitucional- tiene una trascendencia mayúscula, pues no se trata de una simple imposición soberana derivada de la potestad del Estado, sino que posee una vinculación social, una aspiración más alta, relacionada con los fines perseguidos por la propia Constitución, como los que se desprenden de la interpretación conjunta de los artículos 3o. y 25 del Texto Fundamental, consistentes en la promoción del desarrollo social - dando incluso una dimensión sustantiva al concepto de democracia, acorde a estos fines, encauzándola hacia el mejoramiento económico y social de la población- y en la consecución de un orden en el que el ingreso y la riqueza se distribuyan de una manera más justa, para lo cual participarán con responsabilidad social los sectores público, social y privado. En este contexto, debe destacarse que, entre otros aspectos inherentes a la responsabilidad social a que se refiere el artículo 25 constitucional, se encuentra la obligación de contribuir

prevista en el artículo 31, fracción IV, constitucional, tomando en cuenta que la exacción fiscal, por su propia naturaleza, significa

una reducción del patrimonio de las personas y de su libertad general de acción. De manera que la propiedad tiene una función social que conlleva responsabilidades, entre las cuales destaca el deber social de contribuir al gasto público, a fin de que se satisfagan las necesidades colectivas o los objetivos inherentes a la utilidad pública o a un interés social, por lo que la obligación de contribuir es un deber de solidaridad con los menos favorecidos.

Tesis 1a. CXIX/2006, de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo: XXIV, julio de 2006 página 335.

La obligación de contribuir corresponde tanto a mexicanos como a extranjeros, en la medida en que se benefician de los servicios que presta el Estado.

En efecto, si en artículos como el 1 y 33 constitucionales, se reconoce a favor de los extranjeros protección constitucional, entonces resultaría inexplicable e inmerecido que quedaran al margen de la obligación tributaria, máxime si se benefician de la actividad del Estado.²⁷

Se ha propuesto que de manera expresa se fije la obligación de contribuir a cargo de los extranjeros; sin embargo, eso iría contra el diseño constitucional, pues el artículo 31 se encuentra en el capítulo II De los Mexicanos; además, dicho artículo incluye otras obligaciones consideradas como deberes patrios, como lo son: (i) alistarse en la guardia nacional, o (ii) asistir en los días y horas designados por el Ayuntamiento del lugar en que residan, para recibir instrucción cívica y militar y, dicho precepto no prohíbe que los extranjeros contribuyan al gasto público.

²⁷ DIEP DIEP, Daniel; *El Tributo y La Constitución*, México, Editorial Pac; 1999; p. 32.

2. FIN DE LA CONTRIBUCIÓN.

La Constitución consigna cuál es la finalidad de que los gobernados contribuyan, y esto da certeza y sentido a la actividad impositiva del Estado.

Uno de los aspectos más controvertidos en torno a la imposición de contribuciones es su justificación; es decir, el establecer los fundamentos lógicos que den sentido y esencia a que el Estado tenga facultad de exigir de los gobernados que aporten parte de su patrimonio.

Como quedó anotado en líneas precedentes, al analizar los principios de Adam Smith, en específico el de justicia, sostiene que contribuir para que el Estado funcione *viene a ser como los gastos de administración de una gran hacienda con respecto a sus copropietarios, los cuales, sin excepción están obligados en proporción a sus respectivos intereses.*

De lo transcrito se evidencia que el fin último de contribuir al sostenimiento del Estado obedece a un deber solidario del gobernado de contribuir para que el Estado funcione; consecuentemente, si el Estado funciona el gobernado puede desarrollar su vida en mejores condiciones.

La doctrina ha explicado en diversas teorías la justificación del deber de contribuir; Emilio Margáin Manatou, en su obra *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*²⁸ precisa algunas de ellas, las cuales se citan:

TEORÍA DE LOS SERVICIOS PÚBLICOS: Esta teoría considera que el tributo tiene como fin costear los servicios públicos prestados por el Estado, estableciendo que lo pagado por concepto de gravámenes es lo equivalente a los

²⁸ MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, Op. Cit; p. 65.

servicios público recibidos. Esta teoría es conocida igualmente como teoría de la equivalencia o también teoría del beneficio.

La objeción a esta teoría se formula con base en considerar que no toda la actividad del Estado es concretamente un servicio público, de ahí que no todos los recursos que se perciben se erogan con miras a la satisfacción de servicios de esa naturaleza.

TEORÍA DEL SEGURO. Los tributos, en especial el impuesto, se consideran como el pago de una prima de seguro por la protección que el Estado otorga a las vidas y haciendas de los particulares. Lo anterior sería equiparar, y por tanto reducir la actividad del Estado a la actividad de una compañía de seguros lo cual es falso.

TEORÍA DEL DESARROLLO ECONÓMICO. Se sustenta en que los impuestos deben imponerse con el fin de lograr un mayor crecimiento económico.

El fin del Estado se reduciría a crecer económicamente, lo cual si bien es uno de sus fines, no es el único.

Raúl Rodríguez Lobato, en su obra *Derecho Fiscal*²⁹, estudia las siguientes teorías:

TEORÍA DE LA RELACIÓN DE SUJECIÓN. Por virtud de esta teoría la obligación fiscal surge simplemente de la condición de súbditos de los contribuyentes, es decir, de un deber de sujeción al Estado.

²⁹ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl; *Derecho Fiscal*; 2ª edición; México, Editorial Oxford University Press; 2006; pp. 98,-101.

Esta teoría despoja la fundamentación de la relación tributaria de su contenido filosófico-jurídico, y la reduce al obedecimiento del súbdito para con el Estado.

TEORÍA EHEBERG. De conformidad con esta teoría, el pago de los tributos es un deber que no necesita un fundamento jurídico especial.

Teoría que en un estado de derecho del cual los principios de supremacía constitucional y de legalidad son pilares fundamentales, simplemente no encuentra cabida.

Frente a estas teorías, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos señala como fundamento jurídico para tributar, la necesidad de sufragar el gasto público.

Jarach define gasto público como las erogaciones que efectúa el Estado para adquirir bienes, instrumentales o intermedios, y factores para producir bienes y servicios públicos; o para adquirir bienes de consumo a distribuir gratuitamente; o contra el pago de una retribución directamente a los consumidores; o bien para transferir el dinero recaudado con los recursos a individuos o empresas, sin ningún proceso de producción de bienes o servicios.³⁰

Como lo señala Giuliani Fonrouge, en su obra “Derecho Financiero volumen I”, ha existido en la materia de la finanzas públicas una transformación en sus conceptos, marcándose apreciables diferencias entre las finanzas clásicas y

³⁰ JARACH, Dino; *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*; 2ª edición, Argentina; editorial Abeledo-Perrot, 1996; p.169.

finanzas modernas, lo anterior sucedió con el concepto de gasto público, pues adquiere alcances que antes no se concebían;³¹ lo anterior es así pues en la época de las monarquías absolutistas el fin del Estado era sostener al monarca, a su corte de nobles y ejército; sin embargo, a raíz de las ideas de la ilustración y movimientos como la revolución francesa, con la declaración de los derechos del hombre y del ciudadano, se gestó la idea de que la finalidad del estado es lograr el bien común.

Si en una época por gasto público debía entenderse las erogaciones destinadas para sostener al monarca, su corte y ejércitos; con la aparición del estado de derecho, el gasto público debe destinarse a satisfacer el bien común.

Para Arrijo Vizcaíno el que se consigne a nivel constitucional, el fin que debe dar el Estado a las contribuciones, es un criterio que revela una obligación a su cargo, consistente en destinar las contribuciones ciudadanas exclusivamente a satisfacer el gasto público; frente a esa obligación estatal nacería un derecho de los ciudadanos, de saber cómo gasta el Estado el dinero que obtiene por concepto de contribuciones;³² si no las destina al gasto público, se genera un sentimiento de estafa y apatía por el pago de tributos entre los contribuyentes; además la imagen de gobierno corrupto, deshonesto y arbitrario, por virtud de esa omisión.

La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido el concepto de gasto público, indicando que tiene un sentido material, y social, éste último debido al interés colectivo involucrado, derivado de que debe destinarse el gasto público a la satisfacción de las necesidades colectivas o sociales, o a los servicios públicos; en el mismo sentido la tesis aislada 2a. IX/2005 de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en el Semanario

³¹ GIULIANI FONROUGE M. Carlos; *Derecho Financiero* Volumen 1, 8ª Edición; Argentina, Editorial Desalma; 2003;p 232.

³² ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo; *Derecho Fiscal*; op. cit. p. 253.

Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXI, enero de 2005, página 605, cuyo rubro y texto son del tenor literal siguiente:

GASTO PÚBLICO. Del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que establece la obligación de los mexicanos de "contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes", en relación con los artículos 25 y 28 de la propia Constitución, así como de las opiniones doctrinarias, se infiere que el concepto de "gasto público", tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo, por cuanto el importe de las contribuciones recaudadas se destina a la satisfacción de las necesidades colectivas o sociales, o a los servicios públicos; así, el concepto material de "gasto público" estriba en el destino de la recaudación que el Estado debe garantizar en beneficio de la colectividad.

En el sistema jurídico mexicano se considera válido que las contribuciones sean creadas con fines extra fiscales, es decir, que la contribución se genere para incentivar o desincentivar algún sector de la economía o una circunstancia social; sin embargo, tales fines tienen que estar avalados por el texto constitucional, y la contribución que se recaude por virtud de ese tributo debe destinarse al gasto público.

Lo anterior se sustenta en el texto del artículo 25 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que otorga al Estado la rectoría del desarrollo nacional para garantizar que éste sea integral y sustentable, en el que se utilice al fomento como un instrumento de crecimiento de la economía, del empleo y para lograr una justa distribución del ingreso y de la riqueza, y que permita el pleno

ejercicio de la libertad y dignidad de los individuos, grupos y clases sociales protegidos por la Constitución Federal, por lo que el ente estatal planeará, coordinará y orientará la actividad económica, y llevará a cabo la regulación y fomento de las actividades que demande el interés general en el marco de libertades otorgado por la propia Ley Fundamental.

Asimismo, el citado precepto constitucional establece que al desarrollo nacional concurrirán, con responsabilidad social, los sectores público, privado y social, así como cualquier forma de actividad económica que contribuya al desarrollo nacional; que el sector público tendrá, en exclusiva, el control y propiedad de las áreas estratégicas que señala la Constitución, y podrá participar con los sectores privado y social, en el impulso de las áreas prioritarias; y proveerá las condiciones para que el desenvolvimiento del sector privado contribuya al desarrollo económico social.

En congruencia con lo anterior, al ser los fines extra fiscales, razones que orientan a las leyes tributarias al control, regulación y fomento de ciertas actividades o sectores económicos, matizando sus objetivos con un equilibrio entre la rectoría estatal y las demandas del interés público, se concluye que el indicado artículo 25 constitucional constituye uno de los fundamentos de dichos fines, cuya aplicación debe reflejarse en la ley, sus exposiciones de motivos, o bien, en cualquiera de sus etapas de formación.

CAPÍTULO III.

GARANTÍAS DE LEGALIDAD, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD QUE PREVÉ EL ARTÍCULO 31 FRACCIÓN IV CONSTITUCIONAL.

Contribuir para el gasto público, en el sistema jurídico mexicano, es una obligación que debe ser establecida en ley; esa ley debe ser proporcional y equitativa, pues así lo dispone el artículo 31, fracción IV, constitucional.

Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

I. (...), II (...), III (...)

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

La referida obligación se traduce en que el gobernado aporta su patrimonio en la medida que sea necesario para el funcionamiento del Estado, lo que implica que mediante la recaudación el Estado dispone del derecho de propiedad y libertad relativo del contribuyente, porque al incidir las contribuciones sobre la riqueza privada están afectando esos derechos reconocidos en el texto constitucional.

La obligación de contribuir, por mandato constitucional, debe estar prevista en ley, ser proporcional y equitativa, lo que se traduce en que la creación del sistema tributario mexicano está a cargo del legislador ordinario, al que debe reconocérsele un aspecto legítimo, derivado de su carácter de representante de la

voluntad popular, para definir el modelo y las políticas tributarias que en cada momento histórico cumplan con sus propósitos de la mejor manera.¹

Para el constituyente de Querétaro no pasó desapercibido lo catastrófico que puede llegar a ser la imposición de contribuciones ruinosas, abusivas, exorbitantes, arbitrarias y despóticas por lo que previó un sistema que delimita la labor del legislador ordinario al configurar el sistema tributario.

Este sistema se compone de tres principios racionalmente enlazados entre sí, que permiten determinar si una ley que establece contribuciones es o no constitucional; esos principios son: legalidad, proporcionalidad y equidad, y al ser incluidos en el texto constitucional, obligan al legislador a acatarlos en el dictado de las leyes que establece contribuciones.

Bajo esa óptica, es derecho de todo gobernado, que las contribuciones que se le cobren se encuentren en ley, sean proporcionales y equitativas.

Los principios en comento, surgen de la necesidad de frenar la imposición de contribuciones ruinosas, y fueron reconocidos en la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano del 26 de agosto de 1789, ya que el artículo 13 dispone:

“ARTÍCULO 13. Para el mantenimiento de la fuerza pública y para todos los gastos de administración, es indispensable una contribución común; debe ser igualmente distribuida entre todos los ciudadanos en atención a sus facultades.”

Con el surgimiento del Estado de derecho, esos principios de justicia que inspiraron a las normas dirigidas a obtener el ingreso, fueron incorporándose a los

¹ Tesis aislada 2a. LXXXII/2008, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXVII, junio de 2008, página 448; rubro: SISTEMA TRIBUTARIO. SU DISEÑO SE ENCUENTRA DENTRO DEL ÁMBITO DE LIBRE CONFIGURACIÓN LEGISLATIVA, RESPETANDO LAS EXIGENCIAS CONSTITUCIONALES.

ordenamientos constitucionales de los Estados modernos; ese hecho les otorgó fuerza normativa, que lógicamente, obliga a las autoridades a acatarlos.

En efecto, lo relacionado es la evolución lógica de principios que surgieron por la necesidad de poner un alto al actuar despótico y arbitrario de la autoridad, que se traducía en la imposición y cobro de impuestos ruinosos sin sustento legal.

1. GARANTÍA DE LEGALIDAD EN MATERIA FISCAL.

La garantía de legalidad, es uno de los pilares del Estado de derecho, merced al cual cada gobernado tiene certeza del parámetro válido de actuación de la autoridad, siendo los actos discrecionales la excepción; además, da seguridad al gobernado de saber cuándo un acto de autoridad lo puede molestar o privar; es la garantía de que los gobernados prestan obediencia a las autoridades estatales, por virtud de que éstas gobiernan con base en leyes dictadas por los representantes de los intereses de la población.

La forma de organización política, denominada Estado, es dotada de poder de imperio, dicho poder lo desempeña sobre los gobernados por conducto de sus autoridades; el Estado al asumir su conducta autoritaria imperativa y coercitiva necesariamente afecta la esfera jurídica de cada gobernado.²

El fin de la garantía de legalidad es brindar seguridad jurídica a los gobernados, entendiéndose por esto último, la certeza mínima que debe tener el gobernado en el marco de un Estado de derecho de que su patrimonio será afectado por actos de autoridad, sí y sólo sí éstos se ajustan a los procedimientos, requisitos y exigencias establecidas en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

² BURGOA, Ignacio; *Garantías Individuales*; op. cit; p. 495.

La garantía de legalidad en el sistema jurídico mexicano se encuentra vinculada con el apego de todo acto autoritario al orden jurídico que lo regula; así las autoridades respetarán los derechos constitucionales cuando ajusten su proceder a los mandamientos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y de las leyes aplicables al caso concreto, emitiendo su actos por escrito, fundando y motivando su actuar.

De lo relacionado, se distingue la esencia del principio de legalidad, que aplica a todas las ramas del Derecho; en materia tributaria el principio de legalidad presenta algunas particularidades, si bien encuentra primer fundamento en los artículo 14 y 16, de manera concreta está previsto en el artículo 31, fracción IV, del texto constitucional:

Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

(...)

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

La actividad impositiva del Estado tiene como presupuesto la relación tributaria, en la cual el gobernado está obligado a contribuir con su patrimonio en la medida razonable y necesaria para el funcionamiento del Estado; es claro que para el gobernado es necesario saber, con certeza, cuándo va a disminuir su patrimonio por virtud de las contribuciones.

En efecto, de la necesidad de certeza que tiene el gobernado de saber en qué supuestos se le cobrará la contribución, deriva la importancia de la garantía de legalidad.

Doctrinariamente la garantía de legalidad en materia de contribuciones es un principio formal del derecho tributario, y deriva de dos postulados:

- *Nullum tributum sine lege: (no hay tributo sin ley)* como reconocimiento de la importancia de que exista el tributo reconocido en ley; es decir, se trata de la enunciación de la necesidad de que los elementos de la contribución estén plasmados en ley.
- *No taxation without representation:* es decir, no hay tributación si no hay representación. A través de dicho postulado se reconoce la necesidad de que el impuesto provenga de la autolimitación que hace el propio contribuyente a través de los representantes populares. Se trata de un principio de legitimación formal de la tributación, expresado en el de legalidad: que el impuesto provenga propiamente de los órganos en lo que se deposita la representación popular.³

En abono a lo anterior, se encuentran las ideas de Jhon Locke en el sentido de que *“es verdad que los gobiernos no pueden ser mantenidos sin una carga, y es apropiado que quien goza de sus cuotas de protección debería pagar de su patrimonio su participación en tal mantenimiento. Pero debe ser con su propio consentimiento, es decir, el consentimiento de la mayoría, sea dado por ellos mismos o por los representantes por ellos elegidos; porque si alguien pretende el poder de imponer y exigir tributos del pueblo por su propia autoridad y sin el consentimiento del pueblo, de ese modo se atropellaría la ley fundamental de la propiedad y subvertiría la finalidad del gobierno. Porque ¿Qué derecho de*

³ SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, SISTEMA BIBLIOTECARIO; *Memorias de los Seminarios de Derecho Constitucional Tributario 2005-2006* Libro Electrónico; México; Dirección General de la Coordinación de Compilación y Sistematización de Tesis; 2007; T. II; p. 1208.

propiedad tengo yo sobre eso que otro puede tener la facultad de apropiarse cuando a él le plazca?”⁴

En efecto, la génesis del principio de legalidad tributaria se sitúa, por un lado, en la exigencia de los contribuyentes de no sentirse despojados por una autoridad que cobre impuestos a discreción, e implica la condición, *sine quanon*, de que la contribución emane del acto formal legislativo, es decir, que se establezca en ley; y por otro, descansa en la concepción democrática del Estado, de que sean los representantes del pueblo quienes tengan directa intervención en el dictado de los actos del poder público tendentes a obtener de los patrimonios particulares, los recursos para el cumplimiento de los fines del Estado.⁵

Históricamente, del principio de legalidad encontramos raíces desde los romanos, en la época de la república, en la cual se reconocía competencia al pueblo para crear leyes tributarias, a través de la *comitia tributa*. Esto cambió en el imperio, cuando la imposición de los tributos la hacía directamente el *Principe Imperator*.⁶

En el sistema feudal, los señores cobraban “homenajes” a sus vasallos; se trataba de honores y tributos, los cuales eran pagados a cambio de los servicios del Estado, principalmente defensa y justicia.⁷

⁴ SPISSO R., Rodolfo, op. cit; p. 260.

⁵ Ibídem p. 260.

⁶ SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, SISTEMA BIBLIOTECARIO; *Memorias de los Seminarios de Derecho Constitucional Tributario 2005-2006* Libro Electrónico; op. cit; p. 1209.

⁷ Ibídem;p. 891.

Posteriormente, en la Carta Magna inglesa de 15 de junio de 1215 se hizo la primera enunciación de la necesidad consistente en que el pueblo consintiera la imposición de tributos.⁸ Así es, dicho documento, en su artículo 12 establece:

12) No se podrá exigir "fonsadera" ("scutage") ni "auxilio" ("aid") en nuestro Reino sin el consentimiento general, a menos que fuere para el rescate de nuestra persona, para armar caballero a nuestro hijo primogénito y para casar (una sola vez) a nuestra hija mayor. Con este fin solo se podrá establecer un "auxilio" razonable y la misma regla se seguirá con las "ayudas" de la ciudad de Londres.

La lectura de lo preinserto revela uno de los antecedentes más remotos de los órganos de representación popular, pues sólo a través de ellos se podría expresar el consentimiento general; este hecho es particularmente trascendente, si se toma en consideración que la necesidad de expresar ese consentimiento derivó de otra necesidad, consistente en captar "auxilios" y "ayudas", para el sostenimiento del Estado.

De manera que, se ideó que fuera a través del consentimiento popular que se fijarían qué auxilios y ayudas estaría legitimado el monarca a cobrar.

Es decir, lo que motivó que se planteara la necesidad de la expresión de un consentimiento general fue que al súbito se le exigían cantidades para sostener el reino, entonces se pensó que para legitimar tales cantidades tenían que ser aprobadas por la mayoría, pues finalmente esas cantidades serían usadas para el beneficio de la población, esto derivó en el principio de autolimitación del tributo que consiste en que sean los propios gobernados quienes, a través de sus

⁸ SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN- TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL ADMINISTRATIVA; op. cit; p. 892.

representantes, aprueben las cantidades con que habrán de contribuir al gasto público.

A la garantía de legalidad correspondió la misión de frenar el poder del rey o de la autoridad en materia financiera, y durante todo el siglo XX y hasta la evolución del Estado constitucional la idea que ha privado, en relación con la garantía en cuestión, es en el sentido de que las normas financieras han revestido forma de ley, **a fin de que no quede margen a la actividad discrecional de la administración, en lo que concierne al establecimiento de contribuciones.**

Sobre el particular, el tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha desarrollado criterios con relación al principio de legalidad tributaria, cuyos datos de localización, rubros y texto son los siguientes: tesis aislada 162, del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en el Apéndice de 1995, Tomo I, parte Suprema Corte de Justicia de la Nación, Séptima Época, página 165:

*IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY. Al disponer el artículo 31 constitucional, en su fracción IV, que son obligaciones de los mexicanos 'contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes', no sólo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero, esté establecido por ley; segundo, sea proporcional y equitativo y, tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos, sino que **también exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, estén consignados de manera expresa en la ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de***

impuestos imprevisibles o a título particular, sino que a la autoridad no quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Estado o Municipio en que resida.

Tesis aislada del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, número 168, publicada en el Apéndice de 1995, Tomo I, parte Suprema Corte de Justicia de la Nación, Séptima Época, página 169.

*IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCIÓN FEDERAL. El principio de legalidad se encuentra claramente establecido por el artículo 31 constitucional, al expresar, en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes y está, además, minuciosamente reglamentado en su aspecto formal, por diversos preceptos que se refieren a la expedición de la Ley General de Ingresos, en la que se determinan los impuestos que se causarán y recaudarán durante el periodo que la misma abarca. Por otra parte, examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados **esté establecida en una ley, no significa tan solo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución del Estado, está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen***

las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante. Esto, por lo demás, es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por disposición general anterior, y está reconocido por el artículo 14 de nuestra Ley Fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscritos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificárseles.

De los criterios transcritos se desprende que la garantía de legalidad se desarrolla en una doble dimensión. En **primer término**, la garantía en comento, obliga al órgano legislativo, como depositario de la representación política de la voluntad general, a que establezca en la ley los elementos esenciales que conforman la obligación tributaria, con el fin de evitar que las autoridades administrativas decidan sobre el alcance de dicha obligación; en **segundo término**, la protección de la garantía de mérito, atiende al propio contenido de la descripción legal, pues implica una prohibición al legislador de emplear conceptos de complejidad mayúscula para el contribuyente, los cuales puedan interpretarse ampliamente por la autoridad recaudadora, de ahí la preferencia de la concreción sobre la complejidad.

En complemento de la garantía de legalidad en materia de contribuciones, la Corte ha desarrollado el principio de reserva de ley relativo.

En general el principio de reserva de ley consiste en que una materia jurídica determinada solo puede ser regulado por el órgano legislativo, a través de una ley; excluyendo la posibilidad de que esa materia jurídica pueda regularse por medio de disposiciones de distinta naturaleza, es decir, el principio de reserva de ley establece que ciertas disciplinas jurídicas únicamente pueden ser reguladas por ley formal, prohibiendo, por disposición constitucional, que sean reguladas en reglamentos, circulares, acuerdos o cualquier otro acto de naturaleza análogo y distinto a la ley formal.⁹

El desarrollo del principio en comento ha sido reconocido en dos vertientes: absoluta y relativa; la primera implica que la regulación de una materia jurídica queda acotada en forma exclusiva a la ley; con lo que dicha materia está completamente reservada a la ley y no puede ser regulada por otras fuentes.¹⁰

En cambio, la reserva de ley relativa, permite que otras fuentes regulen parte de la disciplina normativa de determinada materia, a condición de que la ley sea la que fije expresa y limitativamente, las directrices a las que dichas fuentes deberán ajustarse, esto es, la regulación de las fuentes secundarias debe quedar subordinada a las líneas esenciales que la ley haya establecido.¹¹

⁹ Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación; *Proyecto Tipo Relativo A Costo De Lo Vendido, asuntos fallados por La Primera Sala De La Suprema Corte De Justicia De La Nación, en sesión de dos de marzo de dos mil siete* México, Documento informativo para consulta de los órganos jurisdiccionales; consultable en . portalconsejo.com, intranet; p. 45.

¹⁰ *Ibídem* p 47.

¹¹ *Ibídem* p 47.

Es decir, es admisible la colaboración de autoridades administrativas, siempre que sea indispensable por motivos técnicos o para optimizar el cumplimiento de las finalidades propuestas por la Constitución o por la propia ley de la materia, y siempre que la colaboración se produzca en términos de subordinación, desarrollo y complementariedad, como acontece en relación con las variadas reglas que rigen en el campo financiero.

En efecto, en materia tributaria es posible que la ley formal no contenga la regulación a detalle de los elementos del tributo, por tanto, es suficiente que el ordenamiento jurídico señale los conceptos generales, los métodos, los lineamientos o parámetros dentro de los cuales es factible la actuación de la autoridad y, por ende, del contribuyente, sobre todo cuando dichas disposiciones versan sobre materias técnicas, indicadores económicos o financieros, cuya expresión aritmética no sea posible incorporarla al texto legal porque dependa de diversas variables y circunstancias específicas del cómo o cuándo se realiza el hecho imponible generador de la obligación fiscal.

Lo anterior es así, porque indudablemente existen fenómenos económicos y financieros que tienen una particular incidencia en la determinación de la base gravable de los tributos, por cuanto ésta tiende a ser la expresión de fidelidad y exactitud de la cuantificación del hecho imponible en mayor o menor medida, cobran vigencia las tesis aisladas cuyos datos de localización, rubro y texto son del tenor literal siguiente:

Tesis P. CXLVIII/97 del Pleno del la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta VI, Novena Época, Noviembre de 1997, página 78:

LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DEL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY. Este alto tribunal ha sustentado el criterio de que el principio

de legalidad se encuentra claramente establecido en el artículo 31 constitucional, al expresar en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Conforme con dicho principio, es necesaria una ley formal para el establecimiento de los tributos, lo que satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, así como que el contribuyente pueda conocer con suficiente precisión el alcance de sus obligaciones fiscales, de manera que no quede margen a la arbitrariedad. **Para determinar el alcance o profundidad del principio de legalidad, es útil acudir al de la reserva de ley,** que guarda estrecha semejanza y mantiene una estrecha vinculación con aquél. Pues bien, la doctrina clasifica la reserva de ley en absoluta y relativa. La primera aparece cuando la regulación de una determinada materia queda acotada en forma exclusiva a la ley formal; en nuestro caso, a la ley emitida por el Congreso, ya federal, ya local. En este supuesto, la materia reservada a la ley no puede ser regulada por otras fuentes. La reserva relativa, en cambio, permite que otras fuentes de la ley vengán a regular parte de la disciplina normativa de determinada materia, pero a condición de que la ley sea la que determine expresa y limitativamente las directrices a las que dichas fuentes deberán ajustarse; esto es, la regulación de las fuentes secundarias debe quedar subordinada a las líneas esenciales que la ley haya establecido para la materia normativa. En este supuesto, la ley puede limitarse a establecer los principios y criterios dentro de los cuales la concreta disciplina de la materia reservada podrá posteriormente ser establecida por una fuente secundaria. Así, no se excluye la posibilidad de que las leyes contengan remisiones a normas reglamentarias, pero sí que tales remisiones hagan posible una regulación independiente y no claramente subordinada a la ley, lo que supondría una degradación de la reserva formulada por la Constitución

en favor del legislador. En suma, la clasificación de la reserva de ley en absoluta y relativa se formula con base en el alcance o extensión que sobre cada materia se atribuye a cada especie de reserva. Si en la reserva absoluta la regulación no puede hacerse a través de normas secundarias, sino sólo mediante las que tengan rango de ley, la relativa no precisa siempre de normas primarias. Basta un acto normativo primario que contenga la disciplina general o de principio, para que puedan regularse los aspectos esenciales de la materia respectiva. Preciado lo anterior, **este alto tribunal considera que en materia tributaria la reserva es de carácter relativa, toda vez que, por una parte, dicha materia no debe ser regulada en su totalidad por una ley formal, sino que es suficiente sólo un acto normativo primario que contenga la normativa esencial de la referida materia, puesto que de ese modo la presencia del acto normativo primario marca un límite de contenido para las normas secundarias posteriores, las cuales no podrán nunca contravenir lo dispuesto en la norma primaria; y, por otro lado, en casos excepcionales, y que lo justifiquen, pueden existir remisiones a normas secundarias, siempre y cuando tales remisiones hagan una regulación subordinada y dependiente de la ley,** y además constituyan un complemento de la regulación legal que sea indispensable por motivos técnicos o para el debido cumplimiento de la finalidad recaudatoria.

Tesis 1a. XXVII/2006, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXIII, Novena Época, febrero de 2006, página 630:

LEGALIDAD TRIBUTARIA. EL HECHO DE QUE LA DETERMINACIÓN, EL CÁLCULO O PUBLICACIÓN DE ALGÚN ELEMENTO DE LAS CONTRIBUCIONES CORRESPONDA REALIZARLO A UNA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA, NO CONSTITUYE POR SÍ MISMO

*UNA TRANSGRESIÓN A ESE PRINCIPIO CONSTITUCIONAL. Conforme a la jurisprudencia de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, el principio de legalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos implica que mediante un acto formal y materialmente legislativo se establezcan todos los elementos que sirven de base para calcular una contribución, fijándolos con la precisión necesaria que, por un lado, impida el comportamiento arbitrario o caprichoso de las autoridades que directa o indirectamente participen en su recaudación y que, por otro, genere certidumbre al gobernado sobre qué hecho o circunstancia se encuentra gravado, cómo se calculará la base del tributo, qué tasa o tarifa debe aplicarse y cómo, cuándo y dónde se realizará el entero respectivo. En ese sentido, **el hecho de que una autoridad administrativa determine, calcule o publique alguno de los elementos que repercuten en el monto al que ascenderá una contribución, no constituye por sí mismo una transgresión al principio constitucional mencionado**, pues para acatarlo basta que las disposiciones formal y materialmente legislativas aplicables prevean y precisen el procedimiento o mecanismo que dicha autoridad debe seguir, con tal precisión que -atendiendo al fenómeno que se pretende cuantificar- impidan su actuación arbitraria y generen certidumbre al gobernado sobre los factores que inciden en sus cargas tributarias*

De lo hasta aquí expuesto, se advierten las siguientes características de la garantía de legalidad en el sistema jurídico mexicano:

- a) Tiene su fundamento en el artículo 31, fracción IV, constitucional.
- b) La explicación racional e histórica del principio es la autoimposición de los gobernados.

- c) Para cumplir el principio no basta que el tributo esté en ley, sino que ésta debe señalar sus elementos esenciales, así como la forma, contenido y alcance de la obligación.
- d) El señalamiento de los elementos de la obligación tributaria debe ser claro y concreto.
- e) La finalidad es evitar la injusticia de las autoridades administrativas, de modo que la **arbitrariedad en la imposición y la imprevisibilidad** en las cargas tributarias deben ser proscritas del régimen constitucional mexicano.

Corolario de lo anterior es el hecho de que al examinar la constitucionalidad de una norma fiscal la garantía que se examina en primer orden es precisamente la de legalidad tributaria, pues a nada práctico llevaría estudiar la proporcionalidad o equidad de una ley fiscal, cuando esa ley no establece válidamente las hipótesis de causación a que habrán de someterse los contribuyentes. Es aplicable el criterio jurisprudencial P./J. 77/99 del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicado en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo X, agosto de 1999, página 20:

LEGALIDAD TRIBUTARIA. EL EXAMEN DE ESTA GARANTÍA EN EL JUICIO DE AMPARO, ES PREVIO AL DE LAS DEMÁS DE JUSTICIA FISCAL. Las argumentaciones encaminadas a poner de manifiesto en el juicio de amparo, la existencia de una violación a la garantía de legalidad tributaria consagrada en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución General de la República, deben examinarse previamente a las que también se esgriman respecto de la violación de las demás garantías de justicia fiscal de los tributos, dado que el principio general de legalidad constituye una exigencia de primer orden, conforme al cual ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por una disposición legal anterior, por lo que de no respetarse, no podría

considerarse equitativa y proporcional una contribución cuyos elementos no estén expresamente previstos en una ley formal y material.

Lo importante es que a través de la garantía de legalidad, se da un paso lógico hacia otro tipo de garantías, pues primero debe satisfacerse la exigencia de que sea en la ley donde se establezcan las contribuciones; posteriormente, dichas contribuciones serán sometidas al escrutinio constitucional, a fin de verificar su proporcionalidad y equidad.

2. GARANTÍAS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD.

Como cuestión previa a emprender el estudio de la proporcionalidad y equidad tributaria, es menester informar del desarrollo que han tenido en la doctrina.

Ernesto Flores Zavala explica que no es posible separar las dos palabras, sino interpretar la expresión proporcional y equitativa como significado de justicia, agrega que lo que el Constituyente pretendió expresar fue que los impuestos sean justos, pues “proporcional y equitativo” es presupuesto de la justicia fiscal.

Flores Zavala arriba a tal conclusión partiendo del antecedente legislativo de nuestro vigente artículo 31 fracción IV constitucional, pues cita el proyecto de Constitución de 1857 en su artículo 36 que dice: “Es obligación de todo mexicano: defender la independencia, el territorio, el honor, los derechos y justos intereses de su patria y 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”. Comenta Flores Zavala que la palabra “justos” antes de

“intereses” se suprimió al ser aprobado el proyecto en sesión de 26 de agosto de 1855; y a juicio del citado doctrinario, es evidente que la palabra justos, antes de intereses, en la misma oración, pero separado por comas, de los principios de proporcional y equidad, encerraba la idea de la justicia fiscal.

Además encuentra una gran similitud entre la fórmula proporcional y equitativa de contribuir al gasto público consignada en la Constitución, con el principio de justicia de los impuestos de Adam Smith, al decir: *“Los súbditos de cada Estado, deben contribuir al sostenimiento del gobierno... en proporción a los ingresos de que gozan... De la observancia o el menosprecio de esta máxima depende lo que se llama la equidad”* Por lo anterior sostiene que estos principios solo buscan la justicia de las contribuciones.¹²

A su vez, Servando J. Garza, citado por Sergio Francisco de la Garza,¹³ sostiene que: *“En el precepto constitucional encontramos la exigencia de justicia en materia tributaria, acentuada mediante una expresión pleonástica por su idéntico contenido conceptual. Es posible pensar que el lenguaje del legislador se justifica porque el principio de justicia se expresa en los impuestos indirectos mediante la cuota proporcional y en los directos mediante la progresiva que es también fórmula de equidad, pero manteniendo siempre, para análogos capacidades contributivas, idéntica cuota tributaria.”*

“Otra razón viene a corroborar lo expuesto: si esos dos conceptos (proporcionalidad y equidad) a los cuales debe ajustarse simultáneamente toda ley tributaria del congreso fueran contradictorios y excluyentes, ninguna ley podría ajustarse simultáneamente a ambos, porque su adecuación a uno implicaría

¹² FLORES ZAVALA, Ernesto; *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*; 34ª edición; México; Porrúa; 2004; p. 225.

¹³ FRANCISCO DE LA GARZA, Sergio; *Derecho Financiero Mexicano*; 25ª Edición; México; Porrúa; 2003. p. 270.

desajuste al otro y la fracción constitucional liga los adjetivos mediante la conjunción copulativa.”

“Ahora puede explicarse la importancia del epígrafe sobre el que llamamos la atención al inicio: si el derecho es el arte de lo bueno o equitativo y se llama así porque el vocablo latino deriva de justicia, nuestro derecho tributario se cimenta con mayor razón en el principio de equidad (justicia)...”

Sergio Francisco de la Garza considera que la exigencia de proporcionalidad y de equidad establecida en el artículo constitucional sometido a estudio es una sola exigencia, y lo expresa de la manera siguiente: *“...la exigencia de proporcionalidad y equidad que establece el artículo 31 fracción IV, es una de justicia tributaria y que en esta materia impera la justicia llamada distributiva, la cual tiene por objeto directo los bienes comunes que hay que repartir y por indirecto, solamente las cargas, entre ellas los tributos. En la distribución de las cargas la justicia distributiva exige tratar igual a los iguales, y a los desiguales como desiguales. Tal postulado no puede cumplirse si no es tomando en cuenta las distintas capacidades distributivas de los ciudadanos...”*¹⁴

Gregorio Sánchez León, citado por Raúl Rodríguez Lobato en su obra Derecho Fiscal, considera: *“La exigencia de proporcionalidad y de equidad que establece la fracción IV del artículo 31 Constitucional es de una justicia tributaria, puesto que la proporcionalidad se sustenta en un concepto de justicia, debemos decir que coincide con el de equidad, ya que la equidad es la justicia proyectada sobre el caso concreto y el hombre concreto. La idea de justicia supone trato igual para los iguales y trato desigual para los desiguales con arreglo a la misma pauta. Se trata de conceptos coincidentes y no excluyentes. En el precepto constitucional encontramos la exigencia de justicia en materia tributaria acentuada mediante una expresión pleonástica por su idéntico contenido conceptual, y además la fracción*

¹⁴ Ibídem; p. 272.

*IV del artículo 31 constitucional liga los adjetivos mediante una conjunción copulativa.*¹⁵

Raúl Rodríguez Lobato se une a los anteriores criterios, y lo expresa en los siguientes términos: “... *coincidimos con Sergio Francisco de la Garza, Servando J. Garza y Ernesto Flores Zavala en el sentido de considerar como uno solo el concepto de proporcionalidad y equidad, especialmente con el último de los autores citados, quien señala que este principio, mal expresado por nuestro legislador, no es sino el principio de justicia de Adam Smith, conforme al cual los súbditos de un Estado deben contribuir a su sostenimiento mediante el pago de tributos que se establezcan en función de capacidad económica que actualmente denominados capacidad contributiva.*”¹⁶

Emilio Margáin Manatou, al respecto apunta: “*de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes*” engloba dos principios y no uno, lo anterior en virtud de que un tributo es proporcional si comprende de la misma manera a todos aquellos individuos que se encuentran colocados en la misma situación o circunstancia; que sea equitativo, significa que el impacto del tributo sea el mismo para todos los sujetos comprendidos en la hipótesis fiscal.¹⁷

José Rivera Campos, citado por Hugo Carrasco Iriarte, en su libro Derecho Fiscal Constitucional¹⁸, considera que: “*Mirando la equidad, básicamente, el lado jurídico de la norma, si ésta reúne las condiciones de abstracción y de generalidad que ha de tener toda norma jurídica, y mirando la proporcionalidad, básicamente a los factores de economicidad del impuesto.*”

¹⁵ RODRÍGUEZ LOBATO, Raul; op. cit; p. 44.

¹⁶ *Ibidem*; p. 45

¹⁷ MARGÁIN MANAUTOU, Emilio; op. cit; p. 36.

El maestro Ignacio Burgoa O., en su obra Derecho Constitucional, al estudiar el principio de proporcionalidad y equidad, refiere que son conceptos que atienden distintas características del contribuyente: “... *la equidad entraña la igualdad cualitativa dentro de una determinada situación abstracta o general, la proporcionalidad se relaciona directamente con la capacidad contributiva de los sujetos que en tal situación se encuentren. Dicho de otra manera, si todos los sujetos que se hallen comprendidos en una cierta situación económica demarcada y regulada por la ley deben contribuir para los gastos públicos por el solo hecho que implica esta comprensión (equidad), no todos ellos deben hacer aportaciones pecuniarias cuantitativamente iguales...*”¹⁹

Lo transcrito revela argumentos que sustentan ambas posturas; lo cierto es que estas características que se exigen de las leyes fiscales son de naturaleza diversa; ya que, mientras el primer requisito importa un criterio que mide si quien genera mayor riqueza tributa más, es decir una circunstancia cuantitativa del sujeto pasivo; la equidad tributaria se enfoca en examinar si los contribuyentes reciben un trato igual ante la norma fiscal; y en caso de que sea diferente, exista una razón válida para ello; robustece la anterior aseveración la tesis de jurisprudencia 3a./J. 4/9, publicada en el Semanario Judicial de la Federación VII, Novena Época, febrero de 1991, página 60.

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.

¹⁹ BURGOA, Ignacio; *Derecho Constitucional Mexicano*; 19ª edición; México; Porrúa; 2007; p.121.

Además, el criterio jurisprudencial del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicado en el Semanario Judicial de la Federación 187 – 192, primera parte, página 113, establece:

PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTICULO 31, FRACCION IV, CONSTITUCIONAL. El artículo 31, fracción IV, de la Constitución establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativa superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente, conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto, no sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etcétera, debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria

significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.

3. GARANTÍA DE PROPORCIONALIDAD

Proporcionalidad, es una noción general, utilizada principalmente en las matemáticas, su raíz etimológica la encontramos en el latín: *pro* y *portio*, parte y porción; de conformidad con el Diccionario de la Real Academia, significa la relación de conformidad que existe entre el todo y cada una de sus partes o de cosas relacionadas entre sí.²⁰

En el campo jurídico, el surgimiento del principio de proporcionalidad se remonta a los tiempos de la ilustración, con la teoría del contractualismo, la cual parte de la premisa de que el hombre es un ser dotado de libertad, un atributo que le pertenecía desde antes de la conformación de las asociaciones políticas; en ese estado de absoluta libertad, el hombre está expuesto a toda clase de peligros, se encuentra sometido por la ley del más fuerte; por esa circunstancia, surge la necesidad de que los individuos se asocien a través de un pacto civil, en el que supediten el ejercicio de su libertad a las restricciones impuestas por las leyes del Estado a cambio de que su vida, libertad y bienes sean protegidos frente a todo tipo de amenazas y ataques;²¹ ahora bien, se exige que las **leyes del Estado que limiten la libertad del ser humano tengan sustento racional**, con el fin de que la sociedad comprenda el por qué de las restricciones.

De este mito fundacional del Estado moderno, surge la necesidad de principios rectores que orienten el “pacto civil” por el que se unen los individuos; así como las normas y restricciones que habrán de imponerse a la libertad

²⁰ REAL ACADEMIA ESPAÑOLA, op. cit.

²¹ BERNAL PULIDO, Carlos; *El Principio de Proporcionalidad y los Derechos Fundamentales*; 3ª edición; España; CEPC; 2007; p. 45.

personal con el fin de lograr convivencia armónica; de este modo, se hace explícita la convicción de que **la potestad estatal para intervenir derechos fundamentales, sólo puede ejercerse en casos excepcionales y con la magnitud necesaria para satisfacer las exigencias derivadas de los derechos de los demás.**

Cobra amplios alcances el control jurídico sobre el poder público, de ser un simple instrumento de poder, pasa a ser una garantía contra el abuso de su ejercicio.

El aforismo que reza: *“La autoridad solo puede realizar lo que le esté permitido en la ley, y el particular puede hacer todo lo que no le está prohibido por ley”*, ilustra la concepción de poder político que se espera en un Estado de derecho, es decir dentro de una entidad política estructurada y organizada jurídicamente, en que la actividad del gobierno está sometida a normas preestablecidas que tienen como base de sustentación el orden constitucional.²²

De manera que a las autoridades que ejercen el poder público en el Estado de derecho les está totalmente prohibida la arbitrariedad y el exceso; es decir, quedan proscritas acciones que se decidan únicamente con base en la voluntad de quien las realiza; lo que se espera de ese ejercicio es que esté limitado por un orden jurídico racional, apoyado sobre elementos objetivos.²³

Aunque, estrictamente el exceso no equivale a arbitrariedad, en la medida en que el poder público afecte innecesariamente un determinado bien jurídico, su ejercicio será injustificado, por la falta de motivo que aporte un soporte racional a la afectación en comento.

²² BURGOA, Ignacio, *Derecho Constitucional*, op. cit; p. 161

²³ SANCHEZ GIL, Rubén, *EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD*; [en línea]; México Instituto de Investigaciones Jurídicas; 2007; Formato html, Disponible en Internet: <http://www.bibliojuridica.org/libros/libro.htm?l=2422>; ISBN 970-32-3939-0; p. 19.

Entonces, la actuación de la autoridad en el Estado de derecho sólo es legítima si respeta las normas preestablecidas; y además, el contenido dado a esas normas por el constituyente.

En este punto, cobra interés el principio de proporcionalidad, pues es un criterio de interpretación de leyes que comprometen, restringe o limitan un derecho constitucional. Su finalidad es la necesidad de asegurar la supremacía del contenido de las normas que reconocen derechos fundamentales, frente a la intervención legislativa.²⁴

La proporcionalidad, en el aspecto que se trata, es parte del contenido axiológico de las normas que restringen el ejercicio de un derecho, entonces la proporcionalidad de este tipo de leyes se encarga de que esa restricción sea realizada en la medida que necesaria para alcanzar el fin que se persigue con la restricción de mérito.

En concreto, una ley es proporcional si observa estos criterios:

- a) Si compromete, limita, o restringe el ejercicio de derechos constitucionales, y lo hace persiguiendo un objetivo legítimo (interés público, fin común, satisfacer el gasto público o algún otro fin que se advierta del texto constitucional);
- b) Si el sistema que propone la ley para intervenir el derecho en cuestión es idóneo para alcanzar el objetivo legítimo,
- c) Si los objetivos perseguidos con la intervención legislativa en el derecho fundamental habrían podido alcanzarse con la adopción de medidas más benignas con los derechos intervenidos; es decir, establecer si el legislador disponía de medidas alternativas por lo menos igualmente idóneas para obtener sus propósitos, y que además implicaran cargas

²⁴ Ibidem, p 20.

menos gravosas para el afectado, que aquellas originadas por la ley examinada y,

- d) Finalmente se tendría que examinar si los beneficios que se obtienen con la ley son mayores que los perjuicios causados a los afectados.²⁵

Lo anterior incluso es aceptado por el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la jurisprudencia P.J/130/2007, cuyo rubro y texto, a la letra establecen:

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. De los criterios emitidos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación se advierte que el cumplimiento de los principios de razonabilidad y proporcionalidad implica que al fijar el alcance de una garantía individual por parte del legislador debe: a) perseguir una finalidad constitucionalmente legítima; b) ser adecuada, idónea, apta y susceptible de alcanzar el fin perseguido; c) ser necesaria, es decir, suficiente para lograr dicha finalidad, de tal forma que no implique una carga desmedida, excesiva o injustificada para el gobernado; y, d) estar justificada en razones constitucionales. Lo anterior conforme al principio de legalidad, de acuerdo con el cual el legislador no puede actuar en exceso de poder ni arbitrariamente en perjuicio de los gobernados.

A mayor abundamiento, el principio de proporcionalidad vincula al legislador a que al dictar leyes que intervengan, comprometan, limiten o restrinjan el ejercicio de derechos fundamentales, tiene que justificar la existencia de esas medidas, considerando especialmente la utilidad y equilibrio entre su adopción y la causa que las motiva.

²⁵ BERNAL PULIDO, Carlos: Op. Cit.; p 153-161

Sin embargo, una norma legislativa no puede ser desproporcionada en abstracto, necesita una referencia; pues el principio de proporcionalidad es un criterio esencialmente relacional;²⁶ es decir, proporcional no significa algo en el lenguaje si no se especifican antes los parámetros de la relación de proporcionalidad; en efecto, es imposible llevar a cabo un juicio de proporcionalidad sobre una ley que interviene derechos fundamentales sin hacer referencia a algún criterio que delimite esa proporcionalidad; que establezca a qué tiene que ser proporcional la intervención legislativa.

Ahora bien, en el sistema jurídico mexicano el principio de proporcionalidad es aceptado de manera expresa por lo que hace a la materia tributaria, donde de principio pasa a ser garantía:

Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

I (...), II (...), III (...)

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

El principio de proporcionalidad en materia de contribuciones es un criterio de interpretación por el cual se fundamenta si es legítimo el cobro de una cantidad por concepto de contribución.

Así, la proporcionalidad no se mide igual en cada clase de contribución, siendo la más compleja la proporcionalidad en materia de impuestos, derivado que es la contribución por la que no hay una clara contraprestación por parte del Estado.

Sobre el particular, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que el principio de proporcionalidad en materia de impuestos radica,

²⁶ BERNAL PULIDO, Carlos, op. cit., p. 520.

medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos o la manifestación de riqueza gravada.

Así es, para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto en el tributo de que se trate, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de las contribuciones tienen una naturaleza económica en la forma de una situación o de un movimiento de riqueza y las consecuencias tributarias son medidas en función de esa riqueza.

De acuerdo con lo anterior, la potestad tributaria implica para el Estado, a través de las autoridades legislativas competentes, la facultad de determinar el objeto de los tributos, involucrando cualquier actividad de los gobernados que sea reflejo de capacidad contributiva, de ahí que uno de los principios que legitima la imposición de las contribuciones es, precisamente, el de la identificación de la capacidad para contribuir a los gastos públicos por parte de los gobernados.

En suma, el principio de proporcionalidad tributaria consiste en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, aportando una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada; esto es, para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, en la medida en que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción.

Corroboran lo anterior, las diversas tesis sustentadas por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de rubros: "CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS." y "CONTRIBUCIONES. LA POTESTAD PARA DETERMINAR SU OBJETO NO SE RIGE POR EL PRINCIPIO DE GENERALIDAD, SINO POR EL DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA." En este mismo sentido, puede apreciarse la tesis de jurisprudencia P./J. 10/2003, de rubro: "PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES."

Se reitera, el desarrollo de este criterio en el sistema jurídico mexicano ha estado a cargo de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, así lo evidencian los criterios que se transcriben:

CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS. Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado, refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos. Ahora bien, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos deben tener una naturaleza económica en forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esta riqueza, debe concluirse que es necesaria una

estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto.

(Tesis P.J. 109/99 del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en la foja 22 del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo X, noviembre de 1999).

CONTRIBUCIONES. LA POTESTAD PARA DETERMINAR SU OBJETO NO SE RIGE POR EL PRINCIPIO DE GENERALIDAD, SINO POR EL DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. *La potestad tributaria implica para el Estado, a través de las autoridades legislativas competentes, la facultad de determinar el objeto de los tributos, involucrando cualquier actividad de los gobernados que sea reflejo de capacidad contributiva, de ahí que uno de los principios que legitima la imposición de las contribuciones no es precisamente el de generalidad, sino el de la identificación de la capacidad contributiva de los gobernados, por lo que no existe obligación de contribuir si no existe la relativa capacidad contributiva, y consecuentemente, habrá de pagar más quien tiene una capacidad mayor, y menos el que la tiene en menor proporción; todo lo cual descarta la aplicación del principio de generalidad en la elección del objeto del tributo.*

(Tesis P. LXXIX/98, del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: VIII, diciembre de 1998, página 241).

PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES. *El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal establece el principio de proporcionalidad de los tributos. Éste radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte adecuada de sus*

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

(Tesis del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en el .Semanao Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo: XVII, mayo de 2003, página 144).

En la contribución denominada derechos, el criterio de proporcionalidad se define de distinta manera que en los impuestos, porque los derechos son una especie del género contribuciones que tiene su causa en la recepción de lo que propiamente se conoce como una actividad de la

administración, individualizada, concreta y determinada, con motivo de la cual se establece una relación singularizada entre la administración y el usuario, que justifica el pago del tributo, consecuentemente, para la determinación de las cuotas correspondientes por concepto de derechos ha de tenerse en cuenta el costo que para el Estado tenga la ejecución del servicio y que las cuotas de referencia sean fijas e iguales para todos los que reciban servicios análogos.

Lo anterior se define así en las tesis P./J. 41/96 y P./J. 2/98 del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicadas en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomos IV y VII, julio de 1996 y enero de 1998, páginas 17 y 41, respectivamente, que establecen:

DERECHOS TRIBUTARIOS POR SERVICIOS. SU EVOLUCIÓN EN LA JURISPRUDENCIA.-Las características de los derechos tributarios que actualmente prevalecen en la jurisprudencia de este Alto Tribunal encuentran sus orígenes, según revela un análisis histórico de los precedentes sentados sobre la materia, en la distinción establecida entre derechos e impuestos conforme al artículo 3o. del Código Fiscal de la Federación del año de mil novecientos treinta y ocho, y su similar del código del año de mil novecientos sesenta y siete, a partir de la cual se consideró que la causa generadora de los derechos no residía en la obligación general de contribuir al gasto público, sino en la recepción de un beneficio concreto en favor de ciertas personas, derivado de la realización de obras o servicios ("COOPERACIÓN, NATURALEZA DE LA.", jurisprudencia 33 del Apéndice de 1975, 1a. Parte; A.R. 7228/57, Eduardo Arochi Serrano; A.R. 5318/64, Catalina Ensástegui Vda. de la O.; A.R. 4183/59, María Teresa Chávez Campomanes y coags.). Este criterio, sentado originalmente a propósito de los derechos de

cooperación (que entonces se entendían como una subespecie incluida en el rubro general de derechos), se desarrollaría más adelante con motivo del análisis de otros ejemplos de derechos, en el sentido de que le eran inaplicables los principios de proporcionalidad y equidad en su concepción clásica elaborada para analizar a los impuestos, y que los mismos implicaban en materia de derechos que existiera una razonable relación entre su cuantía y el costo general y/o específico del servicio prestado ("DERECHOS POR EXPEDICIÓN, TRASPASO, REVALIDACIÓN Y CANJE DE PERMISOS Y LICENCIAS MUNICIPALES DE GIROS MERCANTILES, INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTICULO 14, FRACCIONES I, INCISO C), II, INCISO D), DE LA LEY DE INGRESOS DEL MUNICIPIO DE TECATE, BAJA CALIFORNIA, PARA EL AÑO DE 1962, QUE FIJA EL MONTO DE ESOS DERECHOS CON BASE EN EL CAPITAL EN GIRO DE LOS CAUSANTES, Y NO EN LOS SERVICIOS PRESTADOS A LOS PARTICULARES", Vol. CXIV, 6a. Época, Primera Parte; "DERECHOS FISCALES. LA PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE ESTOS ESTA REGIDA POR UN SISTEMA DISTINTO DEL DE LOS IMPUESTOS", Vol. 169 a 174, 7a. Época, Primera Parte; "AGUA POTABLE, SERVICIO MARÍTIMO DE. EL ARTICULO 201, FRACCIÓN I, DE LA LEY DE HACIENDA PARA EL TERRITORIO DE BAJA CALIFORNIA, REFORMADO POR DECRETO DE 26 DE DICIEMBRE DE 1967, QUE AUMENTO LA CUOTA DEL DERECHO DE 2 A 4 PESOS EL METRO CÚBICO DE AGUA POTABLE EN EL SERVICIO MARÍTIMO, ES PROPORCIONAL Y EQUITATIVO; Y POR LO TANTO NO ES EXORBITANTE O RUINOSO EL DERECHO QUE SE PAGA POR DICHO SERVICIO", Informe de 1971, Primera Parte, pág. 71). El criterio sentado en estos términos, según el cual los principios constitucionales tributarios debían interpretarse de acuerdo con la naturaleza del hecho generador de

los derechos, no se modificó a pesar de que el artículo 2o., fracción III del Código Fiscal de la Federación del año de mil novecientos ochenta y uno abandonó la noción de contraprestación para definir a los derechos como "las contribuciones establecidas por la prestación de un servicio prestado por el Estado en su carácter de persona de derecho público, así como por el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público" (A.R. 7233/85, Mexicana del Cobre, S.A. y A.R. 202/91, Comercial Mabe, S.A.). De acuerdo con las ideas anteriores avaladas por un gran **sector de la doctrina clásica tanto nacional como internacional, puede afirmarse que los derechos por servicios son una especie del género contribuciones que tiene su causa en la recepción de lo que propiamente se conoce como una actividad de la administración, individualizada, concreta y determinada, con motivo de la cual se establece una relación singularizada entre la administración y el usuario, que justifica el pago del tributo.**

DERECHOS POR SERVICIOS. SU PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD SE RIGEN POR UN SISTEMA DISTINTO DEL DE LOS IMPUESTOS.-Las garantías de proporcionalidad y equidad de las cargas tributarias establecidas en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que el legislador trata de satisfacer en materia de derechos a través de una cuota o tarifa aplicable a una base, cuyos parámetros contienen elementos que reflejan la capacidad contributiva del gobernado, se traduce en un sistema que únicamente es aplicable a los impuestos, pero que en manera alguna puede invocarse o aplicarse cuando se trate de la constitucionalidad de derechos por servicios, cuya naturaleza es distinta de la de los impuestos y, por tanto, reclama un concepto adecuado de esa proporcionalidad y equidad. De acuerdo con la doctrina jurídico-fiscal y la legislación tributaria, por derechos

han de entenderse: "las contraprestaciones que se paguen a la hacienda pública del Estado, como precio de servicios de carácter administrativo prestados por los poderes del mismo y sus dependencias a personas determinadas que los soliciten", de tal manera que para la determinación de las cuotas correspondientes por concepto de derechos ha de tenerse en cuenta el costo que para el Estado tenga la ejecución del servicio y que las cuotas de referencia sean fijas e iguales para todos los que reciban servicios análogos.

4. GARANTÍA DE EQUIDAD TRIBUTARIA.

“Tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales”

Este principio es una fórmula universalmente aceptada, y aun cuando su enunciación resulta lógica lo que implica encierra una verdadera complejidad.

Aristóteles planteó el concepto que se estudia de manera muy clara, en su obra *Ética Nicomaquea*:

Lo que produce la dificultad es que lo equitativo es en verdad justo, pero no según la ley sino que es un enderezamiento de lo justo legal. La causa de esto está en que toda ley es general pero tocante a ciertos casos no es posible promulgar correctamente una disposición en general. En los casos, pues, en que de necesidad se ha de hablar en general, por más que no sea posible hacerlo correctamente, la ley toma en consideración lo que más ordinariamente acaece, sin desconocer por ello la posibilidad de error. Y no por ello es menos recta, porque el error no está en la ley ni en el legislador sino en la naturaleza del hecho concreto, porque tal es, directamente la materia de las cosas prácticas.

En consecuencia, cuando la ley hablare en general y sucediere algo en una circunstancia fuera de lo general, se procederá rectamente corrigiendo la omisión en aquella parte en que el legislador faltó y erró por haber hablado en términos absolutos, porque si el legislador mismo estuviere ahí presente, así lo habría declarado, y de haberlo sabido, así lo habría legislado .

Por tanto, lo equitativo es justo, y aun es mejor que cierta especie de lo justo, no mejor que lo justo en absoluto, sino mejor que el error resultante de los términos absolutos empleados por la ley. Y ésta es la naturaleza de lo equitativo: ser una rectificación de la ley en la parte en que ésta es deficiente por su carácter general.²⁷

La equidad es una rectificación de la ley en la parte en que ésta es deficiente por su carácter general; en materia tributaria por virtud del principio de equidad se impone al sistema el requisito de afectar con el mismo rigor a quienes se encuentran en la misma situación, de forma tal que puede afirmarse que la carga tributaria es igual para los iguales y desigual para los desiguales.²⁸

Ahora bien, en el sistema jurídico mexicano, este principio ha sido interpretado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación como una faceta de la garantía de igualdad, proyectada en el ámbito tributario.

La idea de igualdad ha sido una exigencia ética fundamental que ha preocupado profundamente a la ciencia política, a la filosofía moral, así como a la dogmática jurídica; el valor igualdad, es a la par que la libertad, de las más grandes aspiraciones de la humanidad; tan es así que la falta de este valor ha sido

²⁷ ARISTÓTELES, *Ética Nicomaquea*, Trad. Antonio Gómez Robledo; 20ª edición, México; Porrúa; 2004; pp. 96 y 97.

²⁸ SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, SISTEMA BIBLIOTECARIO; Memorias de los Seminarios de Derecho Constitucional Tributario 2005-2006 Libro Electrónico; op. cit; p. 324.

factor desencadenante de luchas y movimientos sociales, como la independencia norteamericana que fue coronada con la declaración de derechos de Virginia de 12 de junio de 1776; en la cual se señaló que “Ningún hombre o grupo de hombres tiene derecho a privilegio o ventajas exclusivas o separadas de la comunidad”²⁹.

El maestro Ignacio Burgoa comenta en torno al concepto de igualdad jurídica, que ésta se traduce en que varias personas, en número indeterminado, que se encuentre en una determinada situación, tengan la posibilidad y capacidad de ser titulares cualitativamente de los mismos derechos y de contraer las mismas obligaciones que emanan de dicho estado.³⁰

Respecto a la nota de ser concepto relacional, no se puede determinar la igualdad de un gobernado sin compararlo con otro; por tanto, en orden a dilucidar si existe o no igualdad entre dos gobernados, habrá de establecerse una relación de comparación entre éstos; nada es igual o diferente en sí mismo, sino referido a algo.

La igualdad es un derecho establecido, reconocido y tutelado en nuestra Constitución, a través de diversas regulaciones se protege al gobernado frente a los comportamientos discriminatorios de los poderes públicos, se extiende un abanico de protección que impera en distintos ámbitos en que se desarrollan las relaciones de supra a subordinación y, por ende, es alegable ante cualquier diferenciación de trato no suficientemente justificada, a efecto de que la igualdad sea restaurada y cobre plena eficacia normativa.

²⁹ *Ibidem*; p. 1406.

³⁰ BURGOA, Ignacio; *Garantías Individuales*; op. cit; p. 252.

En efecto, la garantía de igualdad es una nota implícita en toda la estructura constitucional y es el principio rector de múltiples preceptos que constituyen aplicaciones concretas de la misma.

Así por ejemplo, el párrafo primero del artículo 1 de la Constitución Federal prevé la igualdad en el disfrute de los derechos y garantías constitucionales establecidas; el párrafo tercero de dicho artículo establece la prohibición de discriminar por los motivos allí expresamente enumerados o por otros que impliquen un menoscabo para la dignidad humana o para los derechos y libertades de las personas; por su parte, el artículo 2, apartado B, de ese ordenamiento impone a los distintos órdenes territoriales de poder, el deber de establecer las instituciones y políticas necesarias para garantizar los derechos y el desarrollo de los pueblos indígenas con vistas a promover su igualdad de oportunidades y eliminar cualquier práctica discriminatoria; el artículo 4 especifica que el varón y la mujer son iguales ante la ley; los artículos 13, 14 y 17 garantizan de varios modos la igualdad de las personas sujetas a un proceso jurisdiccional; la fracción IV del artículo 31 establece las exigencias del principio de igualdad sobre el ámbito impositivo vía principio de equidad tributaria; y el artículo 123, apartado A), fracción VII, garantiza que para trabajo igual debe corresponder salario igual, sin tener en cuenta sexo ni nacionalidad.

Lo así considerado se refleja en el criterio 1a./J. 97/2006 de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicado en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXV, Novena Época, enero de 2007, página 231, que establece:

EQUIDAD TRIBUTARIA. CUANDO SE RECLAMA LA EXISTENCIA DE UN TRATO DIFERENCIADO RESPECTO DE DISPOSICIONES LEGALES QUE NO CORRESPONDEN AL ÁMBITO ESPECÍFICO DE APLICACIÓN DE AQUEL PRINCIPIO, LOS ARGUMENTOS RELATIVOS DEBEN ANALIZARSE A LA LUZ

DE LA GARANTÍA DE IGUALDAD. La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos prevé diferentes facetas de la igualdad y se refiere a ella tanto en un plano general como en el contexto de un ámbito material específico, sin establecer casos de excepción en su aplicación. Así, el artículo 31, fracción IV, constitucional proyecta las exigencias del principio de igualdad sobre el ámbito impositivo, es decir, la garantía de equidad tributaria es la manifestación del principio de igualdad en materia fiscal, por lo que no tiene menor o mayor valor que la igualdad garantizada en otros preceptos constitucionales. Por otra parte, debe tenerse presente que este Alto Tribunal ha delimitado el contenido de la garantía de equidad tributaria, precisando que ésta radica en la igualdad ante la misma ley tributaria de los sujetos pasivos de un mismo gravamen. En ese sentido, tratándose de disposiciones legales que no corresponden al ámbito específico de aplicación de la garantía de equidad tributaria -es decir, que no se refieren a contribuciones, exenciones o a la delimitación de obligaciones materialmente recaudatorias, así como en los casos de normas que tengan repercusión fiscal y sean emitidas por el Poder Ejecutivo- los argumentos que reclaman la existencia de un trato diferenciado o discriminatorio entre dos personas o grupos deben analizarse en el contexto más amplio, esto es, a la luz de la garantía de igualdad

En el mismo sentido la tesis 2ª. LXXXII/2008, de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

PRINCIPIO GENERAL DE IGUALDAD. SU CONTENIDO Y ALCANCE. El principio de igualdad tiene un carácter complejo en tanto subyace a toda la estructura constitucional y se encuentra positivizado en múltiples preceptos de la Constitución Política de los

Estados Unidos Mexicanos, que constituyen sus aplicaciones concretas, tales como lo artículo 1°; primer y tercer párrafo, 2° apartado B, 4°; 13, 14, 17, 31 fracción IV, y 123, apartado A, fracción VII. Esto es, los preceptos constitucionales referidos constituyen normas particulares de igualdad que imponen obligaciones o deberes específicos a los poderes públicos en relación con el principio indicado; sin embargo, tales poderes, en particular el legislador, están vinculados al principio general de igualdad, establecido, entre otros, en el artículo 16 constitucional, en tanto que éste prohíbe actuar con exceso de poder o arbitrariamente. Ahora bien, este principio, como límite a la actividad del legislador, no postula la paridad entre todos los individuos, ni implica necesariamente una igualdad material o económica real, sino que exige razonabilidad en la diferencia de trato como criterio básico para la producción normativa. Así del referido principio derivan dos normas que vincula específicamente al legislador ordinario: por un lado, un mandamiento de trato igual en supuestos de hecho equivalentes, salvo que exista un fundamento objetivo y razonable que permita darles uno desigual y por el otro, un mandato de tratamiento desigual, que obliga al legislador a establecer diferencias entre supuestos de hechos distintos cuando la propia constitución las imponga. De esta forma para que las diferencias normativas puedan considerarse apegadas al principio de igualdad es indispensable que exista una justificación objetiva y razonable, de acuerdo con estándares y juicios de valor generalmente aceptados, cuya pertinencia debe apreciarse en relación con la finalidad y efectos de la medida considerada, debiendo concurrir una relación de proporcionalidad entre los medios empleados y la finalidad perseguida.

Ahora bien, el principio general de igualdad como límite a la actividad del legislador, no postula la paridad entre todos los individuos, ni implica

necesariamente una igualdad material o económica real, sino que exige razonabilidad en la diferencia de trato, como criterio básico para la producción normativa; esa razonabilidad en la diferencia de trato es un criterio que determina cuándo es justo aplicar un trato igual a las personas y cuándo es justo un trato desigual; establece una metodología de aplicación del principio que reza “tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales”.

Como apunta el maestro Ignacio Burgoa en su obra Derecho Constitucional: *“... no puede afirmarse que la población de un Estado se encuentra como totalidad humana en única situación económica o cultural. Por lo contrario, en su seno surgen y se desenvuelve prolijamente diversas situaciones compuestas por un número indefinido de sujetos individualizados unidos cualitativamente por los mismos intereses pero diversificados cuantitativamente dentro de esta unidad.”*³¹

El artículo 31, fracción IV, constitucional, obliga al legislador a dictar leyes fiscales que resulten equitativas, entendiendo por equidad, una igualdad en sentido jurídico que se manifiesta en un tratamiento normativo desigual para desiguales e igual para los iguales en el mundo de la realidad socioeconómica.³²

Entonces, el principio de equidad tributaria es un criterio óptimo legitimador del tributo por virtud del cual los contribuyentes tienen certeza de que no se establecerán distinciones con el fin de hostilizar o favorecer arbitrariamente a determinadas personas o clases de personas; es decir, la equidad tributaria debe estar implícita en las leyes tributarias, con el fin de abolir prácticas de tratos preferenciales para los círculos cercanos a los gobernantes y evitar el abuso para con otros grupos por parte de la autoridad exactora.

³¹ BURGOA, Ignacio; *Derecho Constitucional Mexicano*; op. cit; p. 121.

³² *Ibidem*; p. 122.

Apoya las consideraciones vertidas el criterio jurisprudencial P./J. 24/2000 del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XI, marzo de 2000, página 35, cuyo rubro y texto son del tenor literal siguiente:

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

En efecto, el criterio de equidad tributaria previsto en el artículo 31, fracción IV, constitucional, prevé las exigencias del principio de igualdad sobre el ámbito impositivo, es decir, la garantía de equidad tributaria es la manifestación del principio de igualdad en materia fiscal, que constituye uno de los valores

superiores del orden jurídico, significa que tanto para la elaboración de las leyes o decretos, como en su posterior interpretación y aplicación, debe considerarse de la misma manera a quienes se encuentren en situaciones iguales entre sí, dándoles el mismo tratamiento, en razón de gozar de una situación semejante.

En este sentido, el criterio de equidad permite al legislador responder a la necesidad o la conveniencia de diferenciar situaciones distintas o darles un tratamiento diverso, porque la esencia de la equidad consiste no en proscribir diferenciaciones o singularizaciones, sino en evitar que éstas carezcan de justificación objetivamente razonable.

Es ilustrativo el criterio jurisprudencial P./J. 41/97, publicado en Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta V, Novena Época, junio de 1997, página 43.

EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS. El principio de equidad no implica la necesidad de que los sujetos se encuentren, en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad, sino que, sin perjuicio del deber de los Poderes públicos de procurar la igualdad real, dicho principio se refiere a la igualdad jurídica, es decir, al derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho porque la igualdad a que se refiere el artículo 31, fracción IV, constitucional, lo es ante la ley y ante la aplicación de la ley. De lo anterior derivan los siguientes elementos objetivos, que permiten delimitar al principio de equidad tributaria: a) no toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino que dicha violación se configura únicamente si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable; b) a iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas; c) no se prohíbe

al legislador contemplar la desigualdad de trato, sino sólo en los casos en que resulta artificiosa o injustificada la distinción; y d) para que la diferenciación tributaria resulte acorde con las garantías de igualdad, las consecuencias jurídicas que resultan de la ley, deben ser adecuadas y proporcionadas, para conseguir el trato equitativo, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador, superen un juicio de equilibrio en sede constitucional.

De esta forma, para que las diferenciaciones normativas puedan considerarse no discriminatorias, es indispensable que exista una justificación objetiva y razonable, de acuerdo con estándares y juicios de valor generalmente aceptados, cuya pertinencia debe apreciarse en relación con la finalidad y efectos de la medida considerada.

Sobre el particular, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación desarrolló la tesis jurisprudencial 2a./J. 31/2007, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, tomo XXV, marzo de 2007, página 334, que es del tenor literal siguiente.

EQUIDAD TRIBUTARIA. CRITERIOS PARA DETERMINAR SI EL LEGISLADOR RESPETA DICHO PRINCIPIO CONSTITUCIONAL. Los criterios generales para determinar si el legislador respeta el principio de equidad tributaria previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consisten en que: 1) exista una diferencia de trato entre individuos o grupos que se encuentren en una situación comparable (no necesariamente idéntica, sino solamente análoga); 2) de existir esa situación comparable, la precisión legislativa obedezca a una finalidad legítima (objetiva y constitucionalmente válida); 3) de reunirse ambos requisitos, la distinción constituya un medio apto y adecuado para conducir al fin u objetivo que el legislador quiere alcanzar, es decir, que exista una

relación de instrumentalidad entre la medida clasificatoria y el fin pretendido; y, 4) de actualizarse esas tres condiciones, se requiere, además, que la configuración legal de la norma no dé lugar a una afectación desproporcionada o desmedida de los bienes y derechos constitucionalmente protegidos. Por ende, el examen de constitucionalidad de una ley bajo el principio de equidad tributaria precisa de la valoración de determinadas condiciones, de manera escalonada, generando que el incumplimiento de cualquiera de éstas sea suficiente para estimar que existe una violación al indicado principio constitucional, haciendo innecesario el estudio de las demás.

Del criterio transcrito se desprende que la equidad tributaria en una ley se determina al analizar las siguientes condiciones: 1) exista una diferencia de trato entre individuos o grupos que se encuentren en una situación comparable (no necesariamente idéntica, sino solamente análoga); 2) de existir esa situación comparable, la precisión legislativa obedezca a una finalidad legítima (objetiva y constitucionalmente válida); 3) de reunirse ambos requisitos, la distinción constituya un medio apto y adecuado para conducir al fin u objetivo que el legislador quiere alcanzar, es decir, que exista una relación de instrumentalidad entre la medida clasificatoria y el fin pretendido; y, 4) de actualizarse esas tres condiciones, se requiere, además, que la configuración legal de la norma no dé lugar a una afectación desproporcionada o desmedida de los bienes y derechos constitucionalmente protegidos.

CAPÍTULO IV.

ESTUDIO DEL CONTENIDO Y ALCANCE DE LAS GARANTÍAS DE LEGALIDAD, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS, EN EL SISTEMA JURÍDICO MEXICANO.

Las relaciones jurídicas, en el marco del Estado de derecho, se rigen por una serie de normas y principios que le dan sentido y coherencia a todo el ordenamiento jurídico, formando con ello un sistema que tiene único y superior fundamento, la Constitución.

Es la fuente creativa de los órganos primarios del Estado, la demarcación de su competencia y responsabilidad básica del factor humano (servidores públicos); además, señala las directrices del sistema económico; prevé los derechos importantes para la sociedad, así como sus garantías y restricciones, consigna instituciones denominadas medios de control que hacen efectivas las disposiciones constitucionales; y, es la fuente de validez formal de todas las normas en el sistema jurídico.

De la lectura armónica del texto constitucional se advierten principios básicos que construyen y definen el proyecto y la estructura política de la república.¹

Lo anterior tiene fundamento en el principio de supremacía constitucional, previsto en el artículo 133, así como en los diversos 40 y 41, del propio Texto Fundamental.

¹ BURGOA, Ignacio; *Derecho Constitucional Mexicano*; op. cit; p. 358.

La importancia de tal principio radica en asegurar que la abundante normatividad que conforma el ordenamiento jurídico sea coherente, por gravitar toda alrededor de un cuerpo normativo.

El poder legislativo al dictar leyes, el ejecutivo reglamentos, circulares y al emitir actos de molestia y privación; y el judicial al substanciar y decidir los litigios que ante él se planteen, deben observar, escrupulosamente, los parámetros y lineamientos que les marca la Norma Suprema.

Sin embargo, si los poderes legislativo, ejecutivo o judicial en competencia ordinaria, los tribunales administrativos y del trabajo, emiten actos que no respeten los parámetros, lineamientos y garantías establecidos en la Carta Magna; tal acto de autoridad perturba la coherencia del ordenamiento jurídico.

Ante tal situación, cobran vigencia los medios de control constitucional; los cuales tienen la misión de proscribir del ordenamiento jurídico los actos contrarios al texto constitucional.

El artículo 105 constitucional prevé los medios de control de que conoce la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que son las controversias constitucionales y las acciones de inconstitucionalidad, define la legitimación para intentar tales medios y sus efectos, de obtener declaratoria de inconstitucionalidad.

A su vez, los artículos 103 y 107 prevén el juicio de amparo, que es un medio de control constitucional a instancia de parte agraviada, contra **leyes o**

actos que vulneren garantías individuales, cuyos efectos son relativos, es decir, sólo benefician al solicitante del amparo.

De este marco se advierte que la coherencia en el ordenamiento jurídico debe respetarse por los poderes legislativo, ejecutivo y judicial, en el ámbito de sus atribuciones, y en el eventual caso que el gobernado considere que algún acto de estas autoridades no acata el texto constitucional; entonces, tiene el derecho de acudir ante los tribunales federales competentes a fin de que analicen el acto y decidan si es coherente con la Norma Fundamental.

En este escenario de distribución de competencias, el Constituyente otorgó al legislador ordinario la facultad de crear el sistema tributario lo que implica definir cuáles son las contribuciones que, de acuerdo con las circunstancias sociales y económicas, la evolución de la administración pública y las responsabilidades que el Estado vaya asumiendo en la prestación y el mantenimiento de servicios públicos que aseguren el desarrollo integral de los individuos que componen la sociedad, deberán ser cobradas.

Por lo tanto, debe señalarse que la facultad de crear contribuciones pertenece al ámbito de facultades del legislador que como tal lleva aparejado un margen de configuración amplio, pero no ilimitado, pues tiene que observar en el dictado de esas leyes las garantías de proporcionalidad, equidad y legalidad; de manera que, estos aspectos de las leyes fiscales constituyen una garantía para el contribuyente y un parámetro y límite en la actuación del legislador.

La garantía de legalidad, en general, brinda certidumbre al gobernado, le asegura que el actuar de la autoridad estará sometido al control de las exigencias constitucionales, de ahí su importancia, pues en el marco del Estado de derecho evita el actuar despótico y arbitrario de la autoridad.

La garantía de legalidad referida al ámbito fiscal es de gran trascendencia, porque lo que está de por medio es el patrimonio de los gobernados, de ahí que la más mínima incertidumbre en cuanto a las circunstancias que generan el tributo dará paso a tensión social.

Tomando en consideración que es en la ley donde se establece el tributo, también debe ser en la ley donde se fijan sus elementos esenciales, porque la contribución se crea a través de hipótesis legales complejas, que deben considerar todos sus elementos para que ésta esté totalmente en la ley.

Sin embargo, de la lectura del artículo constitucional en comento **no se aprecia una verdadera garantía de legalidad**, pues sólo expresa “...de la manera [...] que dispongan las leyes.”, lo cual asegura al gobernado que las contribuciones se crearan en la ley, pero **no garantiza** que en esas leyes se deben definir los elementos esenciales del tributo o que deben ser redactadas de la manera más clara posible; empero, los gobernados han encontrado esa garantía al acudir al juicio de amparo, pues a partir de esas resoluciones se ha perfeccionado la garantía de mérito, prueba de ello es la producción jurisprudencial y de criterios aislados que se han elaborado al respecto, y lo que revela es que en realidad existe ambigüedad respecto a qué aspectos abarca la garantía que nos ocupa.

Evidentemente, si los tribunales federales, a través de su labor jurisdiccional, han tenido que interpretar la garantía de legalidad en materia de contribuciones, dándole el sentido en que ésta ha sido desarrollada, es porque los gobernados han sometido tal inquietud a su consideración, a través de la interposición del juicio de amparo.

En este punto se presenta **la propuesta de esta investigación que consiste en la conveniencia de que se adicione el artículo 31, fracción IV, constitucional**, con el fin de que desde el texto supremo se definan los parámetros que guían al legislador ordinario en el dictado de las leyes tributarias, lo anterior para mantener coherente el sistema jurídico en la medida en que sea en ese texto donde se establezcan de manera completa las garantías a favor de los gobernados, **con base en lo resuelto sobre el tema por los tribunales que integran el Poder Judicial de la Federación.**

Como quedó anotado en líneas precedentes, **la garantía de legalidad en materia de contribuciones**, tiene su origen en que : *“La certeza de lo que cada individuo tiene obligación de pagar es cuestión de importancia [...], que aun una desigualdad considerable en el modo de contribuir, no acarrea un mal tan grande [...] como la más leve incertidumbre en lo que se ha de pagar.”*

En efecto, la incertidumbre de lo que cada individuo debe pagar genera malestar en virtud de no saber exactamente las circunstancias que generarán el tributo, de manera que la ley fiscal se constituye como medio de seguridad y certeza jurídica para el contribuyente, porque estará cierto de que no se le cobrarán más contribuciones que las que prevea la ley.

De lo anterior se desprende que la hipótesis de causación de las contribuciones, el tiempo de su cobro, la forma de su pago, la cantidad adeudada, todo debe ser claro y preciso, para el contribuyente y para la autoridad administrativa, si ocurre lo contrario, entonces, cualquier persona sujeta a la obligación de contribuir estará más o menos sujeta a la interpretación, que de las leyes contributivas ambiguas, realice la autoridad administrativa.

Además, debe decirse que las leyes tributarias, por su complejidad y alta técnica jurídica, contable y financiera, pueden suscitar variados problemas interpretativos en el momento de su ejecución y aplicación; sin embargo, si no es

posible encontrar una interpretación razonable sobre cuáles puedan ser los elementos esenciales del tributo, se impone concluir que los mismos no fueron fijados.

Esas dos circunstancias demuestran que **la simple inserción de las contribuciones en leyes no constituye garantía alguna a favor del contribuyente ni límite o parámetro para el legislador** porque al ser la materia fiscal compleja, cabe la posibilidad de que la norma legal se torne incomprensible, de ahí deriva la inquietud de esta investigación que se traduce en **asegurar al gobernado, a través de la modificación al artículo constitucional que nos ocupa, que el legislador debe evitar fórmulas confusas en la definición de las contribuciones, o que representen la indefinición casi absoluta de un concepto relevante para el cálculo del tributo.**

Ante tal panorama **se propone** que se modifique la fracción IV del artículo 31 constitucional, lo anterior **se justifica** en que las garantías deben estar en la Constitución, además se debe procurar mantener la coherencia del sistema jurídico y la vigencia de texto fundamental.

La reforma propuesta **encuentra sustento** en la labor jurisdiccional de los tribunales que integran el Poder Judicial de la Federación, quienes, vía producción de criterios aislados y jurisprudenciales han creado una garantía de legalidad en materia de contribuciones que es válida en la medida en que genera certidumbre y certeza jurídica a favor del gobernado y orienta la labor del legislador ordinario en el aspecto que nos ocupa.

En efecto, la labor interpretativa de los referidos tribunales han dado un sentido amplio que asegura de mejor manera al gobernado, pues se ha establecido que no basta con la simple inserción de las contribuciones en ley, como podría deducirse de la actual redacción del artículo constitucional en comento, pues, de la lectura de las diversas tesis que se han desarrollado sobre el

tema, se desprende que es una exigencia que las contribuciones, además de provenir del órgano que tiene atribuida la función de crear leyes -aspecto formal-, también requiere que los elementos esenciales de los tributos, tales como el sujeto, objeto, base, tasa o tarifa y época de pago, se encuentren consignados en la ley de manera clara y concreta -aspecto material-; todo ello con la finalidad de proporcionar seguridad jurídica al contribuyente en el momento de cumplir sus obligaciones y evitar cualquier arbitrariedad por parte de las autoridades hacendarias en la determinación y cobro respectivos, según se desprende de la tesis de jurisprudencia de rubro: "IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCIÓN FEDERAL."; así como de la diversa de rubro: "IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY."

Han dicho los tribunales que integran el Poder Judicial de la Federación que el principio de legalidad en materia de contribuciones, además de asegurar que se cumpla una exigencia de orden formal, por cuya virtud se reserva al Congreso de la Unión -o su equivalente en las entidades federativas- como depositario constitucionalmente de la representación política de la voluntad general, la determinación de los elementos que conforman la obligación tributaria, también exige la previsión de fórmulas claras y concretas al momento de establecer la contribución.

Esto último implica que se prevean, en ley, todos los elementos que sirven de base para realizar el cálculo de una contribución, fijándolos con la precisión necesaria que, por un lado, impida el comportamiento arbitrario de las autoridades que directa o indirectamente participen en su recaudación y que, por otro, genere certidumbre al gobernado sobre qué hecho o circunstancia se encuentra gravado, cómo se calculará la base del tributo, qué tasa o tarifa debe aplicarse, cómo, cuándo y dónde se realizará el entero respectivo y, en fin, todo aquello que le permita conocer qué cargas tributarias le corresponden en virtud de la situación jurídica en que se encuentra o pretenda ubicarse.

Además, debe reflexionarse sobre el supuesto en que el legislador legitima a la autoridad administrativa para establecer un valor que trasciende al monto de las cargas tributarias de los gobernados, lo que ha sido explicado a través del principio de reserva de ley en materia de contribuciones.

Como quedó anotado, por virtud de este principio la autoridad administrativa fija valores que repercuten en la carga tributaria sin vulnerar la garantía de legalidad en materia de contribuciones.

Se ha dicho que si bien está reservado a la ley determinar los elementos esenciales del tributo, no menos cierto es que **la letra de la norma primaria puede depositar la determinación de ciertos aspectos que inciden en la cuantificación del hecho imponible a la autoridad administrativa**, lo cual, **no implica violación al principio de legalidad, pues lo que se busca es lograr la máxima fidelidad de la capacidad contributiva del sujeto pasivo.**

Lo anterior se refleja en la tesis de jurisprudencia 2a./J. 111/2000, de rubro: "LEGALIDAD TRIBUTARIA. LA CIRCUNSTANCIA DE QUE EL CÁLCULO DE ALGÚN ELEMENTO DE LAS CONTRIBUCIONES CORRESPONDA REALIZARLO A UNA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA NO CONLLEVA, NECESARIAMENTE, UNA TRANSGRESIÓN A ESA GARANTÍA CONSTITUCIONAL.", y en la tesis aislada 2a. CLXX/2002, de rubro: "LEGALIDAD TRIBUTARIA. SU ALCANCE CUANDO EL LEGISLADOR FACULTA A UNA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA PARA ESTABLECER EL VALOR DE UN FACTOR QUE INCIDE EN EL MONTO DE LA BASE GRAVABLE O EN LA CUANTÍA DE UNA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA ACCESORIA."

Asimismo, se desprende que, en casos excepcionales que así lo justifiquen, pueden existir remisiones a normas secundarias, siempre y cuando **tales remisiones hagan una regulación subordinada y dependiente de la ley**, y

además constituyan un **complemento de la regulación legal que sea indispensable por motivos técnicos o para el debido cumplimiento de la finalidad recaudatoria**. Dicho criterio se plasmó en la tesis aislada P. CXLVIII/97, de rubro: "LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DEL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY."

En abono a lo anterior, debe tomarse en consideración que, en el orden federal, los requisitos para ser diputado y senador no exigen nivel educativo; y los obligados por la garantía que se estudia son, precisamente, los diputados y senadores, por lo que es razonable establecer en términos claros y concretos cómo ellos cumplen con la garantía de legalidad en materia de contribuciones.

No se soslaya el hecho de que los órganos legislativos, trabajan en comisiones, y existen asesores; sin embargo, los obligados directos por la garantía en comento son los diputados y senadores; de ahí que sea imperativo que el texto constitucional especifique cómo el legislador cumple con la garantía de mérito.

Respecto a las garantías de proporcionalidad y equidad debe decirse que en la medida en que son respetados por el legislador hacen razonables las leyes contributivas, se da un trato igual a los iguales y desigual a los desiguales, y paga más quien mayor capacidad contributiva manifieste, esos son los parámetros que distribuyen la carga tributaria entre los gobernados.

Ahora bien, si un gobernado considera que una ley tributaria no respeta dichas garantías siempre tiene el derecho de acudir ante los tribunales competentes vía juicio de amparo para argumentar los motivos por los que tal ley es inconstitucional.

Esa tarea diaria es el control constitucional que realizan los tribunales competentes, de esa labor resultan **las bases que definen si una contribución es proporcional y equitativa**.

El control constitucional que realicen los órganos jurisdiccionales competentes consistirá en decidir si una ley tributaria cumple con las garantías de mérito, atendiendo a la contribución de que se trate y con relación al objeto que persigue (satisfacción del gasto público o fines extra fiscales; en resumen, si esa contribución ayudará a que el estado funcione).

Lo anterior por diversas razones, la primera de ellas, la realidad de que desde el poder público deben ser definidos los parámetros sobre los cuáles se evaluará la proporcionalidad y equidad de una ley en materia de contribuciones; no puede dejarse tal aspecto al arbitrio de los contribuyentes.

La segunda, porque de una interpretación sistemática de la Constitución, específicamente, de sus artículos 94, 103, 105 y 107, se advierte que el absoluto intérprete de la Constitución es el Poder Judicial de la Federación, de ahí, que los tribunales que lo integran a través de la labor jurisdiccional sean los encargados de analizar si las contribuciones creadas por el legislador son o no proporcionales y equitativas.

En efecto, los tribunales del Poder Judicial de la Federación tienen la función de interpretar la ley suprema, pues así se desprende del texto del artículo 94, párrafo octavo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que establece:

Artículo 94. Se deposita el ejercicio del Poder Judicial de la Federación en una Suprema Corte de Justicia, en un Tribunal Electoral, en Tribunales Colegiados y Unitarios de Circuito y en Juzgados de Distrito.

(:..)

La ley fijará los términos en que sea obligatoria la jurisprudencia que establezcan **los tribunales del Poder Judicial de la Federación sobre interpretación de la Constitución**, leyes y reglamentos federales o locales y tratados internacionales celebrados por el

Estado Mexicano, así como los requisitos para su interrupción y modificación.

Luego, en el caso que nos ocupa, es incuestionable que la proporcional y equidad de una ley no puede ser definida en abstracto, de ahí que cada ley necesita ser analizada para saber si respeta o no dichas garantías.

Sin embargo, la lectura de diversas tesis aisladas y jurisprudenciales revela que las leyes tributarias que establezcan impuestos son proporcionales si respetan la capacidad contributiva del contribuyente, así se desprende del criterio jurisprudencial 2a./J. 23/2002 de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, localizable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XV, abril de 2002, página 501, de rubro: *NÓMINAS. LA FRACCIÓN VIII DEL ARTÍCULO 178 DEL CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL (VIGENTE PARA EL AÑO 2001) VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA AL INCLUIR EL PAGO POR CONCEPTO DE INDEMNIZACIÓN POR DESPIDO O TERMINACIÓN DE LA RELACIÓN LABORAL DENTRO DEL OBJETO IMPOSITIVO DETERMINADO COMO REMUNERACIÓN AL TRABAJO PERSONAL SUBORDINADO.*

En el mencionado criterio se declaró que el impuesto sobre nóminas previsto en el artículo 178 del Código Financiero del Distrito Federal, vigente en dos mil uno, es inconstitucional por violación al principio de proporcionalidad porque si el legislador al crear tal tributo eligió como objeto del mismo las erogaciones destinadas a remunerar el trabajo personal subordinado, y precisó en varias fracciones diferentes conceptos o tipos de pagos que deberán considerarse incluidos como base del impuesto, entre ellos, las indemnizaciones por despido o terminación de la relación laboral, según se instituye en la fracción VIII; tal circunstancia es inconstitucional, porque si la institución que el legislador eligió como indicador fue el gasto que se realiza por un trabajo personal subordinado, y las indemnizaciones por despido o terminación de la relación laboral no son remuneraciones al trabajo

personal subordinado, sino que constituyen para el primer supuesto el pago de una compensación que resarcirá los daños y perjuicios derivados del incumplimiento del contrato de trabajo, y en el segundo supuesto tienen como propósito ayudar económicamente al trabajador o a su familia, entonces tales circunstancias no gravan realmente la erogación por trabajo personal subordinado, lo que las convierte en desproporcionales.

Otro ejemplo lo constituye el criterio 1a. LXXXIV/2008 de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicado en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXVIII, agosto de 2008, página 46, de rubro: *CONSOLIDACIÓN FISCAL. EL ARTÍCULO 68, FRACCIÓN I, INCISO E), DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA VIGENTE EN 2005, AL CONDICIONAR LA DISMINUCIÓN DE LAS PÉRDIDAS POR ENAJENACIÓN DE ACCIONES AL MONTO DE LAS GANANCIAS OBTENIDAS POR EL MISMO CONCEPTO, VIOLA LA GARANTÍA DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.*

La inconstitucionalidad del artículo 68, fracción I, inciso E), vigente en dos mil cinco, radicó en que al contribuyente que tributaba el impuesto sobre la renta en el régimen de consolidación fiscal no se le permitía disminuir las pérdidas que llegarán a reportar por la adquisición y enajenación de acciones y, por ende, al no poder disminuir de sus ingresos acumulados tales pérdidas, entonces dichos ingresos no reflejaban de manera fidedigna su capacidad contributiva.

Por otro lado la jurisprudencia 2a./J. 107/2000 de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XII, Novena Época, diciembre de 2000 página 415 de rubro *TENENCIA O USO DE VEHÍCULOS. EL ARTÍCULO 15-B DE LA LEY QUE REGULA EL IMPUESTO RELATIVO VIOLA LAS GARANTÍAS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL (LEGISLACIÓN VIGENTE EN MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y SIETE).* Establece que si el artículo 15-

B de la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos, vigente en mil novecientos noventa y siete, establece que tratándose de vehículos usados de fabricación nacional o importados, el impuesto será el que resulte de multiplicar el importe del impuesto causado en el ejercicio fiscal inmediato anterior por el factor de ajuste, que será el que resulte de multiplicar el factor de actualización por el factor que le corresponda conforme a los años de antigüedad del vehículo, entonces, esa circunstancia viola las garantías de proporcionalidad y equidad tributarias, toda vez que el impuesto que regula no atiende a la capacidad económica de los tenedores o usuarios de los vehículos y es inequitativo, al no impactar proporcionalmente el patrimonio de los sujetos que cuentan con un vehículo de mayor valor económico.

La jurisprudencia P./J. 130/2006 del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXIV, Noviembre de 2006, página 6, de rubro: *RENTA. EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN XII, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL LIMITAR LA DEDUCCIÓN DE LOS GASTOS DE PREVISIÓN SOCIAL, VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2003)*, determinó la inconstitucionalidad de dicho precepto.

El pleno de la corte llegó a tal conclusión pues consideró que el numeral 31, fracción XII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del uno de enero de dos mil tres, obliga a los sujetos a contribuir al gasto público conforme a una situación económica y fiscal que no refleja su auténtica capacidad contributiva, toda vez que les impone determinar una utilidad que realmente no reporta su operación, en el entendido de que los pagos que una empresa realiza por concepto de gastos de previsión social ciertamente trascienden en la determinación de su capacidad contributiva.

Además, consideró que es desproporcional el hecho de que para que el contribuyente pueda deducir los gastos de previsión, éste tenga que tomar en cuenta elementos como la manera en que se formalizó la relación laboral, las condiciones en la que se presta el servicio, o el monto del salario mínimo correspondiente, habida cuenta que son elementos que no indican la capacidad contributiva del gobernado.

La lectura sistemática de los criterios preinsertos permite concluir que un impuesto transgrede la garantía de proporcionalidad si no respeta la capacidad contributiva del contribuyente; esto porque si el presupuesto de un impuesto es un hecho de naturaleza económica en forma de situación o movimiento de riqueza, entonces es necesaria una estrecha relación en el hecho que se va a gravar y la cantidad que el contribuyente tendrá que erogar, por lo que en este punto cobra importancia identificar la capacidad contributiva del gobernado, es decir, determinar su potencialidad real para contribuir al gasto público.

En otros términos, de conformidad con este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad de cada sujeto pasivo, esto es, en función de su potencialidad real para contribuir a los gastos públicos, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos.

También se revisan criterios que establecen casos en que no se violan los principios tributarios constitucionales, en este tenor en la jurisprudencia 2a./J. 127/2007 de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXVI, agosto de 2007 página 569, de rubro: *RENTA. EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN III, SEGUNDO PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, QUE ESTABLECE LOS REQUISITOS PARA DEDUCIR LOS GASTOS EN EL CONSUMO DE COMBUSTIBLES PARA*

VEHÍCULOS MARÍTIMOS, AÉREOS Y TERRESTRES, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA, se consideró que el hecho de que el citado precepto estableciera como requisito para la procedencia de las deducciones que se respalden con documentación que reúna los requisitos señalados en las disposiciones fiscales relativas a la identidad y domicilio de quien la expida, así como de quien adquirió el bien respectivo o recibió el servicio, y que tratándose del consumo de combustibles para vehículos marítimos, aéreos o terrestres, el pago deberá efectuarse mediante cheque nominativo del contribuyente, tarjeta de crédito, de débito o de servicios o a través de los monederos electrónicos autorizados conforme al indicado numeral, aun cuando dichos consumos no excedan el monto de \$2,000.00, **no transgrede el principio de proporcionalidad tributaria** contenido en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, **ya que no propicia una modificación de la capacidad contributiva del contribuyente**, en razón de que no le priva del acceso a las deducciones, sino que esos requisitos corresponden a un aspecto formal, el cual responde a la necesidad de tener un mayor control sobre el consumo de combustibles, la fiscalización y la facilidad administrativa para efectuar o acreditar las deducciones de los contribuyentes y, en consecuencia, sobre el cálculo de la base gravable, por lo cual no se limita el derecho del contribuyente a efectuar deducciones.

Es decir, la circunstancia de que para poder realizar deducciones que se respaldan con documentación, la legislación fiscal exija que esa documentación cumpla ciertos requisitos no modifica ni afecta de manera alguna la capacidad contributiva del gobernado, pues tal circunstancia sólo es una exigencia de índole formal, que se justifica en la necesidad de que las autoridades fiscalizadores tengan un control sobre los contribuyentes.

De la lectura de las jurisprudencias 2a./J. 131/2007, 2a./J. 3/2008, 2a./J. 57/2007, 2a./J. 111/2006, 2a./J. 24/2005, 2a./J. 79/2007 de rubros,

respectivamente: “VALOR AGREGADO. EL ARTÍCULO 4o.-C DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL OTORGAR UN TRATO DIFERENCIADO ENTRE DETERMINADAS INSTITUCIONES DEL SISTEMA FINANCIERO Y LOS DEMÁS CONTRIBUYENTES DEL IMPUESTO RELATIVO, PARA EFECTOS DEL CÁLCULO DE LA PROPORCIÓN ACREDITABLE, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (DECRETO PUBLICADO EL 1o. DE DICIEMBRE DE 2004)”; “VALOR AGREGADO. LA DISTINTA FORMA DE ENTERAR EL TRIBUTO POR PARTE DE LOS CONTRIBUYENTES DEL RÉGIMEN GENERAL Y DE LOS PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES PREVISTA EN EL ARTÍCULO 2o.-C DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2005)”. “ADQUISICIÓN DE INMUEBLES. LA FRACCIÓN XII DEL ARTÍCULO 137 DEL CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL QUE ESTABLECE REGLAS SOBRE EL IMPUESTO RELATIVO, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA”;. “TENENCIA O USO DE VEHÍCULOS. LA TARIFA CONTENIDA EN EL ARTÍCULO 5o., FRACCIÓN I, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, NO TRANSGREDE LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2005)”; “VALOR AGREGADO. EL ARTÍCULO 29, FRACCIÓN VII, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL ESTABLECER LA TASA DEL 0% POR LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE HOTELERÍA Y CONEXOS REALIZADA POR EMPRESAS HOTELERAS A TURISTAS EXTRANJEROS QUE INGRESEN AL PAÍS PARA PARTICIPAR EXCLUSIVAMENTE EN CONGRESOS, CONVENCIONES, EXPOSICIONES O FERIAS A CELEBRARSE EN MÉXICO, MEDIANTE EL CUMPLIMIENTO DE DETERMINADOS REQUISITOS, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2004)”. “RENTA. EL SÉPTIMO PÁRRAFO DE LA FRACCIÓN XXVI DEL ARTÍCULO 32 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA AL EXCLUIR A LOS INTEGRANTES DEL SISTEMA

FINANCIERO DEL LÍMITE DE LAS DEUDAS CON RESPECTO AL CAPITAL”.; se desprenden las siguientes características de la equidad tributaria:

a) Que puede existir una diferencia de trato entre individuos o grupos que se encuentren en una situación comparable (no necesariamente idéntica, sino solamente análoga) en lo relativo al sistema que establezca un impuesto para su cálculo.

b) Que de existir esa diferencia de trato, se advierta, ya en la exposición de motivos en del sistema del impuesto que obedece a un medio apto y adecuado para conducir al fin u objetivo que el legislador quiere alcanzar, es decir, que exista una relación de instrumentalidad entre la medida clasificatoria y el fin pretendido.

En resumen, el principio de equidad tributaria previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución, consiste fundamentalmente en que los sujetos pasivos de un tributo deben recibir un trato idéntico en lo concerniente a la hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etcétera, debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables, según la capacidad económica de cada contribuyente, para que de esta manera se observe el principio de proporcionalidad. De ahí que la equidad tributaria significa que los sujetos de la contribución, deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que establece y regula dicho tributo, que contiene los rasgos esenciales siguientes:

a) No toda desigualdad de trato en la ley supone una infracción al artículo 31, fracción IV, de la Constitución, sino que dicha infracción la produce sólo aquella desigualdad que introduce una diferencia entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales, y que carece de una justificación objetiva y razonable.

b) El principio de igualdad tributaria exige que a iguales supuestos de hecho se apliquen iguales consecuencias jurídicas, debiendo considerarse desiguales dos supuestos de hecho cuando la utilización o introducción de elementos diferenciadores sea arbitraria o carezca de fundamento racional.

c) El principio de igualdad no prohíbe al legislador ordinario cualquier desigualdad de trato, sino sólo aquellas desigualdades que resulten artificiosas o injustificadas por no venir fundadas en criterios objetivos y suficientemente razonables de acuerdo con juicios de valor generalmente aceptados y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales.

d) Para que la diferenciación tributaria resulte constitucionalmente lícita, no basta con que lo sea el fin que con ella se persigue, sino que es indispensable, además, que las consecuencias jurídicas que resultan de tal disposición sean adecuadas y proporcionadas a dicho fin, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que se produce y el fin pretendido por el legislador superen un juicio de equilibrio en sede constitucional

CONCLUSIONES

PRIMERA. La constitución en su parte dogmática prevé derechos importantes para la sociedad mexicana, establece su contenido esencial y los límites lógicos que restringen su ejercicio derivados de la necesidad de armonizar los derechos y obligaciones de todos los integrantes de la sociedad. Al amparo de esos derechos los gobernados desarrollan su vida y diversas relaciones jurídicas con otros integrantes de la sociedad y con las autoridades estatales, en estas últimas relaciones, la autoridad actúa en un plano de superioridad derivado del poder de impero y de las facultades que le confiera la ley, por esto tiene la posibilidad de efectuar actos de molestia o privación sobre los derechos del gobernado; sin embargo, tales actos no pueden ser arbitrarios o caprichosos porque están sometidos al control de las exigencias constitucionales como la fundamentación y motivación, la garantía de audiencia y debido proceso, esa es una característica destacada del Estado de derecho.

Dichos derechos son conocidos como garantías individuales por denominarse así el capítulo respectivo en que se contienen dentro del texto constitucional; sin embargo, tal denominación no es la mas conveniente en la medida en que garantizar significa asegurar y los derechos de mérito, por sí mismos, no aseguran algo al gobernado, la garantía de su vigencia se encuentra en los medios de tutela que prevé la Constitución, específicamente, el juicio de amparo, pues a través de ese juicio es que los gobernados pueden reclamar la violación por parte de las autoridades a los derechos reconocidos en la Constitución.

Los derechos de referencia no son absolutos, por lo tanto el Constituyente fijó su contenido y restricciones a su ejercicio, pues en la sociedad tienen que conciliarse el interés público con el privado, de manera que la autoridad puede limitar el ejercicio de derechos del gobernado, pero esa limitación no puede ser arbitraria.

SEGUNDA. Entre los derechos constitucionales protegidos y limitados en la Constitución se encuentra el de propiedad privada, el artículo 27 establece que a dicha propiedad se le podrán imponer las modalidades que dicte el interés público, los diversos 14 y 16 prevén cómo debe ser el acto de autoridad que pretenda afectar dicho derecho, y el artículo 31, fracción IV, establece la obligación del gobernado consistente en comprometer su propiedad para sufragar el gasto público, esa obligación se establece en leyes, que como actos de autoridad deben cumplir con las garantías constitucionales, específicamente, las de legalidad, proporcionalidad y equidad.

En suma, el Constituyente de 1917 confirió al legislador ordinario la facultad de crear el sistema tributario a través de la configuración de las contribuciones que en cada época y dependiendo de la necesidad social deberá el gobernado pagar.

Las contribuciones inciden sobre la propiedad privada de los gobernados porque es de ahí donde egresa la cantidad destinada a pagar el tributo respectivo.

TERCERA. La obligación de contribuir debe ser cubierta por los gobernados pues es el precio de vivir en sociedad y beneficiarse de los servicios que presta el Estado; sin embargo, la contribución debe pesar sobre el patrimonio de cada gobernado de manera que no se convierta en ruinosa o exorbitante, porque entonces se estarían vulnerando los derechos constitucionales de propiedad y seguridad jurídica, porque ¿Qué derecho de propiedad puedo ejercer sobre aquello de lo que puede disponer la autoridad cuando le plazca? es decir, existe un límite entre que la obligación de contribuir puede pasar de ser el pago justo que debe hacer el gobernado por vivir en sociedad a un acto de autoridad que vulnera los derechos de propiedad privada y seguridad jurídica.

Para asegurar que la contribución sea siempre el pago justo que debe hacer el gobernado por vivir en sociedad, el Constituyente de 1917 previó como

garantías a su favor y parámetro para la autoridad legislativa, el que las contribuciones deben crearse en leyes ser proporcionales y equitativas.

Resulta interesante anotar que desde la Constitución de Cádiz de 1812 se previó que las contribuciones debían ser proporcionales, y aunque esa época se previó que dicha proporcionalidad debía ser con relación a los gastos que se decretarán por las cortes para el servicio público; tal circunstancia revela que la proporcionalidad es una característica que se ha exigido de las leyes fiscales porque hace razonable al tributo.

CUARTA. La Constitución dice que es obligación de los mexicanos contribuir *de la manera [...] que dispongan las leyes*.

Está es la garantía de legalidad prevista en el texto fundamental, de su lectura pueden existir dos interpretaciones:

1. El legislador cumple con las garantía de legalidad tributaria si establece la contribución en ley, es decir, que provenga del órgano que tiene atribuida la función de crear leyes (aspecto formal), por establecer la contribución en ley puede entenderse que sólo la mencione o prevea algunos de sus elementos esenciales y deje la creación de otros a la autoridad administrativa.
2. El legislador cumple con las garantía de legalidad tributaria si establece la contribución en ley, **además**, los elementos esenciales de aquélla, tales como el sujeto, objeto, base, tasa o tarifa y época de pago de manera clara y concreta (aspecto material); todo ello con la finalidad de proporcionar seguridad jurídica al contribuyente en el momento de cumplir sus obligaciones y evitar cualquier arbitrariedad por parte de las autoridades hacendarias en la determinación y cobro respectivos

La última interpretación constituye una garantía de legalidad en materia tributaria más fuerte, pues asegura al gobernado que no sólo se mencionaran en leyes las contribuciones (aspecto formal de la ley tributaria), sino además que en esas leyes se especificarán los elementos que las configuran de manera clara y concreta (aspecto material de la ley tributaria), máxime que su cumplimiento defectuoso tiende a generar actos de molestia y, en su caso, la emisión de sanciones que afectan la esfera jurídica del contribuyente.

De manera que es válido concluir que la Constitución prevé ambiguamente la garantía de legalidad en materia de contribuciones, pues no especifica si en la ley deben fijarse o no los elementos esenciales del tributo. Tal ambigüedad genera incertidumbre para los gobernados, quienes, a través del juicio de amparo reclaman las leyes tributarias y, como consecuencia de la resolución de esos medios de defensa, los tribunales competentes han perfeccionado la garantía de legalidad inicialmente prevista en el artículo 31 fracción IV.

Así se afirma en razón de que de una revisión a los criterios jurisprudenciales y tesis aisladas se observa que la legalidad en materia de contribuciones no se colma con la simple inserción del tributo en ley, pues, además, se exige al legislador que prefiera las fórmulas claras sobre las complejas y que sea en la ley donde se establezcan los elementos esenciales del tributo, aceptando el principio de reserva de ley relativo en materia tributaria.

QUINTA. No puede estimarse colmada la garantía de contribuciones con su previsión en ley, por lo que debe establecerse en la Constitución que el legislador tiene la obligación de fijar los elementos que configuran la contribución de una manera clara y concreta.

Además, las condiciones bajo las cuales el gobernado debe contribuir tienen que estar en ley por respeto al principio de auto imposición del tributo que implica que la contribución provenga de la auto limitación que hace el gobernado a

través de los representantes populares; y porque la ley es el medio idóneo para generar certidumbre y seguridad jurídica.

En suma, la simple mención de la contribución en ley no basta, porque la contribución se crea sólo si se fijan sus elementos esenciales y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante.

SEXTA.- Las garantías deben estar plasmadas en la Constitución, no basta su integración y perfeccionamiento en criterios jurisprudenciales, por lo que la Carta Magna debe ser modificada en el aspecto que nos ocupa para vincular plenamente al órgano legislativo, obligándolo a configurar el sistema tributario de una manera clara y concreta, para mantener la supremacía constitucional y la coherencia en el sistema jurídico.

Derivado de lo anterior se propone modificar el texto constitucional para quedar de la siguiente manera:

TEXTO VIGENTE	PROPUESTA
<p>Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:</p> <p>I. (...)</p> <p>IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan</p>	<p>Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:</p> <p>I. (...)</p> <p>IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, <u>de manera equitativa, a quienes se encuentren en la misma situación,</u></p>

las leyes.

proporcional a la capacidad contributiva del particular y de acuerdo con los elementos esenciales de las contribuciones establecidos en las leyes respectivas.

Por eso en esta investigación se aborda el tema de por qué es importante la garantía de legalidad en materia de contribuciones, qué circunstancias de la materia fiscal la hacen particular, además de su aspecto histórico, y el resultado de este análisis hace concluir que la interpretación, que en realidad es un perfeccionamiento de la garantía referida, que han realizado los tribunales que integran el Poder Judicial de la Federación es válida y suficiente para proponer que se inserte en el texto constitucional, porque es ahí donde las garantías deben estar.

No se propone que se describa detalladamente el significado de cada palabra en las leyes fiscales, lo que se plantea es que en el texto constitucional se precisen en forma razonable, de manera que cualquier persona de entendimiento ordinario pueda saber a qué atenerse respecto de sus obligaciones fiscales, porque no se puede pretender que se llegue al absurdo de exigir que el legislador defina, como si formulara un diccionario, cada una de las palabras que emplea, pero tampoco se puede permitir que las leyes fiscales se formulen mediante tecnicismos propios de las ramas contables y financieras que las hagan ininteligibles para la mayoría de la población.

SEXTA. La justificación de la propuesta para modificar la Constitución en el aspecto que nos ocupa se encuentra en la necesidad de reforzar la estructura del sistema tributario, dando mayor seguridad y certeza jurídica a los contribuyentes, es decir para proteger mejor derechos de los gobernados, además, los términos en que se propone no son improvisados, porque de hecho ya funciona así la legalidad tributaria, pero su fundamento no debe ser la producción jurisdiccional, sino la Constitución.

OCTAVA. El concepto proporcionalidad en el campo jurídico significa un criterio de interpretación de leyes que es útil para determinar hasta qué punto es válido que una norma comprometa o restrinja el ejercicio de un derecho fundamental para los gobernados.

Se dice que una ley es proporcional si al comprometer o restringir el ejercicio de un derecho lo hace persiguiendo un objetivo legítimo para la colectividad; si la medida legislativa que va a restringir o comprometer el ejercicio de ese derecho lo hace en la medida necesaria y es la menos perjudicial para el derecho en cuestión y, finalmente, si los fines por lo que se restringe o compromete el derecho fundamental sí se concretan con la norma examinada.

En el sistema jurídico mexicano este criterio es reconocido por el texto constitucional en el artículo 31, fracción IV; la exigencia de que las leyes tributarias sean proporcionales aseguran al gobernado que la contribución no será ruinosa ni exorbitante, pues se le cobrará lo justo por vivir en sociedad.

Las leyes que expide el legislador ordinario tienen presunción de constitucionalidad; sin embargo, a través de los medios de control constitucional, especialmente el juicio de amparo, el gobernado tiene el derecho de hacer valer argumentos ante los tribunales competente que evidencien la inconstitucionalidad de alguna ley.

NOVENA. El criterio para identificar la proporcionalidad de las contribuciones depende de la naturaleza específica de cada una de ellas, y para determinar si son o no proporcionales se debe realizar el análisis concreto de la ley en cuestión.

DÉCIMA. La equidad de las leyes tributarias es la proyección de la garantía de igualdad en materia impositiva, y es el derecho de todo gobernado a recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho; no se prohíbe al

legislador prever diferencia de tratos entre contribuyentes, pero si lo realiza, en respeto de la garantía en comento, la diferenciación debe estar justificada.

En efecto, la equidad se configura como uno de los valores superiores del ordenamiento jurídico, lo que significa que ha de servir de criterio básico de la producción normativa y de su posterior interpretación y aplicación. La conservación de este principio, sin embargo, no supone que todos los gobernados sean iguales, con un patrimonio y necesidades semejantes, ya que no se desconocen las diferencias que pueden surgir por desigualdades materiales y económicas; entonces, lo que se persigue con la equidad tributaria es evitar que existan normas que, llamadas a proyectarse sobre situaciones de igualdad de hecho, produzcan como efecto de su aplicación la ruptura de esa igualdad al generar un trato discriminatorio entre situaciones análogas, o bien, propiciar efectos semejantes sobre personas que se encuentran en situaciones dispares, lo que se traduce en desigualdad jurídica

BIBLIOGRAFÍA

LIBROS.

ARISTÓTELES, *Ética Nicomachea*, Trad. Antonio Gómez Robledo; 20ª edición, México; Porrúa; 2004.

ARRIOJA VÍZCAÍNO Adolfo; *Derecho Fiscal*; 4ª reimpresión a la 19ª Edición; Themis; México 2007.

BERNAL PULIDO, Carlos; *El Principio de Proporcionalidad y los Derechos Fundamentales*; 3ª edición; España; CEPC; 2007.

BIDART CAMPOS, J. Germán; *El Derecho de la Constitución y su Fuerza Normativa*, México; Ediar-UNAM; 2003.

BRAVO, GONZALES Agustín y BRAVO VALDEZ Beatriz; *Derecho Romano Primer Curso*; 17ª edición; México Porrúa; 2000.

BURGOA, Ignacio; *Derecho Constitucional*; 17ª edición; México; Porrúa; 2005.

BURGOA, Ignacio; *Garantías Individuales*; 40ª edición; México; Porrúa ; 2008.

CARPISO, Jorge; *La Constitución Mexicana de 1917*; 12ª edición; México; Porrúa; 2000.

e

CARRANCO ZÚÑIGA, Joel; *Juicio de Amparo Inquietudes Contemporáneas*; México; Porrúa; 2005.

CONGRESO DE LA UNIÓN, CÁMARA DE DIPUTADOS, L LEGISLATURA; *Los Derechos del Pueblo Mexicano; México a través de sus constituciones*, Tomo V; 2ª Edición; México; Manuel Porrúa 1978.

DIEP DIEP, Daniel; *El Tributo y La Constitución*, México, Editorial Pac; 1999.

FLORES ZAVALA, Ernesto; *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*; 34ª edición; México; Porrúa; 2004.

FRANCISCO DE LA GARZA, Sergio; *Derecho Financiero Mexicano*; 25ª Edición; México Editorial Porrúa; 2003.

GIULIANI FONROUGE M. Carlos; *Derecho Financiero Volumen 1*, 8ª Edición; Argentina, Editorial Desalma; 2003.

JARACH, Dino; *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*; 2ª edición, Argentina., editorial Abeledo-Perrot, 1996.

MARGAIN MANAUTOU, Emilio; *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*; 18ª Edición; Porrúa; México;2005.

QUINTANA VALTIERRA, Jesús y ROJAS YÁÑEZ, Jorge; *Derecho Tributario Mexicano*; 4ª edición; Editorial Trillas; México; 1999.

Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación; *Proyecto Tipo Relativo A Costo De Lo Vendido, asuntos fallados por La Primera Sala De La Suprema Corte De Justicia De La Nación, en sesión de dos de marzo de dos mil siete* México, Documento informativo para consulta de los órganos jurisdiccionales; consultable en . portalconsejo.com; intranet.

RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl; *Derecho Fiscal*; 2ª edición; México, Editorial Oxford University Press; 2006.

ROLLA, Giancarlo; [*Derechos fundamentales, Estado democrático y justicia constitucional*](#); [en línea], México, Instituto de Investigaciones Jurídicas; 2002; serie ensayos jurídicos, núm. 7, Formato HTML, Disponible en Internet: <http://www.bibliojuridica.org/libros/libro.htm?l=209>, ISBN 968-36-9818-2.

SANCHEZ GIL, Rubén, *EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD*; [en línea]; México Instituto de Investigaciones Jurídicas; 2007; Formato html, Disponible en Internet: <http://www.bibliojuridica.org/libros/libro.htm?l=2422>; **ISBN 970-32-3939-0**;

SMITH, Adam; *Investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones*; 8ª reimpresión; México; Fondo de Cultura Económica; 1994.

SPISSO R. Rodolfo; *Derecho Constitucional Tributario*; 2ª edición; Argentina; Depalma; 2000.

SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN; *Colección Garantías Individuales-1 Parte General*; México; Coordinación de compilación y sistematización de tesis de la Suprema Corte de Justicia de la Nación; 2003.

SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN; *Colección Garantías Individuales-2 Parte Garantías de Seguridad Jurídica*; México; Coordinación de compilación y sistematización de tesis de la Suprema Corte de Justicia de la Nación; 2003.

SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN - TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA; *La interpretación constitucional de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en materia tributaria, 1986-2000*; Tomo II; México; Coordinación General de Compilación y Sistematización de Tesis de la Suprema Corte de Justicia de la Nación; 2001

SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, SISTEMA BIBLIOTECARIO; *Memorias de los Seminarios de Derecho Constitucional Tributario 2005-2006* Libro Electrónico; México; Dirección General de la Coordinación de Compilación y Sistematización de Tesis; 2007; T. II.

TENA RAMÍREZ, Felipe; *Leyes Fundamentales de México 1808-1999*, 22ª Edición; México, Porrúa; 1999

JURISPRUDENCIA.

TEMA: DEFINICIÓN GARANTÍAS INDIVIDUALES.

RUBRO: GARANTÍAS INDIVIDUALES. Criterio de la Tercera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicado en el Semanario Judicial de la Federación LXXIV, Quinta Época, página 2536.

RUBRO: GARANTÍAS INDIVIDUALES. Criterio de la de la Segunda Sala del alto tribunal, publicado en el Semanario Judicial de la Federación XL, Quinta Época, página 360.

RUBRO: 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. Jurisprudencia P.J/130/2007.

TEMA: Naturaleza de la obligación de contribuir.

RUBRO: OBLIGACIONES SOLIDARIAS. OBEDECEN A UN DEBER DE SOLIDARIDAD. Tesis 1a. CXIX/2006 de la Primera Sala de la Suprema Corte

de Justicia de la Nación, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo: XXIV, julio de 2006 página 335.

TEMA: Definición de gato público.

RUBRO: GASTO PÚBLICO. tesis aislada 2a. IX/2005 de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXI, enero de 2005, página 605.

RUBRO: DESTINO AL GASTO PÚBLICO. LA CARACTERÍSTICA DE ESE PRINCIPIO TRIBUTARIO SE DETERMINA POR SU OBJETO MATERIAL Y NO POR EL TIPO DE ENTIDAD PÚBLICA QUE LO OPERE, tesis aislada 1a. CXXIII/2005, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXII, octubre de 2005, página 696.

TEMA: LEGALIDAD TRIBUTARIA

RUBRO: IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY. Tesis aislada 162, del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en el Apéndice de 1995, Tomo I, parte Suprema Corte de Justicia de la Nación, Séptima Época, página 165.

RUBRO: IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCIÓN FEDERAL. Tesis aislada 168 del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en el Apéndice de 1995, Tomo I, parte Suprema Corte de Justicia de la Nación, Séptima Época, página 169.

RUBRO: LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DEL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY. Tesis P. CXLVIII/97, del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta VI, Novena Época, Noviembre de 1997, página 78.

RUBRO: LEGALIDAD TRIBUTARIA. EL HECHO DE QUE LA DETERMINACIÓN, EL CÁLCULO O PUBLICACIÓN DE ALGÚN ELEMENTO DE LAS CONTRIBUCIONES CORRESPONDA REALIZARLO A UNA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA, NO CONSTITUYE POR SÍ MISMO UNA TRANSGRESIÓN A ESE PRINCIPIO CONSTITUCIONAL. Tesis 1a. XXVII/2006, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXIII, Novena Época, febrero de 2006, página 630.

RUBRO: LEGALIDAD TRIBUTARIA. EL EXAMEN DE ESTA GARANTÍA EN EL JUICIO DE AMPARO, ES PREVIO AL DE LAS DEMÁS DE JUSTICIA FISCAL. Tesis P./J. 77/99, del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicado en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo X, agosto de 1999, página 20.

RUBRO: PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD. SON REQUISITOS DE NATURALEZA DISTINTA CON LOS CUALES DEBEN CUMPLIR LAS LEYES FISCALES. Tesis de jurisprudencia 3a./J. 4/9, publicada en el Semanario Judicial de la Federación VII, Novena Época, febrero de 1991, página 60.

RUBRO: PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTICULO 31, FRACCION IV, CONSTITUCIONAL. Criterio jurisprudencial del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicado en el Semanario Judicial de la Federación 187 – 192, primera parte, página 113.

RUBRO: CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS. Tesis P.J. 109/99 del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en la foja 22 del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo X, noviembre de 1999.

RUBRO: PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES. Tesis del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en el .Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo: XVII, mayo de 2003, página 144.

RUBRO: DERECHOS TRIBUTARIOS POR SERVICIOS. SU EVOLUCIÓN EN LA JURISPRUDENCIA y DERECHOS POR SERVICIOS. SU PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD SE RIGEN POR UN SISTEMA DISTINTO DEL DE LOS IMPUESTOS. Tesis P./J. 41/96 y P./J. 2/98 del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicadas en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomos IV y VII, julio de 1996 y enero de 1998, páginas 17 y 41.

TEMA: EQUIDAD TRIBUTARIA.

RUBRO: EQUIDAD TRIBUTARIA. CUANDO SE RECLAMA LA EXISTENCIA DE UN TRATO DIFERENCIADO RESPECTO DE DISPOSICIONES LEGALES QUE NO CORRESPONDEN AL ÁMBITO ESPECÍFICO DE APLICACIÓN DE AQUEL PRINCIPIO, LOS ARGUMENTOS RELATIVOS DEBEN ANALIZARSE A LA LUZ DE LA GARANTÍA DE IGUALDAD. Tesis 1a./J. 97/2006, de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicado en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXV, Novena Época, enero de 2007, página 231.

RUBRO: PRINCIPIO GENERAL DE IGUALDAD. SU CONTENIDO Y ALCANCE. Tesis 2ª. LXXXII/2008, de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, aprobada en sesión de cuatro de junio de dos mil ocho, sin publicación.

RUBRO: IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL. Criterio jurisprudencial P./J. 24/2000 del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XI, marzo de 2000, página 35.

EJECUTORIA.

EJECUTORIA DEL AMPARO EN REVISIÓN 307/2007. del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación XXVII, Novena Época, abril de 2008; p. .805; (registro ius 20915).

LEGISLACIÓN.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Código Fiscal de la Federación.

DICCIONARIOS.

¹ INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS; *Diccionario Jurídico Mexicano* Tomo I-O; México, Porrúa- UNAM; 2007.

INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS; *Diccionario Jurídico Mexicano*. T. D-H; México; Porrúa- UNAM, 2007.

REAL ACADEMIA ESPAÑOLA. *Diccionario de la Lengua Española*, Tomo II, 22^a edición, Espasa Calpe, 2001.