



---

---

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

**ANÁLISIS DE LOS PRINCIPIOS  
CONSTITUCIONALES  
DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD,  
SU IMPACTO ECONÓMICO, POLÍTICO Y  
SOCIAL EN MÉXICO**

TESIS QUE PARA OBTENER EL GRADO DE:  
**MAESTRO EN DERECHO**

PRESENTA EL:  
**LIC. JULIO ALEJANDRO HERNÁNDEZ GALINDO**

*DIRECTORA DE TESIS:*  
**DRA. ANA ELOISA HEREDIA GARCÍA**



**MAYO 2010**



Universidad Nacional  
Autónoma de México



**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.

## DEDICATORIAS

---

***A mi esposa Margarita:***

*Por ser la motivación e inspiración de seguir adelante, además de ser mi ejemplo de fortaleza y superación.*

***A mi hijo Julio Alejandro:***

*Quien es mi adoración y constituye la razón de continuar pese a la adversidad, y saber que tengo un lugar en su corazón.*

***A mis padres Alejandro y Graciela:***

*Quienes a lo largo del tiempo me han llenado con su cariño, confianza y apoyo para emprender un nuevo proyecto y llegar a culminarlo.*

***A mi hermana Diana Graciela:***

*Mi ser querido que ha pesar de la distancia, ha trascendido en mi vida profesional y ha sido una consejera a la hora de ser padre.*

## AGRADECIMIENTOS

---

**UNAM:**

*Por ser la Institución que me abrió sus puertas y tener el privilegio nuevamente, de estudiar en sus aulas y con ello, ser un alumno egresado del posgrado de la Máxima Casa de Estudios de nuestro país.*

**Dra. Ana Eloisa Heredia García**

*Mi asesora, por su profesionalismo como maestra y consejera, construyendo una guía en el camino de la presente investigación.*

**Lic. Braulio Ramírez Reynoso**

*Por su gran calidad humana y el apoyo tan manifiesto que he tenido de su persona, misma que inspira confianza y liderazgo.*

**Lic. Rogelio Cepeda Cervantes**

*Por ser la persona quien confió en mi trabajo y me brindó la oportunidad de iniciar un nuevo proyecto académico en mi vida profesional.*

*A mis profesores de la Maestría en Derecho que han compartido sus experiencias, vivencias y conocimientos, originando con ello exaltar mi espíritu universitario.*

## ABREVIATURAS UTILIZADAS

---

|           |   |
|-----------|---|
| CFF       | Código Fiscal de la Federación.   |
| DOF       | Diario Oficial de la Federación.  |
| Ed.       | Editorial.  |
| ed.       | editorial.  |
| IEPS      | Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.                             |
| IMSS      | Instituto Mexicano del Seguro Social.                                       |
| INFONAVIT | Instituto del Fonda Nacional de la Vivienda para los Trabajadores.          |
| ISAN      | Impuesto sobre Automóviles Nuevos.  |
| ISSSTE    | Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado. |
| ISTUV     | Impuesto sobre Tenencia y uso de Vehículos.                                 |
| IVA       | Impuesto al Valor Agregado.   |
| PIB       | Producto Interno Bruto  |
| SCJN      | Suprema Corte de Justicia de la Nación.                                     |

## TABLA DE CONTENIDO

---

|                    |    |
|--------------------|----|
| Introducción ..... | IX |
|--------------------|----|

### **CAPÍTULO I MARCO HISTÓRICO DEL DERECHO CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO**

|   |           |
|---|-----------|
| <b>1.1 Las contribuciones a través de la historia .....</b>   | <b>2</b>  |
| 1.1.1 La prehistoria .....  | 2         |
| 1.1.2 Roma .....  | 5         |
| 1.1.3 Edad Media .....  | 6         |
| 1.1.4 Época moderna .....   | 7         |
| <br>  |           |
| <b>1.2 Las contribuciones en México .....</b>   | <b>9</b>  |
| 1.2.1 El tributo en el México prehispánico .....  | 9         |
| 1.2.2 Época precolonial .....   | 13        |
| 1.2.3 Época Colonial .....  | 17        |
| 1.2.4 El régimen tributario en el México Independiente .....  | 23        |
| 1.2.5 El reconocimiento constitucional de las contribuciones .....  | 25        |
| <br>  |           |
| <b>1.3 Antecedentes del artículo 31, fracción II en la Constitución de 1857 .....</b>                               | <b>29</b> |
| 1.3.1 Interpretación del artículo 31, fracción II de la Constitución de 1857<br>Primera Época .....                 | 33        |
| 1.3.2 El criterio de Ignacio L. Vallarta sobre los principios de<br>proporcionalidad y equidad. Segunda Época ..... | 33        |
| 1.3.3 Breve referencia de los principios de proporcionalidad y equidad en<br>la Tercera Época .....                 | 36        |
| 1.3.4 Breve referencia de los principios de proporcionalidad y equidad en<br>la Cuarta Época .....                  | 38        |

|  |    |
|--|----|
| <b>1.4 El artículo 31, fracción IV en la Constitución de 1917</b> .....                            | 40 |
| 1.4.1 Aprobación del artículo 31, fracción IV .....  | 41 |
| 1.4.2 La interpretación del artículo 31, fracción IV .....   | 42 |
| <b>1.5 Los principios de proporcionalidad y equidad en materia tributaria en el siglo XX</b> ..... | 43 |
| 1.5.1 Criterio sobre proporcionalidad y equidad en la Quinta Época .....                           | 44 |
| 1.5.2 Criterio sobre proporcionalidad y equidad en la Sexta Época .....                            | 48 |
| 1.5.3 Criterio sobre proporcionalidad y equidad en la Séptima Época ....                           | 50 |
| 1.5.4 Criterio sobre proporcionalidad y equidad en la Octava Época .....                           | 53 |

## **CAPÍTULO II DERECHO CONSTITUCIONAL Y DERECHO TRIBUTARIO**

|  |     |
|--|-----|
| <b>2.1 Derecho Constitucional y Derecho Tributario</b> .....           | 56  |
| 2.1.1 Su relación .....  | 67  |
| 2.1.2 Límite constitucional al ordenamiento fiscal .....               | 72  |
| <b>2.2 Los principios constitucionales de las contribuciones</b> ..... | 78  |
| 2.2.1 Principio de generalidad .....                                   | 78  |
| 2.2.2 Principio de uniformidad .....                                   | 80  |
| 2.2.3 Noción de justicia .....   | 80  |
| 2.2.4 Principio de justicia impositiva .....                           | 81  |
| 2.2.5 Principio de seguridad jurídica .....                            | 82  |
| 2.2.6 Principio de legalidad tributaria .....                          | 82  |
| 2.2.7 Principio de proporcionalidad .....                              | 83  |
| 2.2.8 Principio de equidad .....                                       | 84  |
| <b>2.3 Noción constitucional de contribución</b> .....                 | 85  |
| <b>2.4 El contenido de las contribuciones</b> .....                    | 88  |
| 2.4.1 Los derechos .....   | 89  |
| 2.4.2 La contribución especial .....                                   | 91  |
| 2.4.3 Aportaciones de seguridad social .....                           | 93  |
| 2.4.4 El impuesto .....  | 95  |
| 2.4.4.1 Validez constitucional de los impuestos .....                  | 99  |
| 2.4.4.2 Clasificación de los impuestos .....                           | 100 |

|  |     |
|--|-----|
| <b>2.5 La relación jurídico-tributaria</b> .....                         | 102 |
| 2.5.1 El objeto y fuente del tributo .....                               | 103 |
| 2.5.2 Hecho Generador y Hecho Imponible .....                            | 104 |
| 2.5.3 El nacimiento de la obligación fiscal .....                        | 106 |
| 2.5.4 Los sujetos de la obligación jurídico-tributaria .....             | 108 |
| 2.5.4.1 Sujeto activo .....  | 108 |
| 2.5.4.2 Sujeto pasivo .....  | 110 |
| 2.5.4.3 Terceros .....   | 111 |
| <br>   |     |
| <b>2.6 La recaudación fiscal en México</b> .....                         | 112 |
| 2.6.1 La Hacienda Pública .....  | 115 |
| 2.6.2 El gasto público como justificación de la recaudación fiscal ..... | 117 |
| 2.6.3 La actividad financiera del Estado .....                           | 119 |
| 2.6.4 El poder tributario del Estado .....                               | 123 |

**CAPÍTULO III**  
**RELACIÓN ENTRE GARANTÍAS INDIVIDUALES, DERECHOS**  
**FUNDAMENTALES, DERECHOS HUMANOS Y**  
**EL DERECHO TRIBUTARIO**

|  |     |
|--|-----|
| <b>3.1 ¿Qué es una Garantía Individual?</b> .....                                  | 132 |
| <b>3.2 ¿Qué son los Derechos Fundamentales?</b> .....                              | 138 |
| <b>3.3 Garantías y Garantismo</b> .....  | 144 |
| 3.3.1 Breve referencia de la clasificación del Garantismo de Luigi Ferrajoli ..... | 147 |
| <b>3.4 Derechos Humanos y Garantías Individuales</b> .....                         | 150 |
| <b>3.5 Derechos Humanos y Derecho Tributario</b> .....                             | 154 |
| <b>3.6 Garantismo y Derecho Tributario</b> .....                                   | 163 |
| <b>3.7 Garantías Individuales y derechos de los contribuyentes</b> .....           | 170 |
| <b>3.8 ¿Existe una nueva forma de entender los deberes tributarios?</b> .....      | 176 |



**CAPÍTULO IV**  
**ANÁLISIS DE LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE**  
**PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD, SU IMPACTO**  
**ECONÓMICO, POLÍTICO Y SOCIAL EN MÉXICO**

|  |     |
|--|-----|
| <b>4.1 Criterios de la SCJN sobre los principios de Proporcionalidad y</b>   |     |
| <b>Equidad</b> .....   | 184 |
| 4.1.1 Proporcionalidad .....   | 185 |
| 4.1.2 Equidad .....  | 189 |
| 4.1.3 Diferencias .....  | 192 |
| <br>   |     |
| <b>4.2 Reinterpretación de los Principios de Proporcionalidad y</b>  |     |
| <b>Equidad</b> .....   | 196 |
| 4.2.1 La capacidad contributiva y económica como factores que inciden<br>en la reinterpretación de los principios de proporcionalidad y<br>equidad ..... | 201 |
| 4.2.2 Referencia internacional de los principios de proporcionalidad y<br>equidad .....  | 207 |
| 4.2.2.1 Estados Unidos de América .....  | 207 |
| 4.2.2.2 España .....   | 210 |
| 4.2.2.3 América Latina .....   | 213 |
| <br>   |     |
| <b>4.3 La desigualdad económica</b> .....  | 216 |
| 4.3.1 Crecimiento económico y pobreza .....  | 219 |
| 4.3.2 ¿El aumento y/o creación de impuestos constituye una solución<br>para reactivar la economía mexicana? .....  | 225 |
| 4.3.3 Panorama general para una mejor recaudación .....  | 234 |
| <br>   |     |
| <b>4.4 La crisis económica y el impacto real</b> .....   | 236 |
| 4.4.1 ¿Qué podemos hacer ante la crisis económica? .....   | 238 |
| 4.4.2 El impacto en la economía familiar .....   | 244 |
| <br>   |     |
| <b>4.5 El porvenir de un Garantismo económico, político y social</b> .....   | 249 |
| <br>   |     |
| <b>Conclusiones</b> .....  | 256 |
| <br>   |     |
| <b>Propuesta</b> .....   | 260 |
| <br>   |     |
| <b>Fuentes de consulta</b> .....   | 263 |

## INTRODUCCIÓN

En México, hemos sido testigos de diversos cambios en diferentes ámbitos como lo son el político, económico y social, los cuales son de vital trascendencia en la vida de una Nación. Es por ello, que en el tema que abordamos encontraremos estos tres ámbitos, que en lo personal los llamaría pilares, ya que de éstos depende el buen funcionamiento de una sociedad, así como de la sana convivencia de los individuos que la integran. El quehacer legislativo en los distintos órdenes es en si mismo difícil, de ello no escapan la Constitución y las normas de carácter tributario, más aún, en este campo específico la terminología usualmente utilizada por el legislador se torna en ocasiones arbitraria, dando origen a situaciones confusas y contradictorias, ya que, generalmente, dicha terminología tiene más de una acepción. Así, el inapropiado uso de los términos constitucionales y tributarios ha favorecido a la dificultad en el cumplimiento de la Ley.

El análisis integral de las disposiciones antes referidas, suele representar en nuestro medio, una tarea bastante difícil, como consecuencia por un lado, de las adecuaciones legislativas a que están expuestas de manera permanente y en ocasiones fuera de todo contexto, y por otro, a la complementación que las autoridades administradoras realizan y en general, a la dispersión de los ordenamientos con ellas vinculadas.

Actualmente se viven tiempos de crisis en las distintas esferas sociales, debido a la incertidumbre económica que a nivel mundial se ha desatado. Entre las circunstancias que ha provocado este fenómeno se encuentran: la constante

amenaza de guerra, atentados terroristas, narcotráfico e incluso desastres naturales entre otras. Ésta situación aqueja, sin lugar a dudas, a las grandes potencias, pero en relación a los países que aún se encuentran en la clasificación de “subdesarrollados o tercermundistas”, logran generar caos, pánico y zozobra por la falta de estabilidad que ensombrece su “futuro”. Es por ello que una Nación subdesarrollada debe considerar entre sus objetivos más importantes, el lograr una posición económica estable, para que posea la solidez y capacidad suficientes, al enfrentar los problemas que surjan sin necesidad de correr el riesgo de derrumbarse en cualquier momento.

Por tal circunstancia, la hipótesis que trataremos de demostrar con la integración de cada uno de los capítulos será: si la creación y/o aumento de los impuestos constituye una violación a los principios constitucionales de proporcionalidad y equidad en materia tributaria, origina una afectación a las garantías individuales, lo que provoca a su vez, un impacto económico, político y social en nuestra población.

La “salvación” que se ha venido generando a lo largo de estos años ha sido indudablemente el constante aumento de impuestos, así como de nuevas situaciones gravables para generar “más y mejores recursos” que tanto se requieren. Sin embargo, en la búsqueda de los mismos, se olvidan, de que en México una parte considerable de la población carece de recursos económicos para afrontar diversas problemáticas, aquejada ya por problemas políticos, sociales y económicos, pretendiendo que dichos sectores paguen impuestos más altos o incluso nuevos afectando con ello la economía familiar, lo cual resulta irónico y por demás ilógico. Es decir, para contrarrestar un mal, el Estado pretende crear una “realidad alterna”, lo cual constituye un agravante para la situación que vive la población mexicana.

Estas circunstancias motivan que quienes por razones de estudio o trabajo tenemos que interpretar un concepto o dar solución a un problema de esta

naturaleza, debemos de allegarnos de diversos elementos tales como leyes, resoluciones, criterios y todo tipo de antecedentes que contribuyan al fin perseguido. Para estudiar y comprender en toda su magnitud cualquier ley, no es insuficiente el análisis pormenorizado de los preceptos contenidos en su articulado, en virtud de la vinculación normal existente entre los diferentes ordenamientos legales que confirman el sistema jurídico de nuestro país.

De esta manera, la comprensión, y en su caso, su aplicación plena, depende de las posibilidades de acceso a otras leyes con ellas relacionadas, así como a los pronunciamientos emitidos en la materia que nos ocupa por parte la Suprema Corte de Justicia de Nación, así como también, las interpretaciones que realizan los expertos en la materia sobre el tema que nos ocupa.

La metodología que emplearemos durante el desarrollo de la investigación estará comprendida por la utilización del método deductivo, en el que se tomará como fundamento algunos principios o conocimientos generales sobre el Derecho Constitucional y Derecho Tributario, que serán aplicables para inferir conclusiones particulares en el área de estudio; asimismo, se empleará el método inductivo como complemento al método deductivo, ya que del estudio de cada acontecimiento en particular, se llegará a conclusiones generales; en este tipo de trabajos, no puede quedar de lado el estudio a través del método dialéctico en el que necesariamente existirá una confrontación de ideas a través de diversas posturas, teorías y pensamientos, surgiendo así nuevas e innovadoras formas de disertar sobre el tema en cuestión; por último trabajaremos de manera sistemática al ordenar los diferentes conceptos, leyes, argumentos, justificaciones, criterios jurisprudenciales, agrupándolos en sistemas coherentes, con la finalidad de obtener una serie de relaciones y dependencias de las partes que integran el presente estudio.

El material empleado en el contenido de nuestro trabajo, se encuentra sustentando principalmente en fuentes documentales como son: legislación,

doctrina, criterios de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) y de los Tribunales Colegiados, etc., asimismo, se consultaron artículos de revistas y páginas Web especializadas en la materia, que trataban aspectos relacionados con mi investigación.

Nuestro trabajo consta de cuatro capítulos, a lo largo de los cuales abordaremos un estudio sobre el tema principal que he intitulado “**Análisis de los Principios Constitucionales de Proporcionalidad y Equidad, su impacto económico, político y social en México**”. Es difícil dejar a un lado cualquier investigación fuera del campo de estudio de la historia, ya que dentro de la popular división entre ciencias y letras o humanidades, se tiende a clasificar a la historia entre las disciplinas humanísticas junto con otras ciencias sociales (también denominadas ciencias humanas); o incluso se le llega a considerar como un puente entre ambos campos, al incorporar la metodología de éstas a aquéllas, por ende, el capítulo primero del presente trabajo, abarca los tópicos referentes a las contribuciones a través de la historia, tratando de manera cronológica los aspectos que se han ido generando, por otro lado, las contribuciones en nuestro país lo tratamos de tal forma, en la que analizamos el tributo en el México Prehispánico hasta el reconocimiento constitucional de las mismas, todo ello nos da la apertura de un gran escenario para llegar a los antecedentes de lo que hoy es nuestro artículo 31, fracción IV Constitucional, observando periódicamente como ha ido evolucionando, transformando e interpretando los principios de proporcionalidad y equidad.

Por lo que respecta al capítulo segundo, estará integrado por la relación existente entre el Derecho Constitucional y el Derecho Tributario, una vez determinada dicha relación, se procederá a enunciar los principios constitucionales de las contribuciones manejados por la doctrina, asimismo, se estudiará y analizará el contenido jurídico-doctrinal de las contribuciones (derechos, contribución especial, aportaciones de seguridad social e impuestos), determinando a su vez, el contenido de la relación-jurídico tributaria, finalizando

con las generalidades de la recaudación fiscal en México, encontrando figuras como la Hacienda Pública, el Gasto Público, la Actividad Financiera del Estado y el Poder Tributario, temas que deben ser abordados para una mejor comprensión y análisis de nuestro tema, llegando con ello, a una serie de elementos que con el propósito de adecuar los ordenamientos legales tributarios, observemos características fundamentales de nuestro sistema impositivo.

El capítulo tercero estará comprendido por un marco conceptual en el que englobaremos lo relativo a las garantías individuales, derechos fundamentales, derechos humanos y la relación entre estos con el Derecho Tributario, veremos sus semejanzas y diferencias, así como su cercanía y adaptación al sistema tributario, asimismo, analizaremos y reflexionaremos sobre una forma de entender los deberes que tenemos a este respecto.

Por otra parte, en el capítulo cuarto entraremos al análisis de los principios de proporcionalidad y equidad, su impacto económico-social en México, partiendo de los criterios de la Suprema Corte de Justicia de la Nación respecto a los principios aludidos, ello con la finalidad de llegar a una reinterpretación de los mismos, basándonos como factores determinantes para ello, tanto en la capacidad contributiva como económica del contribuyente, realizando a su vez, una breve referencia en el ámbito internacional sobre los multicitados principios. Asimismo, no dejaremos a un lado un tema que necesariamente repercute en la esfera político-social de nuestro país, me refiero a la desigualdad económica y ciertos aspectos que la rodean como lo son el crecimiento económico y la pobreza, tópicos estos últimos, que concatenaremos con la finalidad de llegar a un panorama general para hablar de una mejor recaudación por parte de Gobierno Federal. En este orden de ideas, se realizará un análisis sobre la crisis económica y el impacto real que representa, sobre todo en el núcleo familiar y sabremos si es posible hablar de un garantismo económico-social.

Hoy en día, los mexicanos observamos las medidas que se imponen para recaudar más dinero, sobre todo las dirigidas a la parte de la población conocida como “cautivos”. Sin embargo, hasta ahora no se observa un verdadero cambio que pudiese denotar esa “justicia tributaria” que tanto requiere este país, para que sea posible aspirar a una verdadera distribución de la riqueza.

Es aquí donde radica la importancia de un Sistema Tributario que satisfaga las necesidades de un país como México, que logre proveerlo de los recursos necesarios para implementar las soluciones a los problemas que lo aquejan y sobretodo, que lo realice sin empeorar la situación de aquellos que ya viven en la pobreza. Para materializarlo resulta necesario analizar las bases sobre las cuales está fincado el sistema actual y me refiero a los principios de proporcionalidad y equidad que actualmente son los que regulan la recaudación en México.

Así pues resulta urgente un análisis comparativo de estos principios constitucionales, para implementar un verdadero cambio en la forma de recaudar del Estado mexicano, ya que el simple hecho de que se necesite más dinero no es un justificante sólido para la creación y/o aumento de impuestos, por citar la solución más próxima para nuestro Gobierno. De seguir por este camino, sólo se logrará que los pobres sean aún más pobres, lo cual desencadenaría, a través de la expresión de su inconformidad, otra serie de conflictos económicos, políticos y sociales tal vez de proporciones aún mayores de las que hemos sido testigos.

# CAPÍTULO I

---

## MARCO HISTÓRICO DEL DERECHO CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO

*Pagar un cinco o diez por ciento de lo que uno gana como empresa o a nivel personal es razonable para sostener las cuatro cosas que sí debe hacer el Estado. Pagar más es una confiscación ilegítima que justifica el empleo de cualquier estrategia internacional para evitar semejante robo.*

**Luis Ricardo Mequinenza**  
**Economista español (1959-)**



## **1.1 Las contribuciones a través de la historia**

### **1.1.1 La prehistoria**

Tal y como pudiere pensarse, los impuestos aparecen con el mismo hombre pues es palpable la tendencia que ha seguido la humanidad en cuanto a la conocida ley del más fuerte, el poderoso ha aprovechado tal posición para que el débil en la mayoría de los casos le aporte tributos, así pues se puede decir que los tributos hacen su aparición en una manera anárquica.

Esto compagina con la teoría de Maslow al considerar que existe un ser superior o Dios, esta situación ha motivado que ciertos momentos el poderoso se valga de ello para obtener un mejor provecho personal.

Así mismo, el concepto de la contribución es tan antiguo como la misma humanidad, puesto que al ser una característica de nuestra especie el desarrollarse en grupo, también lo es la contribución que cada integrante del grupo ha de realizar para mantenerle.

Así, desde la época en estudio, cada integrante de los grupos sociales humanos que se desarrollaron en diferentes puntos del globo terráqueo, contribuía para que el grupo del que formaba parte se mantuviera, ya que el individuo era incapaz de sobrevivir fuera de su grupo social.

En éste mismo sentido, el fenómeno religioso ha sido aprovechado a tal modo que en la antigüedad se hacia prácticamente imposible la defraudación de tributos ya que se consideraba que si alguien no cumplía con su deber de pagar, pesarían sobre las calamidades que iban desde enfermedades, demonios, hasta la muerte.

El fenómeno religioso no solo fue de trascendencia en las civilizaciones prehistóricas, posteriormente muchas culturas basaron el pago o rendimiento de un tributo a los que ellos idealizaban o consideraban sus dioses.

Así pues desde antes de la aparición de la civilización (entendiendo por ésta como la organización social de nuestra conceptualización actual y moderna) han existido los tributos.<sup>1</sup> En las primeras civilizaciones como la egipcia ya existían los tributos para el faraón. En esta época también hace su aparición la más antigua forma de tributar: el trabajo personal; tal es el caso de la construcción de la pirámide del rey Keops, los Egipcios también manejaban un control de declaraciones de impuestos de frutos y animales. Este pueblo demostraba su control fiscal para operar con recibos, el cobro de los tributos. Dichos recibos consistían en piezas de cerámica que servían como comprobante de pago de determinados tributos.

A medida que los grupos sociales se desarrollaron inventando y fabricando instrumentos que les facilitaran su sobrevivencia, compartiendo descubrimientos y transformando sus relaciones internas al generarse los primeros atisbos de lo que ahora conocemos como división del trabajo, la contribución va acomodándose a las nuevas circunstancias.

Posteriormente, cuando la solidez de los grupos sociales permite el desarrollo de su propia individualización, la contribución se torna dual, al surgir la necesidad de la contribución comunitaria que cada grupo social debía realizar para mantener al clan, de cara a la contribución que cada integrante de un grupo social determinado debía realizar para mantener la supervivencia de ese grupo. Así, conforme se acentúa el desarrollo de la individualización del grupo social frente a la comunidad de grupos sociales, en la misma proporción se acentúa la diferenciación entre los conceptos de contribución individualizada y contribución comunitaria, debiendo los individuos responder tanto a su grupo social de origen,

---

<sup>1</sup> [www.carreradederecho.mx](http://www.carreradederecho.mx). Consulta el 20 de agosto de 2006.

al igual que a la comunidad de la que su grupo social formaba parte, generándose las primeras manifestaciones de lo que ahora se llama derecho social y derecho público.<sup>2</sup> Este proceso de desarrollo se generó a lo largo de miles de años, y en su gestación participaron muchas generaciones.

Durante todos esos años, la práctica contributiva constituyó la base de la sobrevivencia de los grupos sociales y, posteriormente, de la comunidad de grupos sociales, ya que uno de los más importantes factores en la evolución de dichos grupos ha sido la práctica instintiva del apoyo mutuo, sin la cual los grupos sociales humanos hubiesen sucumbido ante la agresividad y adversidad del medio.

Gracias a esa particular cualidad tan arraigada en los grupos humanos, pudieron éstos sobrevivir superando sus deficiencias frente a otras especies del reino animal cuyos individuos pueden considerarse físicamente superiores. Seguramente no todos los grupos sociales humanos desarrollaron a un mismo nivel este instinto, lo que trajo como resultado su aniquilamiento, porque hay que hacer hincapié en que el apoyo mutuo, en tanto factor de la evolución, no se refiere tanto a la especie en sí sino a su manifestación, misma que en el caso de la especie humana se presenta bajo la organización grupal, por lo que el apoyo mutuo debe ser entendido como el instinto de protección que se genera dentro del grupo social, y no dentro de la especie en sí. De aquí que los individuos se sintieran instintivamente comprometidos con los integrantes de su grupo social, mas no con los integrantes de otro grupo humano, al que podían ver incluso como enemigo. El individuo contribuía con su grupo social más no con la especie humana, categoría ésta por completo ininteligible para los seres humanos de los tiempos prehistóricos.

Más tarde, cuando la solidez de las comunidades de grupos sociales permite el desarrollo del criterio de la individualización de los integrantes de cada

---

<sup>2</sup> <http://www.antorcha.net/biblioteca>. Consulta del 28 de febrero de 2007.

grupo social, se genera una profunda transformación en las relaciones entre los individuos y su grupo social de origen; entre los individuos y la comunidad de grupos sociales de referencia; entre el grupo social y los demás grupos sociales; y, finalmente, el grupo social y la comunidad de grupos sociales, surgiendo los cimientos de lo que ahora se llama derecho privado, derecho social y derecho público.

Así, conforme las relaciones entre los grupos sociales se volvieron más complejas, la práctica contributiva, incapaz de abarcar la cada vez más enredada realidad social, favorece el surgimiento y desarrollo del criterio tributario, mismo que no la va a desplazar, sino que tendría que enfrentar las nuevas situaciones generadas por las transformaciones producidas en el enrejado social. El criterio de la contribución se mantendrá y continuará desarrollándose junto al de la tributación.

### **1.1.2 Roma**

Definitivamente, al referirnos a la cultura romana en el aspecto tributario, debemos hacer especial énfasis en reconocer, que es en ésta cultura donde se sientan las bases para la regulación de la materia tributaria, que incluso siguen vigentes en nuestros días.

Es precisamente en Roma donde surgen los términos tales como *aerarium*, *tributum*, *fiscus*, etc., que desde luego son la terminología fiscal empleada en la legislación nacional y las opiniones doctrinarias contemporáneas.

Durante el desarrollo de la cultura romana, no sólo se sentaron las bases para el derecho tributario sino para el derecho en sí. Es también evidente que durante la vigencia en el imperio, no fue de la imposición más justa, sin embargo sí la más acertada.

Los primeros controles, los órganos recaudadores, los primeros cuerpos jurídicos, incluso el primer censo de la historia (motivado por intereses tributarios) surgen en Roma.

En cuanto al pueblo romano dentro del campo tributario, como experiencias a las nuevas civilizaciones nos dejan las aportaciones de sus emperadores tales como Augusto, que en el tiempo que manejó los destinos del imperio estableció el impuesto del 1% sobre los negocios globales.

Tito como emperador del Imperio Romano, también decreta el cobro de impuesto por el uso de los urinarios públicos. Existía en este imperio desde una organización bien fundada en el campo tributario hasta la tiranía de sus emperadores como es el caso de Tito, con un impuesto humillante como el citado de los urinarios públicos.

Así pues, una de las más importantes civilizaciones de nuestro mundo, lega a la humanidad (pensando benéficamente), la sorprendente regulación jurídica tributaria que prevalecerá permanentemente.

No debemos considerar exclusivamente el lado negativo de la cultura romana en el aspecto tributario, pues siempre se liga la tiranía (por el esclavismo) con el potencial jurídico que se manejó y como se ha venido reiterando continúa vigente.

### **1.1.3 Edad media**

En esta época el poderoso estaba representado por el señor feudal, rico por tener abundancia de propiedades, pero que requería de manos útiles para cultivar su tierra y sobre todo para proteger su integridad física del ataque vandálico de posibles agresores. En esta época el señor feudal establece sus condiciones para sus siervos los cuales están ante todo obligados a deberle respeto y

agradecimiento, esto origina que la cuestión tributaria se vuelva anárquica, arbitraria e injusta ya que los siervos deberían de cumplir con dos tipos obligaciones personales y económicas.

Las primeras consistían en prestar servicio militar a favor del señor feudal, siendo esto obligación libre, pero finalmente se restringió a 40 días de servicio y el siervo sólo tenía el deber de acompañarlo hasta determinada región. Dentro de estas obligaciones también surge la de cultivar las tierras propiedad del feudo.

La obligación de orientar al señor en los negocios y la de hacer guardia. Cuando alguno de los siervos no deseaba cumplir con las obligaciones personales quedaba obligado a pagar las conocidas tazas de rescate.

En cuanto al segundo tipo de obligaciones aparece el tener que pagar las vanalidades por usar el horno o el molino del señor feudal, contribuir con vino, proporcionar granos, así como aportar los impuestos de la talla o pecho, el impuesto de la mano muerta y el diezmo.

Otros tributos conocidos en esta época son: impuesto sobre la barba, impuestos sobre títulos de nobleza, impuesto de justicia, impuesto de peaje que consistía en pagar por transitar por los peligrosos y escasos caminos, impuesto de pontazgo mismo que consistía en pagar por pasar por los pocos puentes que existían en ese entonces.

#### **1.1.4 Época moderna**

El hombre al vivir en sociedad, evidentemente tiene necesidades propias de su condición de miembro de una colectividad, que le permiten desarrollarse en el rol social que desempeña, más sin embargo para poder satisfacer estas necesidades, precisa de la intervención del estado que las produce, las administra y las asigna

mediante acciones y decisiones de gasto público, destinadas por ejemplo a la Seguridad Pública, la Justicia, Sistema Educativo y Sistema de Salud, etc.

Asimismo, el Estado para poder satisfacer estas necesidades, necesita disponer de recursos económicos que solo puede obtener mediante la generación de ingresos públicos, que constituyen la fuente generadora de esos recursos económicos que requiere el Estado.

Sin duda son muy variadas las fuentes que posee el Estado para la obtención de recursos económicos, como pueden ser el crédito público y privado, la venta de sus activos, etc., pero sin duda quizás el ingreso público que resulta más importante para el Estado son los tributos.

El tributo o contribución forzada dentro del género contribución, constituye para el Estado la seguridad del ingreso, sobre la base de la capacidad contributiva de la persona física o moral que lo otorga, misma que constituye el principio de justicia tributaria que nos rige. En tal virtud, todos los hechos generadores de obligaciones tributarias, como pueden ser los impuestos, derechos, etc...., precisan tener en sus principios el criterio de capacidad contributiva en su fijación.

La facultad o posibilidad jurídica del Estado de imponer a los particulares la obligación de aportar una parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que le están encomendadas, con el fin de satisfacer las necesidades colectivas de la población.

Así dentro de los Ingresos Públicos como flujos monetarios tendientes a cubrir los gastos públicos, encontramos al tributo como su principal fuente, ya que los diferentes tipos de tributos que los conforman están determinados en ley, constituyen una fuente fundamental dentro del desarrollo de cualquier país.<sup>3</sup>

---

<sup>3</sup> [www.universidadabierta.edu.mx](http://www.universidadabierta.edu.mx). Consulta el 24 de octubre de 2006

## **1.2 Las contribuciones en México**

En México, la obligación de pagar contribuciones, se aplica desde tiempos inmemoriales: con la evolución de la raza humana y su necesidad de dejar de ser pueblos nómadas para volverse sedentarios, se hincan las guerras de luchas y conquistas para tener cada vez mayores territorios, una vez conquistadas las tierras, se establecían tributos a los reyes o emperadores para poder vivir en las tierras que ahora, eran de su propiedad.

Es así como hemos realizado una recopilación de los aspectos más importantes sobre el tema en estudio, donde se podrá observar que los principios a los cuales hemos dedicado nuestra investigación, han estado presentes, quizá no con el criterio que actualmente conocemos, pero la molestia de las personas a las cuales iban destinados, el “abuso” en la determinación de los mismos fue un factor que detonó múltiples aspectos tanto sociales como económicos.

### **1.2.1 El tributo en el México prehispánico**

Como todo buen comienzo y, para hacernos sabedores de lo que trataremos en el presente trabajo, entraremos en un breve estudio de los antecedentes que dan origen a nuestra figura jurídica, la cual, como lo veremos con posterioridad, ha sufrido innumerables cambios a través de la historia de nuestro país.

No obstante que en el territorio que hoy conforma lo que conocemos como México, se desarrollaron varias naciones autóctonas, ha prevalecido la tendencia de presentar a la nación mexicana como la más desarrollada, y aunque quizá podamos cuestionar tal concepción, la gran mayoría de los estudios que abarcan la historia del proceso contributivo, tributario e impositivo mexicano, parten de tal supuesto.

Aunque nos parezca extraño o raro, en las antiguas civilizaciones y a lo largo de la vida histórica de México, siempre han existido impuestos, los cuales



eran mejor conocidos como tributos y éstos sufrieron cambios tanto en las formas de cobrarlos como pagarlos; sólo quiero hacer mención que lo contemplado en este capítulo es un breve bosquejo a la vida fiscal que antecedió, no obstante considero importante hacer mención de ello para saber la fuente de nuestro tema central.

En la cultura Azteca, las primeras manifestaciones de tributación en México aparecen en los códices Aztecas, en los cuales se registró que el rey de Azcapotzalco, pedía como tributo a los Aztecas, una balsa sembrada de flores y frutos, además, una garza empollando sus huevos y al momento de recibirla, aquélla debería estar picando un cascarón; a cambio, ellos recibirían beneficios en su comunidad. Asimismo, los "*tequiámatl*" (papeles o registros de tributos), fue un género de esos códices, relacionado con la administración pública dentro del Imperio Mexica.<sup>4</sup>

El verbo tributar cobró tal importancia, que los Aztecas se organizaron para facilitar la recaudación, nombraron entonces a los "*Calpixquis*", primeros recaudadores, quienes identificaban su función llevando una vara en una mano y un abanico en la otra. La recaudación de esos pueblos requería de "funcionarios" que llevaran un registro pormenorizado de los pueblos y ciudades tributarias, así como de la enumeración y valuación de las riquezas recibidas.

La matrícula de tributos es uno de los documentos más importantes de los códices dedicados a la administración y a la Hacienda Pública. Había varios tipos de tributos que se daban según la ocasión, los había de guerra, religiosos, de tiempo, etc. Los tributos a que estaban obligados los pueblos sometidos a los aztecas eran de dos tipos:

- a) En especie o mercancía (impuesto según provincia, su población, riqueza e industria);

---

<sup>4</sup> F. MARGADANT S., Guillermo, Introducción a la Historia del Derecho Mexicano, 11ª ed., Ed. Esfinge, México 1997. pp. 29-30

- b) Tributos en servicios especiales que estaban obligados a prestar los vecinos de los pueblos sometidos.

Tenemos entonces que al arribo de los españoles existía una organización contributiva, tributaria e impositiva estructurada en torno a lo que los historiadores han llamado la triple alianza, establecida entre las naciones mexicana, texcocana y tlacopense, misma que había extendido su dominio sobre otras naciones establecidas en un amplio territorio.

Cuando Hernán Cortés llegó a México, quedó sorprendido con la belleza y organización del pueblo Azteca, sin embargo estuvo en desacuerdo con la forma en que cobraban los tributos. Hernán Cortés quedó a la cabeza del pueblo Azteca, las flores y animales quedaron atrás, ahora los tributos consistían en alimentos, piedras y joyas.<sup>5</sup>

Por lo que podemos determinar que los grupos sociales individualizados que fungían como los organizadores de la fuerza social depositaban las facultades ejecutivas en un personaje al que se denominaba el *tlatoani*, mismo que era asesorado por cuatro consejeros entre los que se encontraba quien desempeñaba las funciones equiparables a las de un Ministro de Hacienda. A este consejero se le llamaba *cihuacoatl*, quien tenía bajo sus órdenes a una especie de tesorero llamado *hueicalpixqui*, mismo que tenía como subordinados a una especie de recaudadores regionales, denominados *calpixqui*.<sup>6</sup>

El sistema contributivo, tributario e impositivo que regía entre *mexicas*, *texcococanos* y *tlacopenses* al arribo de las tropas encabezadas por Hernán Cortés, presentaba tal complejidad que bien reflejaba el alto grado de desarrollo social en el que se encontraban esas naciones.

---

<sup>5</sup> [www.shcp.gob.mx](http://www.shcp.gob.mx). Consulta el 10 de septiembre de 2006.

<sup>6</sup> Cfr. [http://www.antorcha.net/biblioteca\\_virtual/derecho](http://www.antorcha.net/biblioteca_virtual/derecho). Consulta del 26 de febrero de 2007.

Comunidades estructuradas sólidamente mediante la participación de grupos sociales plenamente individualizados, habían establecido férreas jerarquías en las que los grupos sociales sacerdotal, militar y comercial compartían la responsabilidad de la organización de la fuerza social por medio de los llamados señores universales, brazos ejecutivos de cada una de las naciones integrantes de la triple alianza, bajo los cuales se encontraban los ejecutivos regionales o caciques llamados señores particulares, y debajo de éstos llamados señores naturales desempeñando las funciones ejecutivas locales, quienes por lo general eran delegados de los señores particulares. Correspondía entonces, a los señores universales, particulares y locales diseñar y ejecutar lo que podríamos llamar la política impositiva de la triple alianza.

Sin embargo, y contrariamente a lo que pudiera suponerse, no era la acción impositiva la fuente de la que los grupos sociales individualizados encargados de la organización de la fuerza social extraían los recursos necesarios para el buen funcionamiento del pacto manifestado a través de la triple alianza, puesto que éstos provenían en mucho mayor cuantía de la acción voluntaria tributaria realizada por determinadas comunidades o grupos sociales individualizados pertenecientes a alguna de las tres naciones confederadas.

Como fuente de ingresos, la acción contributiva, se manifestó principalmente en el funcionamiento y desarrollo de los llamados barrios mayores y menores, esto es, las parcialidades y los *calpulis*, mismos que mantenían su independencia y autonomía en el seno de esa confederación de naciones, precisamente porque entre todos los grupos sociales que los integraban contribuían para la satisfacción de las necesidades del conjunto, evitando con ello el terminar siendo absorbidos por otras comunidades o grupos sociales individualizados de alguna de las tres naciones partícipes del pacto confederal.

La acción impositiva se ejercía sobre las naciones copartícipes de esa triple alianza con el doble objeto de obtener recursos para mantener un dominio capaz

de ser extendido sobre otras naciones, así como para la manutención del aparato administrativo ejecutivo de aquella confederación.

Es en el llamado Libro de los tributos del Códice Mendocino, que por cierto serviría de base para que los conquistadores hispanos efectuasen sus primeras medidas impositivas, en donde se encuentra señalada la política contributiva, tributaria e impositiva implementada por la confederación de la triple alianza.

Al "rescatar" las tierras en nombre del Rey de España, correspondió, entonces, la quinta parte de los bienes a la monarquía española: Quinto Real. El primer paso de Cortés fue elaborar una relación (primer documento fiscal), donde nombra a un Ministro, un Tesorero y a varios Contadores encargados de la Recaudación y custodia del Quinto Real.

Establecida la Colonia, los indígenas, pagaban sus impuestos también con trabajo, en minas, haciendas y granjas. En 1573 se implanta la alcabala (pago por pasar mercancías de una entidad a otra) y después el peaje (derecho de paso).

La principal fuente de riqueza para el conquistador fueron las minas y sus productos, por lo que fue el ramo que más se atendió creándose todo un sistema jurídico fiscal, con el objeto de obtener el máximo aprovechamiento de su riqueza para el Estado.

### **1.2.2 Época precolonial**

La época precolonial la podemos ubicar a partir de 1524, de los oficiales reales nombrados por Carlos I para que arreglasen lo referente a la hacienda real, hasta la llegada, en 1535, del primer virrey Antonio de Mendoza.

Esta época, marcada por una gran inestabilidad política en la que las intrigas, los complots y los odios cotidianamente estallaban en una terrible lucha por el poder, representa el obligado tránsito entre el desordenado voluntarismo

expresado en las medidas tomadas por el primer Gobernador, Hernán Cortés, y la paulatina consolidación del régimen hispano en tierras mexicanas.

La labor gubernativa realizada por Hernán Cortés no puede ser considerada como ejemplar, ya que fueron muchos los errores que el conquistador de la gran Tenochtitlán cometió, errores que le atrajeron críticas y enemistades. En más de una ocasión Hernán Cortés desoyó o subestimó las reales órdenes que el monarca le transmitía, además de haberse atribuido derechos y funciones que legalmente no le correspondían.

Fue su actitud la que obligó al Rey de España a entablar contra él un juicio, llamado de residencia, enviando expresamente para tal fin al señor Luis Ponce de León para que fungiese como juez en ese caso. También el Rey encargó al señor Ponce de León el realizar un informe detallado de la actividad minera y sus posibilidades en la Nueva España, así como buscar la regulación de los juegos de azar, e instituir, si lo consideraba necesario, una Casa de Moneda en aquellas tierras. Para desgracia de la Corona, su enviado falleció al poco tiempo de su arribo a la ciudad de México, según el decir de muchos, envenenado por orden expresa de Hernán Cortés.

Finalmente el conquistador se vio obligado, a obedecer a regañadientes las órdenes de su Rey, a abandonar la Nueva España marchando a la Metrópoli para allí enfrentar el cúmulo de acusaciones que sobre él recaían.

Mientras eso ocurría, en la Nueva España se instituyó, en cuanto órgano gubernativo y tribunal judicial a la vez, la llamada primera Real Audiencia, conformada por un presidente y cuatro oidores. Correspondió a este órgano de gobierno presidido por Nuño de Guzmán el tratar de enderezar, a su manera, la caótica situación hacendaria y política en que se encontraba sumida la Nueva España. Para lograrlo, inició la primera campaña de moralización contra la corrupción procesando a varios oficiales reales de los que sospechaba su falta de

honestidad; fijó también varios aranceles; organizó el primer censo de indios y estableció la primera reglamentación en torno a los juegos de azar, principalmente el de los naipes.

Por ser atributivo de la Real Audiencia la recolección de los diezmos eclesiásticos, ocasionó esto una serie de problemas cuando arribó a la Nueva España el primer obispo Fray Juan de Zumárraga quien traía como encargo el arreglo de los asuntos eclesiásticos en tierras mexicanas.

Desde un principio, la dualidad de autoridad entre la Real Audiencia y el primer obispo ocasionó varios conflictos que lejos de irse limando conforme pasaba el tiempo se agudizaron día con día. Tanto el destino de los llamados reales novenos, cantidad que proveniente de los diezmos correspondía por dación papal a la Corona, al igual que el de los llamados tributos de indios, conjunto impositivo fijado de manera harto arbitraria sobre las naciones autóctonas, atizaron severamente la lucha entre esas dos autoridades.

A consecuencia de esas desavenencias que en mucho perjudicaban la imprescindible cohesión para llevar a cabo la colonización de la Nueva España, se formó una segunda Real Audiencia, en la que se repitieron algunos vicios a los que en la primera habían proliferado.

Así, convencida la Corona de los inconvenientes de mantener en la dirección de la organización de la fuerza social a un cuerpo colegiado en el que los diferentes criterios de sus miembros, en vez de servir para coadyuvar en la labor colonizadora, se erigían como un poderoso estorbo, tomó la decisión de circunscribir a la Real Audiencia al campo estrictamente judicial otorgándole facultades gubernativas en casos excepcionales, y decidió la conformación de la figura del Virrey en cuanto representante del monarca, sujeto a las disposiciones emanadas del Supremo Consejo de Indias.

Con la concentración de las facultades ejecutivas en una sola persona, se superó el congénito problema de la Real Audiencia manifiesto en las constantes fricciones entre sus integrantes, determinándose que únicamente ante la ausencia del Virrey la Real Audiencia ejerciera las funciones de gobierno.

En el proceso contributivo, tributario e impositivo se establecieron, en el periodo que llamamos precolonial, las bases para que posteriormente pudieran desarrollarse las siguientes modalidades recaudatorias:<sup>7</sup>

| <b>Modalidad Recaudatoria</b>                | <b>Descripción</b>   |
|--|--|
| <b><i>El tributo de indios</i></b>           | Imposición basada en el derecho de guerra por medio de la que, tomando en cuenta el esquema tributario utilizado por Moctezuma II, se obligaba a las naciones autóctonas a entregar determinada cantidad de bienes y/o servicios a la Corona.                                  |
| <b><i>El quinto real</i></b>                 | Porcentaje con que se retribuía a la Corona por el derecho de oro y plata. Esto es, de todo el oro y la plata que los colonos encontrasen o extrajeran, una quinta parte correspondía por derecho a la Corona.   |
| <b><i>Almojarifazgo</i></b>                  | Derechos de importación y exportación.   |
| <b><i>Oficio</i></b>                         | Venta de cargos públicos.  |
| <b><i>Bienes de difuntos</i></b>             | Los bienes de los que fallecían en la Nueva España eran automáticamente intervenidos por la Real Hacienda hasta que judicialmente se determinase su adjudicación a quien o quienes resultasen herederos; y en el caso de que éstos no existiesen eran adjudicados a la Corona. |
| <b><i>Diezmos</i></b>                        | Correspondía a la Real Hacienda la recaudación y manejo de los diezmos correspondientes a los obispados recién creados hasta que tomase el cargo el obispo designado.  |
| <b><i>Arrendamiento de realengos</i></b>     | Cantidades recaudadas por el cobro del arrendamiento de tierras que pertenecían a la Corona.   |
| <b><i>Alumbre, cobre, estaño y plomo</i></b> | Cantidades recaudadas por el cobro del arrendamiento de las concesiones otorgadas a particulares para su explotación.  |
| <b><i>Lanzas</i></b>                         | Derechos que debían pagar los individuos que poseían algún título de Castilla.   |
| <b><i>Fábrica de pólvora</i></b>             | Cantidades recaudadas por el cobro del arrendamiento de las concesiones otorgadas a particulares para su explotación.  |
| <b><i>Penas de cámara</i></b>                | Cantidades recaudadas por multas o ejecución de sentencias de carácter pecuniario.   |
| <b><i>De particulares</i></b>                | Cantidades recaudadas por diversos pagos realizados por colonos de la Nueva España principalmente en atención a solicitudes y otorgamientos de permisos por la realización de diferentes actividades.  |

<sup>7</sup> Cfr. [http://www.antorcha.net/biblioteca\\_virtual/derecho](http://www.antorcha.net/biblioteca_virtual/derecho) . Consulta del 26 de febrero de 2007.

| <b>Modalidad Recaudatoria</b>     | <b>Descripción</b>   |
|-----------------------------------|--|
| <b>Impuesto de pulques</b>        | Cantidad recaudada por el cobro de un porcentaje sobre el consumo de esta bebida.  |
| <b>Reales novenos</b>             | Cantidad que correspondía por Bula papal a la Real Hacienda de la recaudación que ésta hacía de los diezmos.   |
| <b>Quinto real de perla</b>       | Porcentaje con que se retribuía a la Corona por la extracción de perlas, esto es, correspondía por derecho a la Corona la quinta parte de las perlas extraídas.  |
| <b>Noveno y medio de hospital</b> | Cantidad recaudada por orden real entre los colonos para fundar, mantener y extender la construcción de hospitales para indigentes.  |
| <b>Casa de Moneda</b>             | Establecida en México en el año de 1535, producía utilidades a la Real Hacienda por el cobro de amonedación (real de señoreaje) y por la diferencia por lo que se pagaba por el metal y su valor ya acuñado. |
| <b>Alcances de cuentas</b>        | Cantidad sobrante entre lo recaudado y lo ejercido en el gasto público que se abonaba a la Real Hacienda.  |

### 1.2.3 Época Colonial

Entendemos por época colonial la que se extiende de 1535, año en el que toma posesión el primer Virrey de la Nueva España, Antonio de Mendoza, hasta el año 1808 cuando el Virrey Iturrigaray decide promover una serie de cambios políticos en la Nueva España a raíz de la usurpación napoleónica del trono hispano.

En lo que corresponde al tema que aquí tratamos, el proceso contributivo, tributario e impositivo que se generó en la Colonia condujo a la conformación de un intrincadísimo laberinto prácticamente ininteligible aún para las mismas autoridades encargadas de la Real Hacienda.

De los diferentes ramos de que se compone la Real Hacienda, escribía el conde de Revillagigedo, quien fue Virrey de la Nueva España, en un Informe enviado al monarca hispano Carlos III, se echa bastante de ver la multitud de ellos y la dificultad de atender a todos y a cada uno de por sí, y evitar la complicación y confusión de su manejo, el que debería llevarse con el mejor orden y mayor claridad.



Es también imposible al contribuyente tener noticia de cada uno de los derechos, saber claramente lo que debe contribuir, cómo y por qué razón debe hacerlo; cuya ignorancia hace más difíciles las contribuciones, aún en los mejores vasallos, que son incapaces de defraudar al Real Erario, bien persuadidos de que tienen obligación de soportar los gastos de la Corona, con la manutención de la tropa, para su defensa, y los sueldos de los empleados en mantener la recta administración de justicia. Y a quienes por lo mismo solo es repugnante la arbitrariedad de los dependientes, nacida de la multitud de reglas y su complicación, y la violencia o mal modo con que se suelen conducir los subalternos inferiores.

Todo esto es muy difícil de remediar mientras haya tantas exacciones y algunas de ellas tan complicadas y de una graduación y calificación difícil, que debe de quedar precisamente al arbitrio del exactor.

Por Real Hacienda, durante la época virreinal, se entendía un conjunto de ingresos de los que poco o nada importaba el manantial de donde brotaban, sino más bien a que se iban a destinar. Tal actitud mucho decía de la poca importancia que para aquellas mentes tenía el cuidar, buscando su máximo desarrollo, las fuentes contributivas, tributarias e impositivas, con el objeto de que la recaudación fuese en constante aumento beneficiándose la población radicada en la Nueva España, y también, claro está, la población establecida en la península.

Pero era casi imposible que en aquellas mentes de las que surgió la idea de mantener a la Nueva España aislada del mundo al no permitirle el establecimiento de libres relaciones comerciales con otros reinos e incluso al no permitir la existencia de relaciones comerciales libres entre la Nueva España y otros dominios hispanos de América, llegándose al absurdo de interferir para evitar que se desarrollasen relaciones de comercio libres al interior mismo de la Nueva España, se buscara entender la ineludible responsabilidad por parte de los grupos organizadores de la fuerza social, de cuidar los manantiales recaudatorios

atendiendo a las actividades que los generan, proporcionándoles todas las facilidades para que su progreso se vea reflejado en una mayor recaudación pública que a todos beneficiaría.

Los ingresos que daban vida a la Real Hacienda los formaban la llamada masa común, misma que se destinaba a cubrir los presupuestos coloniales; el denominado remisible que era por entero consignado a la Metrópoli, y los ramos ajenos constituidos por cantidades que sin pertenecer al erario, eran puestas bajo su custodia siendo administradas a través de la cajas reales.

La recaudación en estos tres ramos no era realizada por una oficina o administración central, sino que eran muchas y muy diversas las instituciones recaudadoras, generándose el curioso fenómeno de que en no pocos casos ni tan siquiera mantenían entre ellas comunicación. Tanto el Consulado o Tribunal de Comercio, como la Dirección de la Casa de Moneda, al igual que juntas especiales y diversas oficinas realizaban, cada una por su lado, la labor de recaudación, ya para satisfacer sus propios presupuestos o enviar un porcentaje o el total de lo recaudado a la península.

Como podrá fácilmente comprenderse, este sistema recaudatorio ocasionaba una infinidad de gastos generados por cada instituto, junta u oficina destinada a la actividad recaudatoria, cuya manifestación más clara lo era el exceso de personal utilizado.

Así, una considerable parte de lo recaudado se perdía al tenerse que satisfacer enormes nóminas en cada instituto, junta u oficina. Además, tan enredado sistema ocasionaba no sólo un sin número de molestias a los contribuyentes, sino que también los inducía muy constantemente al error, generándose grandes pérdidas recaudatorias, ya que al no saberse con precisión dónde, cómo, cuándo y en qué porcentaje debía satisfacerse tal o cual

contribución, tributo o imposición, dejaba por ello el erario de percibir considerables ingresos.

De manera enunciativa citaremos algunas de las tributaciones e impuestos que se generaron a lo largo de la época virreinal<sup>8</sup>:

- Comisos. Penas al delito de contrabando que consistían en el decomiso de lo contrabandeado. Se introdujeron dentro del proceso contributivo - tributario - impositivo por Real Cédula en 1550.
- Medio real de hospital. Cantidad aportada por la Real Hacienda para el mantenimiento de los hospitales de indios. Tuvo su fuente en una Real Cédula expedida el 18 de mayo de 1553.
- Hospitalidades. Contribución que los soldados hacían dando un porcentaje de su sueldo para destinarlo a la formación de una especie de caja de seguro.
- Fortificación. Cobro que se realizaba por la introducción de cada barril de vino por Veracruz, destinándose lo recaudado a cubrir los gastos de la fortificación del Castillo de San Juan de Ulúa.
- Bienes mostrencos. Muebles cuya custodia se otorgaba a la Corona, la cual podía ponerlos a remate si en el término de un año no eran reclamados.
- Pólvora. Impuesto sobre su producción fijado por orden virreinal dada en 1571.

---

<sup>8</sup> Para mayor referencia se puede consultar: Legislación Mexicana ó colección completa de las Disposiciones Legislativas expedidas desde la Independencia de la República, ordenada por los licenciados Manuel Dublán y José María Lozano, Tomo I, Disposición 0001-0495, Año 1687-1826, en <http://www.biblioweb.dgsc.unam.mx/dublanylozano/>.

- Alcabala. Impuesto sobre las ventas y los trueques fijado por una Real Cédula expedida en 1571 y por un Bando virreinal promulgado el 1º de noviembre de 1574.
- Donativo. Cantidad que la Corona podía exigir a cualquiera de sus vasallos cuando así lo determinase, según se especifico en Real Cédula del 4 de diciembre de 1624.
- Media annata. Cantidad pagada por los miembros de la burocracia de acuerdo a su cargo, correspondiente al 50% de su sueldo en el primer año que laborasen, según se desprende de lo señalado en la Real Cédula del 21 de junio de 1625.
- Miel de purga. Derechos cobrados por la administración virreinal por la importación de los residuos de azúcar utilizados en la fabricación del aguardiente de caña.
- Servicio de entrada y salida. Derechos que se cobraban en Campeche por frutos o géneros que entrasen o saliesen del puerto de acuerdo a la Real Orden del 19 de agosto de 1631.
- Caldos. Impuesto especial que gravaba la entrada de aguardiente, vinagre u otros licores que se sumaba a los impuestos de alcabala y almojarifazgo.
- Nieve. Derechos cobrados por la administración virreinal por el arrendamiento de la concesión a particulares para su fabricación.
- Gallos. Cantidad cobrada por la administración virreinal como permiso para su lidia.

- Bebidas prohibidas. Derechos cobrados por la administración virreinal por la introducción de barriles de caldos por el puerto de Veracruz.
- Depósitos. Cantidades puestas a resguardo de la administración virreinal, relacionadas por lo general con algún tipo de litigio o retenciones de sueldos o pagos.
- Lotería. Ingresos provenientes del juego de la lotería, el cual era administrado y organizado por la Corona, la que mantenía el monopolio por Real Orden del 20 de diciembre de 1769. Los fondos eran destinados a obras de beneficencia pública.
- Inválidos. Cantidades aportadas por los soldados que se destinaban a la creación de cajas contra la invalidez que servían para asegurarlos contra accidentes, enfermedades o incapacidades devenientes de los riesgos de su profesión.
- Chancillería. Cantidades que ingresaban al erario público por la venta de puestos en el departamento de la Real Audiencia, encargado del depósito del Sello Real.
- Seda. Derechos cobrados por la importación de este producto de acuerdo a lo establecido en el Reglamento de Comercio Libre de 1778.
- Extracción de oro y plata. Derechos cobrados por la exportación de estos metales de acuerdo a lo señalado en el artículo 44 del Reglamento de Comercio Libre de 1778.
- Impuestos de mezcales. Ingresos provenientes de un porcentaje cargado a la venta de este producto que por lo general se destinaba a la realización de obras públicas.

- Aprovechamientos. Derechos cobrados por la Corona por las mercancías o pasajeros que eran transportados en la flota real.
- Subsidio eclesiástico. Cantidad proveniente de las rentas de la Iglesia cedida a la Corona según se desprende de los Breves de los Papas Clemente XI y Clemente XII de los años 1721 y 1740 respectivamente, al igual que de lo especificado en la Real Cédula del 6 de marzo de 1790.

#### **1.2.4 El régimen tributario en el México Independiente**

A partir de 1810, Hidalgo, Morelos y los caudillos de la Independencia, lucharon contra la esclavitud y por la abolición de alcabalas (impuesto indirecto 10% del valor de lo que vendía o permutaba), gabelas (gravámenes) y peajes (pago de derecho de uso de puentes y caminos).

El sistema fiscal se complementa en esta etapa; así, se expide el arancel para el Gobierno de las Aduanas Marítimas, siendo éstas las primeras tarifas de importación publicadas en la República Mexicana. Asimismo, se modifica el pago de derechos sobre vino y aguardiente y se sanciona la libertad para extracción de capitales al extranjero.

Arribado al poder, Antonio López de Santa Anna decreta una contribución de un real por cada puerta y cuatro centavos por cada ventana de las casas, decreta, también, un impuesto de dos pesos mensuales por cada caballo frisón (robusto) y un peso por cada caballo flaco; además, un peso al mes por la posesión de cada perro.

Entre los principales cambios hacendarios de esta época, se tiene un primer intento para la formación de un catastro de la República; el principio de la posibilidad de división de las hipotecas; el establecimiento de la Lotería Nacional y de la "Contribución Federal" (25% adicional sobre todo pago hecho en las oficinas de la Federación y en la de los Estados).

En el porfiriato se duplicó el Impuesto del Timbre, gravó las medicinas y cien artículos más, cobró impuestos por adelantado; recaudó treinta millones de pesos, pero gastó cuarenta y cuatro millones de pesos. En este período se generó la deuda externa en alto grado, dado que se pagaban muchos intereses. Se requería de un sistema de tributación controlado y de equilibrio.

Con la llegada del Ministro de Hacienda José Yves Limantour, en 1893, se nivela la Hacienda Pública, aumentando las cuotas de los Estados y la Federación, se reduce el presupuesto y las partidas abiertas del Ejecutivo, así como los sueldos de los empleados; se buscaron nuevas fuentes de ingresos en el gravamen racional de las actividades, especulaciones y riquezas; se regularizó la percepción de los impuestos existentes por medio de una vigilancia activa y sistemática sobre empleados y contribuyentes.

La caída de la dictadura, así como el destierro de Porfirio Díaz trajeron desorden en el país, situación a la que no escapó la tributación. Los mexicanos dejaron de pagar impuestos, dado que estaban ocupados en las armas. Fueron siete años de irregular desempeño por parte de la Secretaría de Hacienda pues, aun cuando se seguían utilizando los procedimientos establecidos, los jefes militares exigían desembolsos de dinero para aquellos bienes como armas y municiones, requerían, entonces, de "préstamos forzosos" en papel moneda y oro.

Cada jefe militar emitía papel moneda y usufructuaban los productos de los derechos de importación y exportación de las aduanas que se encontraban en las regiones ocupadas por cada ejército. Las oficinas recaudadoras de Hacienda eran dejadas a su disposición, a fin de proveerse inmediatamente de fondos y los ejércitos caudillos que tenían la posesión de regiones petrolíferas, recaudaban un impuesto metálico, derivado del petróleo.

Después de la guerra, vino la necesidad de reorganizar la administración y retomar las finanzas públicas en México. Así, fueron invitados para tal tarea, en

calidad de asesores, especialistas americanos en finanzas. Sus observaciones resultaron realmente importantes para retomar una adecuada política fiscal; el documento, resultado de la investigación del doctor Henry Alfred D. Chandley, Miembro de la Comisión de Reorganización Administrativa y Financiera del Gobierno Federal Mexicano, se intituló: "Investigación Preliminar del Problema Hacendario Mexicano con Proposiciones para la Reestructuración del Sistema"; éste sirvió como base para aplicar reformas y acciones que impulsaron la actividad tributaria, tan necesaria en aquel momento.

Entre 1917 y 1935 se implantan diversos impuestos como: servicio por uso de ferrocarriles; impuestos especiales sobre exportación de petróleo y derivados; impuesto por consumo de luz; impuesto especial sobre teléfonos, timbres, botellas cerradas, avisos y anuncios. Simultáneamente se incrementó el impuesto sobre la renta y el de consumo de gasolina. Sin embargo, tales medidas redundaron en beneficios sociales como la implantación del servicio civil, retiro por edad avanzada con pensión y, en general, se modernizan procedimientos administrativos y servicios a la comunidad.

Algunos cambios importantes en el sistema, fueron incrementar los impuestos a los artículos nocivos para la salud: 40% para bebidas alcohólicas; 16% la cerveza; se duplicó el impuesto al tabaco; se desarrolló, en parte, un sistema de nuevos impuestos para gravar los artículos de lujo: teléfono, anuncios publicitarios o promocionales.

### **1.2.5 El reconocimiento constitucional de las contribuciones**

A lo largo del presente trabajo de investigación, abordaremos los principios constitucionales que garantizan el equilibrio de intereses entre las obligaciones tributarias del individuo, y la satisfacción de sus necesidades sociales. Asimismo, el ordenamiento constitucional mexicano, sustenta la disciplina jurídico-financiera dentro de la que se ubica el Derecho Tributario y que nos permite hablar de justicia fiscal.



La doctrina nacional y extranjera contiene numerosos estudios sobre estos tópicos, que son a nuestro parecer, fuente indispensable para cualquier investigación jurídica y que seguramente manejan con amplitud, por lo que no pretendo implantar nada nuevo, sólo intento una visión panorámica al respecto.

Los principios en materia fiscal que aparecen plasmados en nuestra Constitución, representan la guía que sustenta todo el orden jurídico-fiscal, debido a que las normas que integran dicha compilación deben reflejarlo y respetarse, de lo contrario, se puede incidir en la inconstitucionalidad de los actos de autoridad.

La Constitución es la norma jurídica, suprema de nuestro orden legal y no una declaración programática, es algo que afirma de manera inequívoca su artículo 133 establece: “Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanan de ella y todos los tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión...”

Los preceptos que integran la Constitución, son obviamente constitucionales y gozan del contenido y de la eficiencia normativa que de su dicción resulta. Los principios que contiene, poseen un carácter normativo que los poderes públicos no deben desconocer.

El hecho de que nuestra Constitución prevea en sus primeros veintinueve artículos las garantías individuales no es sino una confirmación del valor aplicativo de los principios generales plasmados en la Constitución. El carácter jurídico, materializado en su aplicabilidad directa, se concreta en su fuerza informadora y en su fuerza derogatoria que permite declarar la inconstitucionalidad de las normas que contradiga lo establecido en ella.

Es pertinente analizar los principios materiales de justicia fiscal contenidos en el artículo 31, fracción IV de la Constitución. Sin embargo, me he permitido incluir algunos planteamientos complementarios que nos auxiliarán a integrar

aspectos más amplios en la materia fiscal, con base en principios jurídicos que aparecen contenidos en todo el cuerpo dispositivo constitucional.

El tributo es un instrumento que hace posible el financiamiento de los gastos públicos. La función del tributo es recaudatoria fiscal y en algunos casos no contributiva, sino impositiva, retributiva, reparadora o remuneratoria, ejemplo son las tasas y contribuciones especiales. En estos casos, la razón del tributo, es evitar un perjuicio patrimonial para la Hacienda Pública o para determinados estratos sociales, en definitiva, aplicar los principios materiales de justicia fiscal.<sup>9</sup>

No obstante que será un punto que analizaremos y estudiaremos en los capítulos subsecuentes, el artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución Federal: “Son obligaciones de los mexicanos: IV.- Contribuir para los gastos públicos, así de la federación, como del Distrito Federal o del estado y municipios en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”.

Este precepto, establece los principios básicos de proporcionalidad y equidad en los impuestos. La Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha dicho que la proporcionalidad radica 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.

La proporcionalidad se encuentra vinculada a la capacidad económica de los contribuyentes y debe ser gravada diferencialmente, de acuerdo a tarifas progresivas, para que el impacto sea diverso, no sólo en cantidad, sino en relación 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, de acuerdo con la interpretación que brindan los señores ministros de la corte, radica en la igualdad ante la ley fiscal, de todos los

---

<sup>9</sup> AGUIRRE SORIA, María Guadalupe. “Principios materiales de justicia fiscal en el ordenamiento constitucional mexicano”. Consulta en <http://www.itlp.edu.mx/publica/boletines>, el 10 de octubre de 2006.

sujetos pasivos de un mismo tributo. La equidad tributaria significa que los contribuyentes de un mismo impuesto deben tener una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo regula.

En todo sistema jurídico hay normas que responden a exigencias lógicas, algunas responden a cuestiones históricas y otras a razones sociales. La igualdad de tratamiento, es principio fundamental del Derecho, que se encuentra estrechamente unido al axioma de Justicia. Se vulnera el principio de igualdad cuando una variante de la norma jurídica aplicable a diferentes sujetos, no cabe motivación lógica resultante de la naturaleza de las cosas y de otras causas adecuadas, o cuando desde la perspectiva de la justicia debe caracterizarse de arbitraria tal regulación.

Todo sistema fiscal tiene dos finalidades básicas y genéricas: debe ser equitativo y debe ser neutral.

Así el artículo 31, fracción IV, de nuestra Constitución, parte de la base de un tratamiento igualitario de aquellos sujetos pasivos que se encuentren en circunstancias semejantes, como manifestación del principio constitucional de igualdad.

Dicho de otra manera, si la característica de una ley es que sea de aplicación general, abstracta e imparcial, es decir, que debe contener una disposición que no desaparezca con su aplicación a un caso concreto previsto y determinado de antemano, y que se aplique sin consideración de especie o persona, a todos los casos idénticos al que proviene, en tanto no sea sustituida por otra, es lógico concluir, que aquella ley que carezca de estos requisitos, indudablemente será una ley privativa y por tanto, contraria a la garantía de igualdad prevista en el artículo 13 constitucional.

La igualdad ante la ley es el ideal más respetado; desde la perspectiva que se enfoque, es un principio formal de consideración idéntica, o una negativa a la racionalidad y relevancia de los criterios empleados para discriminar los derechos

de diferentes clases de personas o grupos, en determinados aspectos. El principio de igualdad de género previsto en el artículo 4º constitucional, aunado a su carácter de valor y de principio –*strictu sensu*- viene a configurarse dentro del ordenamiento jurídico mexicano, como un instrumento específico de realización de la igualdad material, que reviste de un doble sentido: igualdad en la ley y en la aplicación de la misma. El principio de igualdad fiscal, es la aplicación idéntica de la ley a todos los sujetos contribuyentes, sin introducir diferencias debidas a su situación personal o a las relaciones que existan entre ellos; en sentido negativo, es la eliminación de discriminaciones en una situación semejante o similar. En el plano normativo se concreta en la obligación de regular de modo idéntico las situaciones iguales y de manera diferente, las situaciones desiguales.

### **1.3 Antecedentes del artículo 31, fracción II en la Constitución de 1857**

Los antecedentes del artículo 31, fracción II, de la Constitución Política de la República Mexicana guardan relación con la Constitución de los Estados de América y con la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano. Por lo que respecta a la primera, además de ser una de las principales influencias que motivaron el movimiento independentista en México, también contribuyó en la redacción de distintos textos constitucionales promulgados después del citado movimiento. Por su parte, la influencia de la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, es parte fundamental en la construcción de nuestro derecho e historia de los siglos XIX y XX.

En 1810 la Declaración Segunda del Bando de Hidalgo en el que se manifiesta la abolición de la esclavitud, en la parte relativa a los impuestos se señaló lo siguiente: “Que cese para lo sucesivo la contribución de tributos, respecto de las castas que lo pagaban, y toda exacción que a los indios se les exigía”<sup>10</sup>

---

<sup>10</sup> LIX Legislatura de la Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, Derechos del Pueblo Mexicano, Ed. Porrúa, Sección Segunda, Tomo XVI, 2006, p. 304.

Así tenemos que la Constitución de Cádiz en 1812 al respecto con una marcada influencia de la Declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano, establecía en sus artículos 8º, 339 y 340 lo siguiente:

“Artículo 8º. También está obligado el español, sin distinción alguna contribuir en proporción de sus haberes para los gastos del Estado. (...) Artículo 339. Las contribuciones se repartirán entre todos los españoles con proporción a sus facultades, sin excepción ni privilegio alguno (...) Artículo 340. Las contribuciones serán proporcionadas a los gastos que se decreten por las Cortes para el servicio público en todo los ramos.

Como podemos observar, los principios de proporcionalidad e igualdad se encuentran presentes como derechos de quienes pagaban impuestos.

Por otro lado, los artículos 36 y 41 del Decreto Constitucional sancionado en Apatzingán el 22 de octubre de 1814 se puede observar que lo referente al pago de contribuciones se distorsionó el derecho de los contribuyentes al principio de proporcionalidad que se tutelaba en la Constitución de Cádiz y se determinó que el pago de impuestos es una donación a cambio de seguridad y defensa. Asimismo, se estableció que la contribución del gasto público es un ejercicio de verdadero patriotismo. Los artículos en comento contemplaban lo siguiente:

“Artículo 36. Las contribuciones públicas no son extorsiones de la sociedad, sino donaciones de los ciudadanos para la seguridad y defensa. (...) Artículo 41. Las obligaciones de los ciudadanos para con la Patria son: una entera sumisión a las leyes, 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 esta virtudes forma el verdadero patriotismo.”

Otro aspecto que consideramos importante destacar es la promulgación de la Constitución de 1824, que por lo que se refiere a los principios relacionados con la materia tributaria no fueron adoptados de la misma forma que los documentos imitados. Asimismo, se intentó introducir el sistema de coincidencia en materia tributaria entre la Federación y los Estados del sistema norteamericano, pero tal

intención no fue posible en razón de que no se coordinó claramente. Lo anterior se confirmó cuando el Congreso mexicano emitió la Ley de Clasificación de rentas del 4 de agosto de 1824, ello, porque tal ordenamiento provocó distintas opiniones relacionadas con la importancia de sostener la igualdad proporcional de las obligaciones o derechos que los estados tienen ante la ley.

No obstante, la Constitución de 1824 puede considerarse una fuente jurídico-fiscal importante, toda vez que estableció como facultad exclusiva del Congreso General, el fijar anualmente los gastos necesarios generales y las contribuciones necesarias para cubrirlos, arreglar su recaudación, determinar su inversión, así como tomar anualmente cuentas al gobierno; en este punto puede considerarse un antecedente del artículo 31, fracción II, de la Constitución de 1857.<sup>11</sup>

Cabe destacar que lo relativo a la materia tributaria no es sino hasta el Proyecto de Constitución Política de la República Mexicana, fechada en la ciudad de México el 16 de junio de 1856<sup>12</sup> en la cual se presenta un importante cambio y reconocimiento de los principios de proporcionalidad y equidad. El artículo 36 establecía lo siguiente:

“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**”.

Los principios de proporcionalidad y equidad son reconocidos y propuestos para formar parte del texto constitucional. Primero, aparecen en el artículo 36 (es importante acotar que dicho artículo, regulaba las obligaciones del ciudadano de la República, por ello, se consideró que lo relativo a la obligación de contribuir al gasto público debía corresponder a todos los mexicanos), y posteriormente se

---

<sup>11</sup> GÓNGORA PIMENTEL, Genaro David, La Lucha por el Amparo Fiscal, Ed. Porrúa, México, 2007, pág. 14.

<sup>12</sup> LIX Legislatura de la Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, ob.cit. pág. 310.

aprueba ubicarlos en el artículo 31, fracción II, de la Constitución Política de la República Mexicana del 5 de febrero de 1857, redactado de la siguiente manera:

“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**”.

La redacción de la fracción II, y luego III, del artículo 31, de la Constitución de 1857 (por reforma del 10 de junio de 1898, se agrega otra fracción al artículo 31 Constitucional y en consecuencia, el contenido de la fracción II se recorre a la fracción III), conservó su vigencia durante todo ese periodo constitucional, inclusive se adoptó íntegramente su redacción en la Constitución de 1917. Al respecto, la adopción literal de los principios de proporcionalidad y equidad se debe al interés del Constituyente de 1856-1857 sobre asuntos financieros y, a la influencia del liberalismo económico y político.

Como resultado de lo anterior, tenemos que los antecedentes que dieron origen a la redacción del artículo 31, fracción II, de la Constitución de 1857, son consecuencia de la reinstauración del federalismo e ideología liberal que se había distorsionado con la imposición de los gobiernos centralistas inmediatos a la declaración de independencia.

Lo anterior, porque aún cuando estos gobiernos pretendieron imitar al sistema norteamericano y europeo en diversos aspectos, dichas imitaciones fueron inadecuadas en razón de la complicada situación política y económica mexicana de la época. Aunado a esto, los aspectos adoptados de los sistemas de referencia no tomaron en cuenta la importancia que éstos concedían a los derechos de los contribuyentes.

Resulta oportuno señalar que el constituyente de 1857, determinó reconocer los principios de proporcionalidad y equidad en la fracción II, del artículo 31, constitucional y no así en la sección dedicada a los derechos del hombre, sin prever que tal decisión obstaculizaría su reconocimiento en resoluciones judiciales.

### **1.3.1 Interpretación del artículo 31, fracción II de la Constitución de 1857 (Primera Época)**

En cumplimiento al decreto de fecha 8 de diciembre de 1870, la SCJN empezó a publicar las sentencias de los tribunales federales. La reestructura fiscal surgió a su vez con la reestructura de la República. Conviene mencionar que en los años 1875 a 1880 se percibieron ligeros signos de recuperación económica, pero solamente en 1879-1880 los ingresos alcanzaron, por primera vez después de 40 años, el nivel de 1842. La situación anterior derivó en que algunos gobernados intentaran utilizar el amparo para reclamar la violación de sus derechos como contribuyentes, más en los casos en que dichos gobernados consideraban que se les cobraran impuestos desproporcionados e inequitativos.

Las interpretaciones respecto al artículo que nos ocupa, versaban entre otros aspectos que el sentido de que el hecho de que un impuesto se pagara sólo por una clase no era equitativo y por ende, era inconstitucional. También se expresaba que tales temas, eran competencia de los Tribunales de la Federación quienes eran los encargados de vigilar la exacta observancia de la Constitución.

### **1.3.2 El criterio de Ignacio L. Vallarta sobre los principios de proporcionalidad y equidad (Segunda Época)**

El crecimiento de la población ocasionó el incremento de asuntos civiles, penales y amparos, siendo estos últimos los que impugnaban la falta de proporcionalidad y equidad de los impuestos. Por lo que respecta a la competencia de la justicia federal para examinar los principios antes mencionados, se transformó en una constante interrogante provocada por los gobernados inconformes con el cobro de distintos impuestos.

Otra de las cuestiones que pretendían el estudio de la proporcionalidad y equidad tributaria por parte de los tribunales federales, fue la necesidad de encontrar un remedio para combatir los abusos que en materia de impuestos cometía el Poder Legislativo.



Para poder comprender el criterio que se tenía en la segunda época, señalaremos el asunto referente *al Amparo promovido ante el Juzgado de Distrito de Oaxaca por Valeriano Régules, contra el gobierno del Estado (1881)*<sup>13</sup>, este asunto es importante debido a que retomó el estudio de temas como la competencia de la justicia federal para examinar la proporcionalidad y equidad de un impuesto, así como el de la búsqueda del remedio contra los abusos que en materia de impuestos cometía el Poder Legislativo de la época.

“El acto reclamado del amparo fue la orden que mandó a recitar la ley expedida por la Legislatura, que impuso una contribución anual de 25 centavos, por cada surco de caña de azúcar de 100 metros de largo y de ancho. **El quejoso reputó que dicho impuesto era desproporcionado, falto de equidad, anti-económico,** prohibitivo para el ejercicio de la industria. Asimismo, el demandante expuso que dicho impuesto era violatorio a los artículos 4º, 31, fracción II y 124 de la Constitución”.

La resolución fue sostenida en el sentido de que no era necesario analizar la cuestión de carácter histórico de los derechos reclamados por lo que el quejoso y que por ello, sólo estudiaría lo relativo a la procedencia e improcedencia del amparo.

También expresó que si el Estado en uso de su soberanía tenía el deber de atender a su existencia política, había tenido el derecho de decretar la contribución y tal derecho tenía su fundamento en la fracción II, del artículo 31 de la Constitución de 1857.

El fiscal señaló que si dicho precepto constitucional establecía la obligación de todos los mexicanos a la contribución del gasto público, los cultivadores de caña no estaban exonerados de ese deber. Cabe señalar que el estudio del fiscal no emitió mayores comentarios sobre la procedencia e improcedencia del amparo. Por su parte el Juez de Distrito determinó no amparar al quejoso, con base en las siguientes consideraciones:

---

<sup>13</sup> ob.cit. GÓNGORA PIMENTEL, Genero David. La lucha por el amparo fiscal. pp. 46-48.

*“Considerando: 1º Que los Estados, en uso de su soberanía, tienen facultad para imponer sobre las personas y la riqueza de su territorio, contribuciones proporcionadas y equitativas para cubrir los gastos de su administración interior, y sus habitantes y propietarios tienen el deber de pagarlas conforme a la fracción II, arts. 31 y 117 de la Constitución federal, y que los poderes federales no pueden embarazar el uso de esa facultad sino cuando las autoridades locales, abusando de ella, violan algún derecho del hombre garantizado por la misma Constitución federal. (...) Considerando: Que la citada ley de surcos no puede considerarse como desproporcionada en el sentido de la frac. II del art. 31, porque los economistas entienden que una contribución tienen ese vicio cuando es superior a las necesidades del Estado que las impone (Finlangiere, Ciencia de la legislación, lib. 2º, cap. 17), y no se ha probado que la de que trata tenga ese carácter, pues para entrar en esta calificación, sería necesario examinar la totalidad del presupuesto aprobado por la legislatura, para saber si esta contribución es o no necesaria (...) Considerando: que tampoco puede tenerse como falta de equidad, porque es igual para todos los beneficiadores de la caña, tanto en las cuotas que cada uno de ellos debe pagar, como con relación a los valores sobre que debe hacerse la cotización, y no se exceptúa a nadie ni se mandan cobrar cuotas mayores a los unos que a los otros, que es bastante para que sea equitativa en el sentido de la fracción citada...”*

De la lectura de las consideraciones anteriores, se desprende que el juez no se pronuncia sobre la procedencia e improcedencia del amparo y al referirse a la proporcionalidad manifiesta que ésta es violada cuando el impuesto supera las necesidades del Estado. Por otro lado, la equidad, la resolución planteada señala que el impuesto no exceptúa a nadie ya que se cobra a todos los beneficiadores de la caña. Se deduce de lo anterior que la interpretación dada a la fracción II, del artículo 31 constitucional que no adopta las ideas que previamente se había tomado en la Suprema Corte de Justicia.

Los argumentos expresados en la sentencia de la SCJN respecto al tema de proporcionalidad y equidad en materia tributaria fueron los siguientes:

*“Considerando: en cuanto al segundo fundamento, que la equidad y proporción que prescribe en los impuestos la Constitución general, importa un precepto a los legisladores que estatuyen el impuesto, dejando a su exclusiva apreciación el calificar qué contribuciones reputa, equitativas y proporcionales, por lo que la*

*autoridad judicial no puede revisar las resoluciones que sobre esas materias ha pronunciado el **Cuerpo Legislativo, único competente para apreciarlas y resolverlas: que si bien cierto que ese Cuerpo puede incurrir en graves errores, su remedio no se puede obtener sino por la acción del poder electoral.***

Las consideraciones que se enuncian con anterioridad, muestran que a diferencia del estudio del Juez de Distrito, la resolución de la Suprema Corte de Justicia se inclinó por retomar el criterio de Vallarta y por ello, ya no se evaluó las características del impuesto impugnado. Resalta el argumento que se refiere a aceptar la posibilidad de que el “Cuerpo Legislativo” pueda cometer graves errores y que ante ello no existe remedio, mas que el electoral.

### **1.3.3 Breve referencia de los principios de proporcionalidad y equidad en la 3era. Época**

El periodo de la tercera época del Seminario Judicial de la Federación abarcó una etapa que ya se identifica como parte de la organización política y administrativa de Porfirio Díaz. La Suprema Corte de Justicia padeció severas críticas a su independencia del Poder Ejecutivo; la costumbre por imitar instituciones extranjeras continuó siendo común y en este periodo histórico aparece la renovada influencia de la cultura jurídica francesa.

Se continuaba pendiente de conocer la doctrina extranjera y aún cuando existía mayor admiración por la doctrina francesa, lo cierto es que lo relativo al derecho constitucional conservaba importantes cimientos de la doctrina norteamericana. Por ello, muchos de los votos y estudios realizados por Vallarta continuaron vigentes a pesar de contener una marcada influencia del derecho norteamericano. De este modo, lo relativo al estudio de las garantías de proporcionalidad y equidad continuó adoptando el criterio que anteriormente había pronunciado Vallarta, **el cual manifestaba que no correspondía al Poder Judicial de la Federación estudiar la constitucionalidad de los impuestos.**

No obstante lo anterior, del estudio realizado se ha encontrado un asunto en el cual no se aplicó el criterio Vallarta: **“Amparo promovido ante el Juzgado**

**de Distrito de Veracruz por Juan López, contra el Tesorero Municipal (1893). Se niega el amparo sin aplicar el criterio Vallarta”<sup>14</sup>**, asunto en el que impugnaba distintos actos del Tesorero municipal de la Ciudad de Veracruz, en los cuales se le cobraban impuestos municipales para un establecimiento mercantil, a este respecto la Suprema Corte de Justicia negó el amparo con base en las siguientes consideraciones:

*“Considerando primero: que no hay violación del art. 16 de la Constitución pues en el caso que se versa, existe orden de autoridad competente, que funda y motiva la causa legal del procedimiento y son las Leyes de 2 de abril de 1849 y de 12 de junio de 1861, vigentes en el Estado de Veracruz. (...) Considerando segundo: que no existe la violación del art. 31, en su fracción 2ª, puesto que en el Municipio de Veracruz son proporcionales los impuestos para todos los vecinos y aunque en ese Municipio sean superiores a otros, esto se explica con la importancia del de la ciudad, que demanda grandes gastos para cubrir sus compromisos anteriores. Considerando tercero: que tampoco hay violación del art. 124 reformado, de la Constitución, pues aunque según él, la mercancía extranjera no podrá gravarse con mayor con mayor cuota que aquella cuyo cobro les haya sido consentido por la ley federal... esto se refiere sólo a las rentas del Estado, y no a las municipales, que tienen su objeto determinado, según las Constituciones, propio del Municipio” (sic)*

El asunto en comento, trató tópico de impuestos municipales y a este respecto se determinó que no existía violación al artículo 31, fracción II, de la Constitución de 1857 ya que consideraba que en el Municipio de Veracruz eran proporcionales los impuestos para todos los vecinos. Esto, a pesar de que el propio municipio cobrara distintos tipos de impuestos. Lo anterior, se justificó en razón de que la ciudad exigía grandes gastos y existía un déficit en las rentas municipales.

El amparo de referencia si tomó en cuenta el estudio de la proporcionalidad del impuesto y al respecto determinó que éste principio estaba satisfecho si se justificaba la necesidad del órgano de gobierno que lo aplicaba. Otro aspecto que

---

<sup>14</sup> El asunto publicó la resolución de la Suprema Corte de Justicia en el Semanario Judicial de la Federación, Tercera época, tomo VII, pág. 596. Consultado en: GÓNGORA PIMENTEL, Genero David. La lucha por el amparo fiscal, pág. 63.

justificaba el cobro de impuestos diferentes era el déficit que existía en las rentas municipales. No obstante lo anterior, destaca el punto que consideró analizar el principio de proporcionalidad del impuesto, toda vez que a diferencia de los subsecuentes amparos, en éste no se aplicó el criterio Vallarta.

#### **1.3.4 Breve referencia de los principios de proporcionalidad y equidad en la 4ta. Época**

Con la Cuarta época termina la época moderna de la jurisprudencia mexicana para dar paso a la etapa contemporánea que comenzaría interpretando al modelo derivado de la Constitución de 1917, con los primeros principios sociales y distintos modelos económicos.

Asimismo, esta época sirve para identificar cuáles fueron las últimas interpretaciones que el artículo 31, fracción II, de la Constitución de 1857 tuvo por su parte de los jueces y miembros de la Suprema Corte de Justicia, y con esto podremos comprender cuáles eran los fundamentos que justificaron que varias década después de la Revolución de 1910, todavía se siguiera reconociendo la vigencia de sus interpretaciones. En este orden de idea, se originan diversos cuestionamientos sobre la posibilidad de que un gobierno dictatorial se pudieran desarrollar instituciones protectoras de garantías y derechos de los gobernados, o si en un régimen como el mencionada pudiera existir independencia del Poder Judicial.

Por lo que respecta a la interpretación de los principios de proporcionalidad y equidad, cabe señalar que aún y cuando se permitió que excepcionalmente se aplicara el precedente de analizar la constitucionalidad de impuestos notoriamente desproporcionados e inequitativos, el criterio de Vallarta no suspendió su vigencia a pesar de que ya no era continuamente citado. Es así que la época en comento, se caracteriza más por la negación de amparos que argumentaban que los quejosos no demostraban porqué los impuestos eran desproporcionados e inequitativos. Asimismo, en esta etapa se observa que los quejosos

frecuentemente impugnaban la falta de proporcionalidad y equidad en la manera en que las autoridades cobraban los impuestos.

Para ejemplificar lo anterior, tenemos el **amparo promovido ante el Juzgado de Distrito del Estado de México, por Antonio Méndez contra acto del Poder Ejecutivo de dicho Estado (1908). Se negó el amparo porque el quejoso no comprobó la falta de proporcionalidad y equidad.**<sup>15</sup> En el amparo en cuestión, impugnó una contribución de aguas y las supuestas irregularidades de distintas medidas económica-coactivas, debido a que estimaba que la ley en cuya virtud se había hecho el cobro era inconstitucional, además de que el cobro se había realizado de manera desproporcional e inequitativa. Al respecto la Suprema Corte de Justicia determinó negar el amparo por estimar que la autoridad se había ajustado al procedimiento establecido en la ley y porque el quejoso no había probado la inconstitucionalidad del impuesto impugnado. Estas consideraciones se expresaron de la siguiente manera:

*“Considerando primero: Que... la ley fue expedida conforma a las prescripciones legales vigentes en el Estado de que se trata. (...) Considerando segundo: Que por otra parte, además de que el quejoso ninguna prueba rindió para justificar la ilegalidad de los actos que reclama, el Administrador de Rentas Municipales de el Oro si justificó que procedió en el caso conforme a las leyes preexistentes y con conocimiento del interesado; y en tal virtud, no extendió como no existe en el caso violación alguna constitucional en perjuicio del querellante, debe negarse a este el amparo que solicita”.*

En el presente asunto, lo que se impugna como desproporcional e inequitativo era el procedimiento por medio del cual se cobraba el impuesto. En este sentido, puede explicarse porqué no se mencionó ningún argumento que se refiera a la naturaleza de impuesto cobrado. Asimismo, se puede observar que otro problema que surgía entre los contribuyentes era la violación de los principios

---

<sup>15</sup> La sentencia de la Suprema Corte de Justicia que resolvió el amparo de Antonio Méndez se publicó en el Semanario Judicial de la Federación, Cuarta Época, Tomo XXX-VII, página 522. Consultado en: GÓNGORA PIMENTEL, Genero David. La lucha por el amparo fiscal. pp. 75-76

de proporcionalidad y equidad en la manera en que se hacía el cobro del impuesto.

#### **1.4 El artículo 31, fracción IV en la Constitución de 1917**

En lo relativo a la creación de impuestos y su respectivo cobro se trató de reafirmar en razón de considerarse como una de las facultades que fortalecían la soberanía del Estado. Esta situación provocó que en materia de impuestos la Suprema Corte de Justicia estuviera a favor de no limitar la soberanía del Estado para procurar la recuperación económica no solo de la Federación, sino también de los Estados.

La influencia que tuvo la ya multicitada tesis Vallarta, en este momento histórico contribuyó considerablemente para negar amparos que reclamaban la inconstitucionalidad de impuestos. Cabe señalar que la tendencia que ha tenido la Suprema Corte de Justicia para ajustar la interpretación de impuestos al contexto económico es constante:

“Asimismo, es interesante el examen de las resoluciones que nuestros tribunales han emitido, en especial, las de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que en buen número de casos han venido en auxilio de la Hacienda Pública Mexicana, frente a situaciones que no encuentran su respaldo en la Constitución, pero que de no otorgarse originarían graves problemas, lo que debe llevarlos a un exhaustivo examen de estas situaciones... con el objeto de que nuestro más alto tribunal no se convierta en un permanente reformador de nuestra Carta Magna”.<sup>16</sup>

Genaro David Góngora Pimentel, menciona que la opinión anterior expone que de la observación de las resoluciones de la Suprema Corte de Justicia en materia tributaria, existe la tendencia de alterar el efecto práctico de los preceptos constitucionales que se refieren a este tema, lo anterior en virtud de que, las circunstancias de índole económico y social que se enfrentaban en el país, sobre este aspecto Emilio Margáin expresa lo siguiente:

---

<sup>16</sup> MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, Introducción al estudio del Derecho Tributario en México, 15ª ed., Ed. Porrúa, México, 1996, p. 187.

“A pesar de la claridad de las disposiciones tanto de la Constitución de 1857 como de la de 1917, la tradición fiscal de México ha sido una larga historia de conflictos entre la Federación y los estados, originados por el propósito de cobrar impuestos para sus respectivas tesorerías, pero en un marco de primitivismo fiscal, producto de la escasa doctrina fiscal que existía en el siglo pasado y en las primera décadas del presente”.<sup>17</sup>

#### 1.4.1 Aprobación del artículo 31, fracción IV

Es importante retomar el punto referente al contenido de la Constitución de 1917 adoptó textualmente distintos artículos de la Constitución de 1857. Entre dichos preceptos, se encuentra el artículo 31, fracción II, de la última. En este orden de ideas, la única modificación que se realizó en la Constitución de 1917 sobre dicho precepto, fue que la fracción II, se ubicara en la fracción IV. Lo anterior, se discutió por el Constituyente en los siguientes términos:

“Ciudadanos diputados (...) Examinando con la atención debida el artículo 31 del proyecto de reformas, se ve desde luego que hay en el dos innovaciones principales que le dan más fuerza y consistencia que la que tenía dicho artículo en la Constitución de 1857. (...) La Comisión cree que son absolutamente necesarias para la conservación, prestigio y engrandecimiento de nuestro país todas las medidas a que se refiere el precepto indicado y que, al considerárselas como obligaciones de los mexicanos, se ha hecho con el entusiasmo que inspira el cumplimiento de los deberes patrios. (...) En mérito de todo lo expuesto, la Comisión somete a la consideración de la honorable Asamblea el artículo 31, redactado en los términos siguientes... Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos: (...) IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y municipio en que residen, de las manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”.<sup>18</sup>

Puede apreciarse que el Constituyente de 1917 no realizó ningún comentario sobre el contenido de la fracción IV del artículo 31. Sin embargo, sí determinó conservar que dentro de de las obligaciones de los mexicanos se encontrara el pago de impuestos proporcionales y equitativos.

---

<sup>17</sup> *Ibidem*, pág. 18-19

<sup>18</sup> ob.cit. GÓNGORA PIMENTEL, Genero David. La lucha por el amparo fiscal, pp. 102-103.



#### 1.4.2 La interpretación del artículo 31, fracción IV

El presente artículo contemplado en la Constitución de 1917, adoptó el criterio que se había utilizado en la época de la constitución de 1857. Dicho criterio fue propuesto –como lo hemos analizado- por Ignacio L. Vallarta en el sentido de determinar que el estudio de la proporcionalidad y equidad de un tributo sólo correspondía al órgano legislativo competente y por ello, el poder judicial no podía analizar tales tributos, aún cuando su inconstitucionalidad fue manifiesta.

El estudio de la fracción IV, del artículo 31 de la Constitución de 1917 destaca la manera en que éste se ha interpretado, tanto en lo relativo a la distribución de gastos públicos, como en el reconocimiento de los principios de proporcionalidad y equidad como derechos. Ello, porque el citado precepto y fracción establecen que es obligación de los mexicanos el contribuir a los públicos de la Federación, los Estados y los Municipios en que residan y por lo tanto, dicha redacción incrementó impuestos en ciertos casos, dando como consecuencia el empobrecimiento económico de algunos Estados y Municipios, a este respecto Emilio Margaín señala:

“La solución que la Federación pretendió inicialmente dar al problema de que un mismo peso estuviere gravado en forma distinta por dos entidades y dos Municipios simultáneamente, era la de expedir leyes impositivas a la industria y al comercio a las que podía coordinarse los Estados que previamente derogasen los impuestos locales que gravaran las mismas actividades, otorgándoseles participaciones en la recaudación, lo cual significaba ahorro de gastos de control y administración para los Estados”.<sup>19</sup>

La redacción del artículo en comento, aún y cuando se había adoptado de manera literal de la Constitución de 1857, no solucionaba muchos problemas derivados de la organización y reestructuración del cobro de impuestos en el territorio de la República. Más aún, porque se trataba de cobros que tenían que

---

<sup>19</sup> ob.cit. MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, Introducción al estudio del Derecho Tributario en México, pág.251

cubrir necesidades municipales, estatales y federales, y además, obedecían a la situación territorial del contribuyente.

Realizando una comparación entre los criterios adoptado sobre los principios de proporcionalidad y equidad, en las Constituciones de 1857 y 1917 respectivamente, considero importante mencionar lo estipulado por Fernando Orrantia:

“...el error de Vallarta consistió en no entender que el artículo 31-II de la Constitución de 1857 –idéntico a nuestro vigente 31-IV- es un derecho o garantía individual, porque obliga al Poder Legislativo a establecer solamente impuestos que sean proporcionales y equitativos y que se destinen al gasto público”.<sup>20</sup>

El comentario señalado líneas arriba, nos hace ver que uno de los principales problemas contenidos en el criterio de Vallarta, esto porque al haberse desconocido que los principios de proporcionalidad y equidad tenían naturaleza de derechos individuales, se permitió que durante muchos años se pudieran imponer impuestos inconstitucionales que no podían ser reclamados por la vía del amparo.

### **1.5 Los principios de proporcionalidad y equidad en materia tributaria en el siglo XX**

Como hemos observado, en el año 1917 la Suprema Corte de Justicia de la Nación, realizó la primera interpretación del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, determinando que el Poder Judicial Federal era incompetente para conocer sobre los principios de proporcionalidad y equidad de los impuestos, debido a que dicha facultad era exclusiva de los órganos legislativos.

Al estar situados en la parte final del primer capítulo de la presente investigación, considero que en los temas subsecuentes, podremos apreciar cual fue el desarrollo de la interpretación del artículo 31, fracción IV Constitucional, de

---

<sup>20</sup> ORRANTIA ARELLANO, Fernando A., Las Facultades del Congreso Federal en Material Fiscal, Ed. Porrúa, México 1998, pág. 20.

la Quinta a la Octava Época, con el objeto de conocer las diversas modificaciones que durante tales épocas, tuvieron los principios que motivan este estudio.

### **1.5.1 Criterio sobre la proporcionalidad y equidad en la Quinta Época**

En el año de 1925, durante la Quinta Época cuando se pronunció el criterio que aportó un cambio en las bases sobre la interpretación de los principios aludidos, lo anterior porque se permitió que en determinadas ocasiones se reconociera que éstos principios podían ser exigibles por la vía del juicio de amparo.

El criterio de la Suprema Corte de Justicia, adoptado para realizar la interpretación del artículo 31, fracción IV, de la Constitución de 1917, era el que décadas antes había propuesto Ignacio L. Vallarta; las razones que sostenía esta tesis consistía –como ya hemos mencionado- en desconocer que el Poder Judicial tuviera facultades para conocer sobre la inconstitucionalidad de los impuestos debido a que esta competencia sólo correspondía a los órganos legislativos.

Asimismo, el criterio determinaba que el único medio que tenían los gobernados para reclamar la inconstitucionalidad de un impuesto era el sufragio que elegía a los órganos legislativos. Resulta oportuno mencionar que en los últimos años de vigencia de la Constitución de 1857, la Suprema Corte de Justicia había flexibilizado ligeramente su postura respecto a la interpretación de los principios de proporcionalidad y equidad en materia tributaria.

Los razonamientos imperantes para el artículo 31 vigente en la Constitución de 1857, no eran motivo de amparo salvo en los casos en que se tratara de una desproporción e inequidad tales, que la mayor parte del impuesto tuviera que ser pagado, sin razón alguna, sobre una persona o propiedad. Además, se mencionó que la ley del mismo impuesto, por su carácter privativo, por su desproporción monstruosa y por referirse tácitamente a propiedades que no tenía que haber gravado no atendía la legalidad dispuesta en el artículo 16 de la Constitución.

Es de resaltar **la importancia de la tesis “IMPUESTOS” como resultado del amparo de Aurelio Maldonado (1925)**<sup>21</sup>, en el amparo promovido por la persona en comento, se impugnó que la Sección de Recaudación de la Tesorería General exigía con apremio de embargo la cantidad de \$16.08 C diez y seis pesos ocho centavos por dos bimestres de contribuciones de un lote de terreno de su propiedad situado en la Colonia Morelos. Sobre este aspecto, el quejoso manifestó que dicho cobro era contrario al artículo 16 constitucional porque no fundaba ni motivaba la molestia que se le ocasionaba puesto que en primer lugar habían cesado las facultades que tuvo el Ejecutivo para decretar impuestos, segundo lugar porque aun en el caso de tenerlas el impuesto es contrario a la **prescripción de la fracción IV del artículo 31 de la Constitución, puesto que no es equitativo un aumento de impuesto cuando se hace cada seis meses**; y tercer lugar porque con dicho aumento se va a la expropiación sin los requisitos del artículo 27 de la propia Constitución.

A este respecto Genaro Góngora Pimentel opina que:

“En el informe rendido por el Juez de Distrito, se mencionó que por ningún de los tres capítulos por los que solicitó el amparo el juicio era procedente, ello porque, en primer lugar no era cierto que habían cesado las facultades extraordinarias concedidas al ejecutivo de la Nación por el Congreso Federal para legislar en materia hacendaria puesto que aun las conservaba; en segundo lugar porque el hecho de aumentar una contribución después de seis meses de haberse expedido un decreto con igual objeto no quería decir que no fuera equitativa, y aunque pudiera darse el caso de que así fuera sobre esto el interesado no había presentado ninguna prueba que mereciera tenerse en consideración para lograr el fin que se propone, y en tercer lugar porque tampoco era cierto que el aumento de contribuciones equivaliera a la expropiación pues el señor Maldonado conservaba el derecho de propiedad sobre su inmueble”<sup>22</sup>.

---

<sup>21</sup> ob.cit. GÓNGORA PIMENTEL, Genaro David. La lucha por el amparo fiscal, pp. 141-146

<sup>22</sup> Idem.

Asimismo, la sentencia de Aurelio Maldonado determinó negar el amparo por unanimidad de votos y aprobó sus consideraciones por una mayoría de cinco de ocho votos de los Ministros, por lo tanto, a partir de esta resolución comienza un nuevo periodo en lo relativo al estudio de los principios de proporcionalidad y equidad en materia tributaria, debido a que las resoluciones que se habían pronunciado durante la vigencia de la Constitución de 1857 y después de la promulgación de la Constitución de 1917, no habían realizado un estudio de los razonamientos expresados por Ignacio L. Vallarta sobre este tema.

No obstante lo anterior, el estudio de los principios de proporcionalidad y equidad en materia tributaria contenidos en el artículo 31, fracción IV de la Constitución, sólo podrían ser estudiados por la vía de los artículos 14 y 16 de la misma Constitución, debido a que todavía se sostenía el criterio de que el juicio de amparo únicamente era procedente por la violación de alguno de los artículos relativos al capítulo de las garantías individuales. Además, el estudio de estos principios únicamente podía reclamarse al Poder Judicial, cuando se tratara de un impuesto exorbitante o ruinoso, o cuando el Poder Legislativo se hubiere excedido en sus facultades constitucionales.

En consecuencia, al tratarse de una tesis aislada que sólo había sido apoyada por cinco de ocho ministros y al haber establecido como requisito para la procedencia del amparo que se tratara de un impuesto exorbitante o ruinoso, o que el Poder Legislativo se excediera en sus facultades constitucionales, el resultado fue que la “novedosa” tesis tuviera complicaciones en su reiteración y aplicación. La tesis aislada en mención se publicó en la Quinta época del Semanario Judicial de la Federación, Tomo XVI, página 1014, siendo su rubro y contenido lo siguiente:

*“IMPUESTOS. Aunque la jurisprudencia sentada por la Corte, en ejecutorias anteriores, fue que la proporcionalidad y equidad del impuesto, no puede remediarse por medio del juicio de amparo, **es conveniente modificar esa jurisprudencia, estableciendo que sí está capacitado el Poder Judicial Federal, para revisar los decretos o actos***

**del Poder Legislativo, en cada caso especial, cuando a los ojos del Poder Judicial aparezca que el impuesto es exorbitante y ruinoso o que el Poder Legislativo se ha excedido en sus facultades constitucionales.** Esa facultad de la Suprema Corte proviene de la obligación que tienen de examinar la queja, cuando se ha reclamado una violación de garantías la falta de proporción o de equidad en un impuesto; **y si bien el artículo 31 de la Constitución que establece esos requisitos de proporcionalidad y equidad en el impuesto, como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión de aquel derecho, es una violación de esas garantías;** de tal suerte que si la Suprema Corte ante una demanda de amparo contra una ley, que establezca un impuesto notoriamente exorbitante y ruinoso, negara la protección federal, diciendo que el poder judicial no es el capacitado para remediar tal violación, y dijera que ese remedio se encuentra en el sufragio popular, **haría nugatoria la prescripción de la fracción I del artículo 103 constitucional, que establece el amparo contra las leyes que violen las garantías individuales,** y la misma razón podría invocarse para negar los amparos en todos los casos en que se reclamara contra las leyes”.

Es de destacarse que de la redacción se observa el reconocimiento de las garantías individuales contenidas en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución aun y cuando no estaban en el capítulo referente a las garantías individuales, no obstante, afectaban el contenido de los artículos 14 y 16 constitucionales.

De esta manera, la tesis que se publicó en el Semanario Judicial de la Federación no exigió que la violación del artículo 31, fracción IV Constitucional, tuviera que reclamarse en relación con los artículos 14 y 16 de la Carta Magna, consecuentemente, la violación de los principios de proporcionalidad y equidad se convirtió en una lesión que podía reclamarse por la vía de amparo, este punto es importante debido a que al haber reconocido la existencia de derechos distintos de los ubicados en el capítulo relativo a las garantías individuales, se procuró la valoración integral de la Constitución como instrumento protector de las garantías de los gobernados.

### 1.5.2 Criterio sobre la proporcionalidad y equidad en la Sexta Época

La Sexta Época se caracterizó por la publicación de diversos criterios que se inclinaron por reiterar la tesis que facultaba al Poder Judicial Federal para conocer sobre los principios de proporcionalidad y equidad en materia tributaria.

De esta forma, en el año de 1960 destacó el criterio aprobado bajo la ponencia del Ministro Felipe Tena Ramírez, en el cual se determinó que las condiciones de que el impuesto fuera exorbitante o ruinoso o de que el Poder Legislativo se hubiere excedido de sus facultades constitucionales, eran materia de fondo del amparo y no de su procedencia; tal decisión significó la eliminación del obstáculo legal que impedía la procedencia de muchos amparos que impugnaban la inequidad y desproporcionalidad de impuestos.

Las consideraciones que sostuvieron la tesis en comento derivaron de la resolución del amparo en revisión 5983/57, y al respecto se señaló lo siguiente:

*“SEXTO.- En el último agravio de las autoridades recurrentes se invoca un argumento que, en caso de resultar admisible, ameritaría el sobreseimiento del juicio. Ese argumento es el que sostiene que el Poder Judicial de la Federación ni puede estudiar la proporcionalidad y equidad de los impuestos, sino sólo en el caso de que éstos resulten ruinosos, notoriamente excesivos o casi confiscatorios. (...) Este concepto es infundado, por lo que sigue: (...) Esta Suprema Corte ha sentado jurisprudencia que aparece con el número 543 en el Apéndice al (sic) Semanario Judicial de la Federación publicado en 1955, en los términos siguientes: “IMPUESTO, EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD DE LOS”. (se transcribe). Es evidente que las condiciones de que el impuesto sea exorbitante o ruinoso o de que el Poder Legislativo se haya excedido en sus facultades constitucionales, se refieren al problema de fondo, es decir, a si debe o no concederse el amparo contra la respectiva ley tributaria; o sea que por no referirse dichas condiciones al problema de procedencia del juicio, es indebido que se presenten –según ocurre en el agravio- como un obstáculo legal que impide entrar a la cuestión de fondo. Precisamente por no constituir un tema de procedencia, sino de fondo, es por lo que el Juez de Distrito entró al estudio de si el Poder Legislativo se había excedido*

*en sus facultades constitucionales, considerándolo así por las razones que ampliamente expresa la sentencia recurrida y que no han sido objetadas por las autoridades recurrentes.”<sup>23</sup>*

El estudio al cual se hace referencia contribuyó en la ampliación de la procedencia del amparo que se promovía en contra de la violación a los principios de proporcionalidad y equidad tributarias, debido a que su análisis se consideró materia de fondo, asimismo, se sostuvo que el estudio en cuestión, tenía que desarrollarse tomando en cuenta si el impuesto recaía proporcionalmente sobre todas las personas que por estar en la situación normativa, debían quedar obligadas a su pago o exentas de cubrirlo, sin distinciones ajenas a los imperativos constitucionales.

Es de suma importancia, subrayar que el estudio, análisis e interpretación de los principios tributarios ya mencionados, la Sexta Época se basó primordialmente en los siguientes aspectos:

- a) Que las condiciones de que un impuesto fuera exorbitante o ruinoso o de que el Poder Legislativo se hubiere excedido de sus facultades constitucionales eran un problema del fondo del amparo y no de su procedencia.
- b) Que la proporcionalidad de un impuesto era un estudio jurídico que no debía realizarse con miras financieras o de política tributaria.
- c) Que la proporcionalidad y equidad de un impuesto podían ser analizados por el Poder Judicial Federal en determinados supuestos aún cuando tales principios no pertenecieran al capítulo de las garantías individuales.

Otro criterio importante es el que se publicó en el año 1965 bajo el rubro **“IMPUESTOS, EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD DE LOS”<sup>24</sup>**:

---

<sup>23</sup> *Ibidem*, pág. 187-188

<sup>24</sup> Tesis emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en el Seminario Judicial de la Federación, Sexta Época, Tomo Primera Parte, XCIII, página 36.



*“IMPUESTO, EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD DE LOS. No es cierto que el Poder Judicial Federal carece de facultades para estudiar el problema de la proporcionalidad y equidad en los impuestos, a no ser que los mismos sean exorbitantes o ruinoso, ya que este tribunal en Pleno ha sostenido al respecto la tesis de que el Poder Judicial Federal está capacitado para revisar, a través del juicio de amparo, los decretos o actos del Poder Legislativo en materia impositiva, y las condiciones relativas a que el impuesto se exorbitante o ruinoso o de que el Poder Legislativo se haya excedido en sus facultades constitucionales, se refieren al problema de fondo, es decir, a si debe o no concederse el amparo contra la respectiva ley tributaria, pero no constituyen un tema de procedencia o improcedencia del juicio de garantías”.*

Como podemos observar, el trabajo de interpretación por parte de la Suprema Corte de Justicia de la Nación tuvo que enfrentarse a un nuevo problema para delimitar los alcances y significados de distintos conceptos jurídicos derivados de los principios de proporcionalidad y equidad, esto es, que lo complejo de la interpretación y de los alcances de nuestros principios tributarios, comenzó a manifestarse en años anteriores, no obstante ello, fue hasta la Sexta y Séptima Época, como apreciaremos más adelante, que se incrementó considerablemente dicha necesidad.

### **1.5.3 Criterio sobre la proporcionalidad y equidad en la Séptima Época**

En primera instancia, el contenido de la fracción IV, del artículo 31, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos señala que los impuestos deben ser proporcionales y equitativos. Tal determinación fue motivo de reflexión sobre los alcances y delimitación de los principios antes aludidos. Así, se tuvo que determinar si la proporcionalidad y equidad únicamente guardan relación con los impuestos, o si también se refiere a todas las demás figuras involucradas con el derecho tributario, tales como los derechos, presupuestos, doble tributación, etc.

El problema de interpretación de la Suprema Corte de Justicia ya no se encargó de estudiar el tema de la competencia para conocer de los principios de proporcionalidad y equidad tributarios por la vía de amparo, sino la manera en que dicha fracción tenía que aplicarse

Por otra parte, en el comienzo del periodo presidencial de José López Portillo, su gestión inició con un desarrollo económico notable que se debió a la explotación de nuevos pozos petroleros y al precio que tenía el energético en el mercado mundial.

Asimismo, también se originó un aumento de coberturas sociales, subsidios y modificación de algunas disposiciones tributarias que no lograron culminar en una verdadera reforma fiscal.

*“Pero, el promisorio futuro económico se derramó hacia todo el aparato burocrático: en poco tiempo miles de personas pasaron a engrosar las filas de la burocracia, se crearon secretarías y nuevas dependencias, y todo a cargo del erario público...”<sup>25</sup>.*

En relación con el tema tributario la Suprema Corte de Justicia ya había determinado cuáles eran los requisitos esenciales para que un impuesto pueda considerarse constitucional.

De esta manera, un impuesto tenía que ser establecido por la ley; proporcionalidad y equitativo; y, destinado al pago de gastos públicos. No obstante, aún cuando se contaba con tales presupuestos, lo cierto era que la Corte no tenía una fórmula para comprobar la existencia de dichos requisitos.

---

<sup>25</sup> KRAUZE, Enrique. **El sexenio de López Portillo** en México Siglo XX, Ed. Clío, México 1999, Pág. 44.

Resulta oportuno puntualizar que a partir del momento en que la Suprema Corte de Justicia mostró más flexibilidad, los amparos que impugnaban la violación a los multicitados principios aumentaron drásticamente, y como consecuencia de ello, provocó que en algunos asuntos tuvieran que reinterpretarse dichos principios, tal es el caso de la siguiente tesis:

***“IMPUESTOS VALIDEZ CONSTITUCIONAL DE LOS.*** De acuerdo con el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna, para la validez constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales; primero, que sea establecido por ley; segundo, que sea proporcional y equitativo, y tercero, que se destine al pago de los gastos públicos. Si falta alguno de estos tres requisitos, necesariamente el impuesto será contrario a lo estatuido por la Constitución General. Ahora bien, aun cuando respecto de los requisitos de proporcionalidad y equidad, este Tribunal Pleno no ha precisado una fórmula general para determinar cuándo un impuesto cumple dichos requisitos, que traducidos de manera breve quieren decir de justicia tributaria, en cambio, de lagunas de las tesis que ha sustentado, pueden desprenderse ciertos criterios. Así se ha sostenido, que, si bien el artículo 31 de la Constitución, que establece los requisitos de proporcionalidad y equidad como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión de este derecho sí es una violación de garantías cuando los tributos que decreta el Poder Legislativo son notoriamente exorbitantes y ruinosos. También este Tribunal Pleno ha considerado que la equidad exige que se respete el principio de igualdad, determinando que es norma de equidad la de que se encuentren obligados a determinada situación los que se hallen dentro de lo establecido por la ley y que no se encuentren en esa misma obligación los que están en situación jurídica diferente o sea, tratar a los iguales de manera igual. Es decir, este Tribunal Pleno ha estimado que se vulnera el derecho del contribuyente a que los tributos sean proporcionales y equitativos, cuando el gravamen es exorbitante y ruinoso y que la equidad exige que se respete el principio de igualdad”<sup>26</sup>

---

<sup>26</sup> Tesis emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en el Seminario Judicial de la Federación, Tomo 187-192, Primera Parte, página: 111, rubro: “IMPUESTOS, VALIDEZ CONSTITUCIONAL DE LOS”.

#### 1.5.4 Criterio sobre la proporcionalidad y equidad en la Octava Época

Se presentó la necesidad de reiterar diversas tesis que apoyaron el incremento de los impuestos con base en establecer lazos de congruencia entre los principios aludidos, el problema de la delimitación e interpretación de los mismos, considerados como conceptos de justicia tributaria continuó manifestándose en razón de su complejidad.

Ya fuese de manera conjunta o separada los principios consagrados en el artículo 31, fracción IV constitucional, eran constantemente estudiados e inclusive, como ya mencionamos, reinterpretados. La Suprema Corte de Justicia logró encontrar una fórmula para reinterpretar estos principios, en razón de las circunstancias y características del tributo, es así que en la jurisprudencia se abrió la posibilidad de aprobar nuevos impuestos que no consideraran la capacidad económica del contribuyente, sus efectos también dejaron abierta la posibilidad de aprobar diversos impuestos distintos al de la renta que pudieran ser arbitrarios y ruinosos para el contribuyente:

***“PROPORCIONALIDAD DE LAS CONTRIBUCIONES DEBE DETERMINARSE ANALIZANDO LAS CARACTERÍSTICAS PARTICULARES DE CADA UNA: La jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver asuntos relativos al impuesto sobre la renta, ha establecido que el principio de proporcionalidad consiste en que cada causante contribuya a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, aportando una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, y añade que ese objetivo se cumple fijando tasas progresivas. Sin embargo, tratándose de tributos distintos del impuesto sobre la renta, no puede regir el mismo criterio para establecer su proporcionalidad, pues este principio debe determinarse analizando la naturaleza y características especiales de cada tributo”<sup>27</sup>***

---

<sup>27</sup> Tesis de jurisprudencia P./J. 4/1990 emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Octava época, publicada en el Seminario Judicial de la Federación, Tomo IV, Primera Parte, página: 143, de rubro: “PROPORCIONALIDAD DE LAS CONTRIBUCIONES DEBE DETERMINARSE ANALIZANDO LAS CARACTERÍSTICAS PARTICULARES DE CADA UNA”

La falta de metodología y técnica de interpretación constitucional en la materia fiscal era evidente porque no existían bases o criterios que permitieran establecer parámetros claros para respetar las esferas de cada uno de los órganos constitucionales ya que por una parte, no era conveniente dejar plena libertad al legislador y por la otra, no era viable que las decisiones tributarias y fiscales se sometieran a una constante aprobación de los tribunales federales.

Los requisitos de proporcionalidad y equidad se consideraron como elementos de naturaleza distinta, pero indispensables en cualquier ordenamiento fiscal. Ello, con base en la jurisprudencia 3ª/J.4/91 la cual señala lo siguiente:

***“PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD. SON REQUISITOS DE NATURALZA DISTINTA CON LOS CUALES DEBEN CUMPLIR LAS LEYES FISCALES. La proporcionalidad y equidad que deben cumplir las leyes fiscales, conforme a la fracción IV del artículo 31 de la Constitución, no deben confundirse, pues tienen naturaleza diversa, ya que mientras el primer requisito significa que las contribuciones deben estar en proporción con la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, el segundo consiste en que éstos reciban un trato igual, lo que se traduce en que las leyes tributarias deben tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales”<sup>28</sup>***

En la octava época la especialización de jurisprudencias y tesis en materia fiscal fue característica reflejada en sus distintos criterios. Asimismo, las modificaciones en la estructura y funciones del Poder Judicial Federal y la Suprema Corte de Justicia comenzaban a reflejarse en distintas interpretaciones constitucionales que exigían efectos congruentes con los cambios en el sistema jurídico y democrático del país.

---

<sup>28</sup> Tesis de jurisprudencia 3ª/J.4/91 emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Octava época, publicada en el Seminario Judicial de la Federación, Tomo VII, Primera Parte, página: 60, de rubro: “PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD. SON REQUISITOS DE NATURALZA DISTINTA CON LOS CUALES DEBEN CUMPLIR LAS LEYES FISCALES”.

## CAPÍTULO II

---

# DERECHO CONSTITUCIONAL Y DERECHO TRIBUTARIO

*“Los impuestos transforman al ciudadano en súbdito, a la persona libre en esclava y al Estado (nuestro supuesto servidor) en dueño de nuestras vidas y haciendas. Cuanto mayores son los impuestos y más insidiosa la acción recaudatoria, más súbditos y más esclavos somos del Estado”.*

**Arthur O. Fraser**  
**Economista y sociólogo británico**  
**(1949-).**

## 2.1 Derecho Constitucional y Derecho Tributario

El Derecho Constitucional constituye el fundamento jurídico dentro del sistema normativo general del Estado a través de los preceptos constitucionales que prevén el ejercicio de la potestad tributaria del mismo. La Constitución Política establece los principios generales rectores de la regulación de que se ocupa el derecho fiscal, como son el principio de justicia tributaria (proporcionalidad y equidad), el principio de destino de las contribuciones (gasto público), el principio de legalidad (no hay tributos sin ley), el principio de aplicación estricta de la ley entre otras.

Durante el desarrollo del presente capítulo, señalaremos las relaciones que guarda la materia fiscal con la Constitución, pues ésta “es el *palladium* de la seguridad jurídica, que actúa como arca sagrada de todas las garantías, cuya conservación inviolable, guarda severamente escrupulosa, debe ser objeto primordial de las leyes”.<sup>29</sup>

Se reconoce que el Estado impone y crea los tributos, así como la subordinación de todos los poderes a esta Carta Magna y que si es el legislador quien crea el sistema tributario, él estará igualmente bajo este poder supremo de la Constitución. Es sabido que la Constitución nace como producto de una decisión de la soberanía popular. Ahora bien, esta decisión no es sólo un acuerdo al que se llega en un momento dado, sino, además, una norma con vocación de permanencia en el tiempo, por lo que establece mecanismos que garanticen su diaria realización.<sup>30</sup>

---

<sup>29</sup> Ponencia intitulada “El Derecho Constitucional Tributario” presentada por el Dr. Juan Manuel Ortega Maldonado, Profesor Investigador de Derecho Fiscal en la Facultad de Derecho de Morelos, en el Congreso de Derecho Internacional de Derecho Constitucional y VI Congreso Nacional de Derecho Constitucional, celebrado del 6 al 10 de febrero de 2006 en el Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM.

<sup>30</sup> FIX ZAMUDIO, Héctor La Constitución y su Defensa, en ALEGRE MARTÍNEZ, Miguel Ángel, Justicia Constitucional y Control Preventivo, Universidad de León, España, 1995, pp. 45.

Uno de los pilares fundamentales del Derecho Fiscal está constituido por el llamado **principio de constitucionalidad** mismo que refiere que no basta con que la relación jurídico-tributaria se rija por lo que previa y expresamente determine la ley aplicable, sino que esta ley debe encontrarse además fundada en los correspondientes preceptos constitucionales, o al menos, debe evitar el contradecirlos.

Pero esta relación entre ambos sectores jurídicos no es nueva; antes incluso de la existencia de Constituciones formales, los incipientes Parlamentos en realidad asambleas medievales, surgen íntimamente vinculados con las necesidades fiscales, de forma que desde entonces ya se perfilaban las funciones básicas de las representaciones populares en materia fiscal: la aprobación de ingresos y los fines públicos a los que deberían estar destinados.

Ahora bien, en nuestro país la **Constitución Federal es Norma Suprema** y fuente primaria del Derecho fiscal en atención a lo estatuido en varios artículos, de suerte que la Carta Magna:

- a) Contiene el derecho fundamental de organización de la sociedad, debe determinar también, como parte esencial de este contenido, las fuentes del ordenamiento que preside; dibujar el esquema básico del sistema de fuentes; señalar las fuentes de producción normativa primarias dentro del sistema, con independencia de que estas fuentes puedan crear y reconocer otras.
- b) Señala la distribución de los poderes y competencias tributarias.
- c) Establece los *principios generales* del derecho tributario (igualdad, seguridad jurídica, legalidad, irretroactividad, previa audiencia, etc.) y los *principios específicos* del derecho tributario. (proporcionalidad, equidad, no



confiscatoriedad, no exención, mínimo vital exento y vinculación con el gasto público.

- d) Apunta los fines de la tributación o el marco de referencia sobre el cual ha de guiarse ésta, especialmente en los artículos 25, 26, 28 y 39 constitucionales. Así pues, ya no se trata de establecer los límites de la tributación por efecto de los derechos fundamentales, sino el contenido que el Estado debe imprimirle al Derecho Tributario para proyectarlo hacia los fines y programas estructurales que se precisan en la propia Carta Fundamental.<sup>31</sup>

Todo este estado de cosas aunado a los profundos y muy incisivos pronunciamientos jurisprudenciales en materia tributaria de los tribunales constitucionales de varios países, han logrado destacar la relevante influencia ejercida por la jurisprudencia constitucional en el desarrollo y fundamentación racional del Derecho Tributario, al grado de que ya podemos hablar de un verdadero "*Derecho Constitucional Tributario*", que entre otras funciones, cuida de todas las expresiones del poder político, y "*una de las más importantes expresiones es el llamado poder tributario*".

Esta influencia es aún más fuerte en aquellas Constituciones como la nuestra, en donde lo escueto de las disposiciones fiscales contenidas en la Constitución llevó a la necesidad de configurar un marco legal complementario mediante diversas tesis y jurisprudencias, para lograr superar las ambigüedades.

Es conveniente desentrañar cuáles son los contenidos y exigencias de la Constitución, contenido en el que vendrá a integrarse los conceptos e institutos de ese derecho, tales como los de poder o función fiscal o financiera, hacienda pública, autonomía financiera, presupuesto, ingreso y gasto público, deuda

---

<sup>31</sup> ORTEGA MALDONADO, Juan Manuel; Primer Curso de Derecho Tributario Mexicano; Porrúa, México, 2005, p. 131.

pública, contribución, etc.; conceptos que, como lo dice Sánchez Serrano, es necesario que adquieran el contenido y significado normativos propios de todo concepto jurídico para lo que precisan ser encuadrados con el sistema de *decisiones políticas fundamentales* que dio lugar a nuestra Carta Fundamental.

La clarificación de tales conceptos y, especialmente, la fijación del significado *vigente* de las correspondientes expresiones —nos sigue diciendo Sánchez Serrano— adquiere relevancia constitucional, en la medida en que sin dicha clarificación es imposible precisar el alcance y sentido de aquellas normas constitucionales, o de sus interpretaciones jurisdiccionales, en las que esas expresiones se utilicen.<sup>32</sup>

Esa necesaria clarificación no sólo funciona para los conceptos de rango constitucional, sino que también es menester precisar que sólo de esa manera puede distinguirse con mayor precisión entre la legalidad y constitucionalidad, entre infracción de la ley y violación de la Constitución, entre mandato, prohibición y habilitación legal y mandato, prohibición o habilitación constitucional. Lo anterior, nos comenta Sánchez Serrano, es un error desde tres ángulos: el metodológico, el sistemático y el práctico.

En relación a lo primero, porque si de lo que se trata es de estudiar los aspectos constitucionales del ordenamiento jurídico-fiscal, los rasgos o matices del método a seguir deberían ser los propios del derecho constitucional tributario y no los del derecho tributario ordinario. También sostiene, el autor citado, que desde el punto de vista sistemático, existiría una confusión, pues es indudable que la materia constitucional guarda una jerarquía y prioridad entre áreas de la misma materia, por lo que debe distinguirse con claridad lo básico y fundamental de lo contingente o accesorio, como puede ser la legislación ordinaria.

---

<sup>32</sup> SÁNCHEZ SERRANO, Luis; Tratado de Derecho Financiero Constitucional, Tomo I, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, Madrid, España, 1997, p. 101.

Finalmente, desde el punto de vista práctico, debe dejarse de lado, el interpretar las normas constitucionales tributarias con los mismos métodos que los utilizados para interpretar las leyes ordinarias. Asimismo, debe también despejarse la idea de que en la Constitución debe hallarse forzosamente todo el ordenamiento jurídico-fiscal. Lo único que allí podemos encontrar serán los “límites de los poderes tributarios”, así como las “grandes líneas de la organización financiera y tributaria”.<sup>33</sup>

En el constitucionalismo moderno un mecanismo para salvaguardar el carácter supremo de la constitución se concreta en el principio de rigidez constitucional, que tiene como objetivo central el de salvaguardar la permanencia de la constitución y su carácter de norma superior, de la que debe derivar el resto del orden jurídico positivo escalonadamente.<sup>34</sup>, por ende, el Dr. Miguel Covián refiere lo siguiente:

*“En ese orden de ideas los mecanismos de control constitucional, sean correctivos o preventivos, en teoría, no tendrían que entrar en funcionamiento si jamás la constitución fuere vulnerada por actos de autoridad o de gobierno lato sensu y si el poder del Estado se detuviera en sus límites legalmente establecidos. Sin embargo, la conveniencia de su existencia constitucional y su oportuna y puntual aplicación, en caso necesario, se justifican por la necesidad de garantizar la vigencia del Estado de Derecho y la consecución de su núcleo esencial que es la limitación del ejercicio del poder político; así como en casos de irregularidad parcial del orden jurídico”.*<sup>35</sup>

La solemnidad en la configuración del marco tributario constitucional, en realidad no tiene otro objetivo que tratar de proporcionar una mayor dignidad que sirva para garantizarle una amplia efectividad en su aceptación por los

---

<sup>33</sup> *ibidem*, pp. 158-160.

<sup>34</sup> COVIÁN ANDRADE, Miguel, **El Control de la Constitucionalidad en el Derecho Comparado**, Ed. Centro de Estudios de Ingeniería Política Constitucional, México, 2001, p. 21.

<sup>35</sup> COVIÁN ANDRADE, Miguel, *op.cit.*, p.25.

destinatarios. Por otra parte, es evidente que la influencia del tributo en el tejido social (público y privado) ha ido también en aumento. Circunstancia que de un lado, ha propiciado una mayor vinculación de los principios tributarios al orden constitucional. Es indudable la fortaleza e importancia social y psicológica que ha ido adquiriendo el tributo en nuestro país, bien por las políticas de “*terrorismo fiscal*” iniciadas por la Secretaría de Hacienda, como por el aumento en la cuota que ha de pagarse y el número de nuevos contribuyentes, o mejor dicho, la participación de contribuyentes “latentes”; al tiempo que, de otro lado, ha ampliado el ámbito de la materia protegida, inicialmente circunscrita al tributo, hasta abarcar todo tipo de prestaciones patrimoniales obligatorias o impuestas, como lo hizo notar recientemente en jurisprudencia firme, en la que sostuvo medularmente que las cuotas del seguro social eran contribuciones.

Lo descrito con anterioridad, inclinó la balanza en favor de quien realmente ejercita el poder tributario (gobierno), depende, en primer lugar, de que no se rompa, de hecho, la bipolaridad ejecutivo-legislativo, es decir, el gobierno debe mantener todas sus facultades decisorias en orden a la aplicación de las leyes, pero no debe menoscabar la competencia tributaria normativa que el principio de reserva de ley atribuye en exclusiva al poder legislativo.

Pero el que la Constitución, en orden a su jerarquía normativa, influya en el sistema impositivo, no significa que éste a su vez no pueda también influir en la interpretación económica que se le da a aquélla. Nos explicamos mejor, es indudable que en términos de los artículos 25 y 26 constitucionales, es el Estado Mexicano el que tiene la rectoría de la economía nacional, así como la planeación democrática del mismo.

Ahora bien, la política fiscal es uno de los instrumentos de tal programa constitucional, pero como este no lo crea la Constitución, sino únicamente señala las bases, cuando las leyes ordinarias lo establecen y la Corte lo interpreta, tenemos que dicho sistema impositivo, en realidad regresa a la Constitución

alimentando la forma de su interpretación, el sistema tributario define a la postre el grado o modelo autoritario de constitucionalismo económico. De esta manera es como, en muchas ocasiones, **aparece alabada la prioridad recaudatoria por sobre las garantías de los particulares.**

Cuando empezamos un estudio en el cual se ve involucrado el Derecho Fiscal, siempre es rescatable el hecho de precisar cual será el contenido del mismo, ello con la finalidad de estar en la posibilidad de determinar la ubicación dentro de nuestra Ciencia (Derecho), misma que es muy amplia y extensa para realizar un estudio general. Se entiende por la materia fiscal todo lo relativo a los ingresos del Estado provenientes de las contribuciones y las relaciones entre el propio Estado y los particulares, considerados en su calidad de contribuyentes.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido la siguiente tesis:

*“FISCAL.- Por fiscal debe entenderse lo perteneciente al Fisco; y Fisco significa, entre nosotros, la parte de la Hacienda Pública que se forma con las contribuciones, impuestos o derechos, siendo autoridades fiscales las que tienen intervención por mandato legal, en la cuestión, dándose el caso de que haya autoridades hacendarias que no son autoridades fiscales pues aun cuando tengan facultades de resolución en materia de hacienda, carecen de actividad en la cuestión, que es la característica de las fiscales, viniendo a ser el carácter de autoridad hacendaria, el género, y el de autoridad fiscal, la especie”.*<sup>36</sup>

De la tesis anterior se desprende perfectamente que la materia fiscal y, por lo tanto, la rama del Derecho respectiva se refiere a los ingresos del Estado que provienen de las contribuciones, por ello, cabe distinguir que existen disposiciones fiscales que se aplican a otros ingresos del Estado y de otros organismos, como los descentralizados que, sin tener la naturaleza de fiscales, son recaudables por el Estado.

---

<sup>36</sup> Amparo en revisión 1601/53, José Ives Limantour, 29 de mayo de 1934, 5 votos, Ponente: José López Lira.

Una vez determinado lo que se entiende por materia fiscal, es necesario tratar el problema sobre la definición del Derecho Fiscal, Sergio Francisco de la Garza, quien es citado por Francisco Ponce Gómez en su obra "Derecho Fiscal", menciona que este Derecho "es el conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de los tributos, esto es, de los impuestos, derechos y contribuciones especiales, así como a las relaciones jurídicas, que se establecen entre la administración y los particulares con motivo de su nacimiento, cumpliendo o incumpliendo, a los procedimientos oficiosos o contenciosos que pueden surgir y a las sanciones establecidas por su violación".

Por otro lado, existen autores que sostienen que la idea que el Derecho Fiscal, está constituido por "el conjunto de normas y principios que regulan las relación jurídico tributaria, entendiéndose por esta última el vínculo legal en virtud del cual los ciudadanos resultan obligados a contribuir con una parte proporcional de sus ingresos, rendimientos o utilidades al sostenimiento del Estado".<sup>37</sup>

Las definiciones anteriores de Derecho Fiscal, se refieren únicamente a los ingresos que percibe, derivados de impuestos o contribuciones, y debido a que, no sólo recibe ingresos por esos conceptos, sino por muchos otros, por ello a lo largo de la bibliografía investigada encontramos lo siguiente: El Derecho Fiscal es "el conjunto de normas jurídicas que sistematizan y regulan los ingresos que percibe el fisco sin importar su procedencia"<sup>38</sup>

Es bien sabido, que el Estado para poder llevar a cabo satisfactoriamente las actividades que le son propias, requiere de manera imprescindible de un sustento económico, el cual proviene por lo general de los ciudadanos o de los gobernados, que son los que se benefician directamente con las obras y servicios de interés público que realiza el primero.

---

<sup>37</sup> ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo. Derecho Fiscal, 11ª ed., Ed. Themis, México, 1996, Pág. 18

<sup>38</sup> PONCE GÓMEZ Francisco y PONCE CASTILLO Rodolfo, Derecho Fiscal, 11ª ed, Ed. Limusa, México, 2007, Pág. 2-3.

La importancia de esta rama del Derecho radica principalmente en que todo acrecentamiento en las cargas públicas va necesariamente acompañado de una evolución en los mecanismos y procedimientos legales que deben regirlo, los que cada día tienden a hacerse más complejos y sofisticados.

Por lo que hace a la **denominación de este tópico**, los italianos hablan de Derecho Tributario, los alemanes de Derecho Impositivo, los franceses de Derecho Fiscal, y algunos otros de Derecho Financiero, de Derecho Hacendario, etc.

Dentro de nuestro Sistema Jurídico Mexicano no pueden utilizarse las denominaciones anteriormente mencionadas como sinónimos, esto en razón de que las disposiciones fiscales en México se aplican no sólo a los impuestos o a los tributos en general, sino también a otros ingresos del Estado, como los productos y aprovechamientos, es decir, los ingresos patrimoniales y los no tributarios. En este sentido, si bien es cierto, que se trata de la misma materia fiscal, cada una de las denominaciones que se enunciaron en los párrafos precedentes, contienen una característica que los distingue de las demás.

Cabe señalar que en las enseñanzas de Derecho Fiscal adquiridas durante la carrera, así como del estudio y análisis del presente trabajo de investigación, llego a la conclusión que la denominación vertida por los autores que hemos señalado, por lo que respecta exclusivamente a las contribuciones, debemos de hablar de **Derecho Tributario**, porque es el encargado de la **obtención** de los recursos tributarios los impuestos, aportaciones de seguridad social, contribución de mejoras y derechos; pero para una visión más clara de esto procederemos a su explicación.

A lo largo de su proceso de formación e integración, la materia en estudio ha recibido diversas denominaciones tendientes a identificar su objeto con la mayor precisión posible; entre ellas destacan las siguientes:

1. **Derecho Financiero:** “Es la disciplina que tiene por objeto el estudio sistemático del conjunto de normas que reglamentan la recaudación, la gestión y la erogación de los medios económicos que necesita el Estado y los otros órganos públicos para el desarrollo de sus actividades, y el estudio de las relaciones jurídicas entre los poderes y los órganos del Estado y entre los mismos ciudadanos que derivan de la aplicación de esas normas” <sup>39</sup>

Ante el concepto anterior podemos mencionar que la denominación Derecho Financiero resulta demasiado amplia para definir nuestra disciplina que nos ocupa, y que por lo tanto, debemos desecharla.

2. **Derecho Impositivo:** Algunos autores suelen emplear con bastante frecuencia esta segunda denominación por considerar que los impuestos constituyen el principal ingreso que el Estado obtiene de sus gobernados, fundándose en el hecho, por demás incontrovertible, de que la noción de impuesto es la piedra angular o el signo distintivo de nuestra materia.

“Sin embargo, a pesar de lo acertado que a primera vista pudiera parecer esta postura, la misma en el fondo la juzgamos como incorrecta. En efecto, no podemos negar que los impuestos son el principal ingreso tributario del Estado y que su sola mención inmediatamente hace pensar en la materia cuyo estudio estamos iniciando. Pero tampoco podemos olvidar que, independientemente de los impuestos, existen otros ingresos que también derivan de la relación jurídico tributaria y que no pueden calificarse como tales”. <sup>40</sup>

A la inversa del Derecho Financiero, el Derecho Impositivo tiene un objeto de estudio más restringido: los impuestos; siendo que en la relación jurídico-tributaria el Estado obtiene otra clase de ingresos distintos de los impuestos, como son los derechos, las aportaciones de seguridad social, las contribuciones especiales.

---

<sup>39</sup> PUGLIESE, Mario. Derecho Financiero, Fondo de Cultura Económica, México, 1940, Pág.22

<sup>40</sup> ob.cit.. ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo. Pág. 15



3. **Derecho Tributario:** “El conjunto de normas jurídicas que reglamentan la determinación del pago de las contribuciones puede válidamente denominarse Derecho Tributario, puesto que tal denominación define en forma bastante precisa a uno de los aspectos fundamentales de la relación que constituye el objeto de nuestra disciplina: el de los particulares que deben tributar para cubrir los gastos públicos”.<sup>41</sup> Esta penúltima denominación define con precisión el objeto de estudio de nuestra materia, pues hace referencia al conjunto de normas jurídicas que rigen los tributos, entendidos éstos como las aportaciones económicas que efectúan los particulares para el sostenimiento del Estado, o sea, contempla la relación jurídico tributaria desde el punto de vista del contribuyente.

Nos dice Emilio Margáin Manautou:

“El derecho tributario se encuentra en la actualidad en plena formación por la doctrina, la que apresurada por la legislación, que a su vez lo es por la ingente necesidad que tiene el Estado de mayores recursos, va dando tumbos en su afán de avanzar, especialmente por lo que toca a su terminología, ya que sus estudios son los que cristaliza el legislador en un ordenamiento.”<sup>42</sup>

4. **Derecho Fiscal:** Finalmente, tenemos ésta denominación que posee también una validez absoluta como acepción que identifica a esta disciplina, ya que significa el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad del Fisco, que es el órgano del Estado encargado de la determinación, recaudación y administración de los tributos.
5. **Derecho Hacendario:** Es el conjunto de normas jurídicas que regulan las actividades que realizan las autoridades hacendarias.

---

<sup>41</sup> *ibidem*, Pág. 16

<sup>42</sup> MARAGAIN MANAUTOU, Emilio. Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano, 15° ed., Ed., Porrúa, México, 2000, Pág. 11.

Es así como podemos dar una definición personal de Derecho Tributario: ***Conjunto de normas jurídicas que se encargan del estudio de la obtención de las contribuciones y que dichas normas tienen como finalidad cubrir el gasto público.***

Una vez proporcionada nuestra definición, considero importante el enunciar de manera general los principales fines del Derecho Fiscal (denominación ya comentada), mencionando que dicho fin está en proporcionar las bases fundamentales no sólo al estudiante de Derecho, sino también, a cualquier persona interesada en su estudio, tomando en consideración la amplitud, complejidad y dinamismo de esta rama del Derecho; proporcionando a la vez, sólidos fundamentos para adquirir el dominio completo sobre las contribuciones, sus regímenes y en general todo lo relacionado con éstas, así como de todos los ingresos que percibe el Estado.

### **2.1.1 Su relación**

Considero importante puntualizar que los principios constitucionales que analizaremos a lo largo del presente trabajo, garantizan el equilibrio de intereses entre las obligaciones tributarias del individuo, y la satisfacción de sus necesidades sociales. El tema tiene por objeto un análisis sobre los principios materiales que en el ordenamiento constitucional mexicano, sustenta la disciplina jurídico-financiera dentro de la que se ubica el Derecho Fiscal y que nos permite hablar de justicia fiscal.

La doctrina nacional y extranjera contiene numerosos estudios sobre estos tópicos, que son a nuestro parecer, fuente indispensable para cualquier investigación jurídica y que seguramente manejan con amplitud el tema, por lo que sólo daremos una visión panorámica de ello.

El Derecho Fiscal es nuestro país es la rama del Derecho Público que impacta en la economía de los particulares, es bien del interés y de conformidad

con los límites que la Constitución Federal indica. Los principios en materia fiscal que aparecen plasmados en nuestra Constitución, representan la guía que sustenta todo el orden jurídico-fiscal, debido a que las normas que integran dicha compilación deben reflejarlo y respetarse, de lo contrario, se puede incidir en la inconstitucionalidad de los actos de autoridad.

La Constitución es la norma jurídica, suprema de nuestro orden legal y no una declaración programática, es algo que afirma de manera inequívoca su artículo 133 que establece: *“Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanan de ella y todos los tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión.”*

Los preceptos que integran la Constitución, son obviamente constitucionales y gozan del contenido y de la eficiencia normativa que de su dicción resulta. Los principios que contiene, poseen un carácter normativo que los poderes públicos no deben desconocer. El hecho de que nuestra Constitución prevea en sus primeros veintinueve artículos las garantías individuales no es sino una confirmación del valor aplicativo de los principios generales plasmados en la Constitución. El carácter jurídico, materializado en su aplicabilidad directa, se concreta en su fuerza informadora y en su fuerza derogatoria que permite declarar la inconstitucionalidad de las normas que contradiga lo establecido en ella.

En un Estado de derecho, todos los actos que las autoridades fiscales realizan deben adecuarse a la tutela del orden jurídico con el objeto de evitar arbitrariedades y violaciones constantes a los derechos de los gobernados. En el caso de nuestro país en donde tenemos una tradición jurídica constitucional, existe una Ley Suprema denominada Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en la cual se establecen los derechos fundamentales de los gobernados.

Pero además, como pilar del sistema jurídico mexicano, también es el fundamento de todas las leyes, las cuales se rigen bajo un principio de constitucionalidad; es decir, que deben ajustarse a las disposiciones que establezca la Constitución. En el ámbito tributario, la Constitución reconoce una serie de derechos fundamentales para los contribuyentes, denominados en el mundo jurídico como *Garantías Individuales de Justicia Fiscal*.<sup>43</sup>

Estas garantías se encuentran consagradas en el artículo 31, fracción IV, que relacionadas con todos los demás derechos constitucionalmente reconocidos conforman un marco protector para los gobernados que les garantiza una plena seguridad jurídica. En este orden de ideas, el tributo es un instrumento que hace posible el financiamiento de los gastos públicos. La función del tributo es recaudatoria fiscal y en algunos casos no contributiva, sino impositiva, retributiva, reparadora o remuneratoria, ejemplo son las tasas y contribuciones especiales. En estos casos, la razón del tributo, es evitar un perjuicio patrimonial para la Hacienda Pública o para determinados estratos sociales, en definitiva, aplicar los principios materiales de justicia fiscal. Por lo que respecta a este punto, haremos una breve semblanza de manera enunciativa de las garantías que se encuentran inmersas en el precepto legal en comento, ya que en el desarrollo del presente trabajo, realizaremos un estudio y análisis más a fondo sobre este tópico, mismo que constituye un aspecto fundamental en mi investigación.

Es así como el artículo 31, fracción IV de nuestra Carta Magna contempla que: “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”<sup>44</sup>

---

<sup>43</sup> LÓPEZ-GUERRERO GARCÍA, Luis. Derecho de los Contribuyentes, Ed. Instituto de Investigaciones Jurídicas (UNAM), México, 2001, pág.18.

<sup>44</sup> Diario Oficial de la Federación, Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 5 de febrero de 1917, Actualizada con la reforma publicada el 13 de noviembre de 2007.

De la interpretación a los preceptos constitucionales observamos las siguientes garantías básicas en materia fiscal:

- a) *La garantía de proporcionalidad*, la cual constituye un derecho que tienen los contribuyentes para que las contribuciones que se establecen, graven a cada gobernado en función o en proporción de su capacidad económica, es en este sentido la proporcionalidad en las contribuciones es un principio que consiste en que debe existir una adecuada relación entre lo que se pretende cobrar y el dinero que el causante está pagando por concepto de impuestos, de tal manera que la aportación resulte equilibrada o justa y en correspondencia con los ingresos obtenidos por el particular. Con lo anterior se busca que el Estado solamente obtenga una parte de la riqueza de los gobernados a través de las contribuciones, pero no en su totalidad, ya que aparte de provocar un impacto social y económico-gravoso, el cobro excesivo sería considerado como un acto confiscatorio por parte de la autoridad fiscal.
- b) *La garantía de equidad*, representada por un viejo principio jurídico consistente en dar un trato igual a los iguales y desigual a los desiguales, es decir, que las leyes fiscales deben de ir orientadas a una universalidad de contribuyentes que se coloquen en las situaciones de hechos que las mismas disposiciones establezcan, de tal manera que den un trato idéntico a los sujetos que actualicen las hipótesis normativas. La Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) ha sostenido que en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución, “se consigna, en primer término, la universalidad del impuesto para asegurar la igualdad, obligando a todos los habitantes de la República a contribuir para los gastos públicos que el Estado requiera para sus funciones; la garantía de igualdad en realidad, establece que las leyes deben tratar igual a los iguales, en iguales circunstancias...”<sup>45</sup>

---

<sup>45</sup> Consulta en <http://www.itlp.edu.mx/publica/boletines/anteriores/b258/justicia.html>, el 10 de octubre de 2006.

- c) *La garantía de legalidad*, la cual consiste en que todas las contribuciones deben estar contenidas en la ley, es decir, no hay tributo sin una ley que previamente lo establezca, las contribuciones deben estar reconocidas por el orden jurídico con el objeto de que con claridad y certeza el contribuyente conozca el ámbito de sus obligaciones fiscales, y se evite arbitrariedades y abusos en su establecimiento y recaudación por parte del Estado. La legalidad en las contribuciones va orientada hacia las siguientes cuestiones:
- I. Que todas las contribuciones deben hallarse establecidas previamente en una ley;
  - II. Que las autoridades fiscales no pueden realizar ningún acto de naturaleza tributaria, sin que se encuentren facultadas expresamente en una ley previamente creada y aplicable a los casos que en la misma se señalan;
  - III. Que el sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria, solamente deberá cumplir las obligaciones establecidas en la leyes fiscales, siempre y cuando realicen el hecho generador de la obligación.
- d) *La garantía de irretroactividad*, este derecho que tenemos los contribuyentes consiste en que a ninguna ley o acto de autoridad fiscal se aplicará o de le darán efectos hacia el pasado con el objeto de provocar un perjuicio a los derechos que los causantes hayan adquirido o a los hechos realizados por los mismos con anterioridad a la entrada en vigor de la nueva ley o a la realización del acto, por lo cual es una prohibición para las autoridades fiscales para aplicar una ley tributaria un hecho generado con anterioridad a la entrada en vigor de una ley, en perjuicio del sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria.

- e) *La garantía de audiencia*, el sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria tienen derecho a ser oídos en los actos que realicen las autoridades fiscales, por lo cual se pueda desprender la privación de derechos. Ahora, esta garantía fundamental va orientada a que las leyes fiscales deben señalar los procedimientos necesarios para que el gobernado sea escuchado y se pueda defender cuando un acto de autoridad afecte sus derechos como contribuyente.

Cabe destacar que con lo anteriormente mencionado, existe otro postulado que resulta de gran trascendencia para la validez constitucional de las contribuciones, mismo que consiste en que éstas deben ser destinadas o afectadas al pago de los gastos públicos de la Federación, así como de los estados o municipios en donde residan los contribuyentes.

No hay duda de que los principios jurídicos, particularmente cuando son consagrados por un texto constitucional dado, no son compartimientos estancos, sino que más bien integran, confundiéndose o fundiéndose a veces en sus delimitaciones, un arsenal conceptual al que debe ajustar sus actos el Estado de Derecho en cualquiera de sus manifestaciones, en especial, lo que atañe a la materia impositiva, cuando actúa respecto de los particulares. Cada uno de esos principios se ensambla en relaciones que implican a los demás, y todos juntos se armonizan, entre sí y con otros principios que veremos a lo largo del presente trabajo, en lo que bien ha sido llamado el programa de la Constitución.

### **2.1.2 Límite constitucional al ordenamiento fiscal**

En concatenación con los principios analizados en las líneas precedentes, toca el turno de abordar las limitaciones que podemos observar en materia fiscal, donde podremos observar que los principios señalados con antelación, constituyen a su vez el *“límite constitucional del poder tributario del Estado”*, por ello tenemos que dicho límite esta conformado por:

- La legalidad.
- La proporcionalidad y equidad.
- La generalidad.
- La igualdad.
- El destino de los tributos a la satisfacción del gasto público.
- La irretroactividad de la ley.
- La garantía de audiencia.
- El derecho de petición.
- La no confiscación de bienes.

***El principio de legalidad*** como dice Leon Duguit, se refiere a que ningún órgano del Estado puede tomar una decisión individual que no sea conforme a una disposición general anteriormente dictada. Asimismo, se puede entender desde un punto de vista material, en cuyo caso su alcance es el de que la norma en que se funda cualquier decisión individual tiene que ser una norma de carácter abstracto e impersonal. También se puede ver desde un punto de vista formal, por lo tanto además de ser una ley desde el punto de vista material la norma que precede el acto individual debe tener también caracteres de una ley desde el punto de vista formal, es decir, que debe ser una disposición expedida por el Poder que conforme al régimen constitucional esté normalmente encargado de la formación de leyes.<sup>46</sup>

Nuestro Máximo Tribunal en criterio jurisprudencial, ha mencionado que el principio de legalidad consiste en que las autoridades sólo pueden hacer lo que la ley le permite, en nuestro país, independientemente del principio general de legalidad que se encuentra plasmado en el artículo 16 de nuestra Constitución, aplicable a cualquier actividad que realice el Estado, el principio de legalidad específico para la materia tributaria se encuentra estipulado, como ya lo hemos comentado en el multicitado artículo 31, fracción IV del ordenamiento jurídico en

---

<sup>46</sup> RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. Derecho Fiscal, 2ª edición, Ed. Oxford, México 2000, Pág. 43.



comento, mismo que señala que las contribuciones deben estar establecidas en la ley. Con lo anterior podemos señalar que, la ley deberá establecer cuáles son los elementos esenciales del tributo: sujeto, objeto, exenciones, base, tarifa, pago, infracciones y sanciones.

Por lo que respecta a los **principios de proporcionalidad y equidad** contenidos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución, mismos que son los protagonistas principales en este trabajo, como apuntamos anteriormente, como mexicanos tenemos la obligación de contribuir al gasto público, siempre y cuando sea de manera “proporcional y equitativa” conforme lo establezcan las leyes. La Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sentado jurisprudencia en el sentido de la proporcionalidad y la equidad de los impuestos constituyen una garantía individual, aun cuando se encuentre localizada fuera del capítulo respectivo (Apéndice al Semanario Judicial de la Federación, 1965. Primera Parte, Pleno, Tesis II, pág. 42). Estos principios se desdoblán a su vez, en otros dos, que le son complementarios y que resultan también indispensables para lograr el ideal de justicia tributaria; estos otros principios son el de generalidad y el de igualdad, que a continuación abordaremos.

**El principio de generalidad** consiste en que la ley, como tal, sea una disposición abstracta e impersonal, pues de otra manera no podría ser reputada como una disposición legislativa, en el sentido material, pues haría falta algo que pertenece a su esencia y estaríamos en presencia de lo que el artículo 13 Constitucional prohíbe bajo el nombre de la ley privativa, en otras palabras, este principio significa que la ley comprenda a todas las personas cuya situación coincida con la hipótesis normativa que se encuentre prevista.

Ahora bien, en materia fiscal, las leyes especiales aún cuando son semejantes a las leyes privativas, no violan la Constitución porque son de aplicación general, impersonal y abstracta y bien tienen como signo característico que se destinan a una o varias categorías de personas relacionadas con hechos, situaciones o actividades específicas, como es el caso en materia tributaria de las

leyes que establecen impuestos a los fabricantes de cerveza, de cemento, o en fin, a los fabricantes de automóviles, no regulan situaciones, personas o casos individuales, siendo por consiguiente respetuosas de lo previsto por el numeral en cuestión.

**El principio de igualdad** se refiere a la aplicación idéntica de la ley a todos los sujetos contribuyentes, sin introducir diferencias debidas a su situación personal o a las relaciones que existan entre ellos; en sentido negativo, es la eliminación de discriminaciones en una situación semejante o similar. En el plano normativo se concreta en la obligación de regular de idéntico modo las situaciones iguales y de manera diferente, las situaciones desiguales.

El principio de que la **recaudación tributaria se destine a satisfacer los gastos públicos**, tanto de la Federación como del Estado o Municipio en que residan los contribuyentes, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha considerado que el destino a los gastos públicos en una condición de validez constitucional de los tributos.

**El principio de irretroactividad** de la ley está consagrado como ya lo comentamos en el artículo 14, primer párrafo de la Constitución, mismo que contempla que a ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna. Dicho principio consiste en la prohibición de aplicar una ley, en este caso impositiva, a situaciones generadas con anterioridad a su vigencia. “Sólo en el aspecto sancionatorio, y adoptando un principio de Derecho Penal que deriva del preceptos constitucional que hemos mencionado, podrá haber la aplicación retroactiva de la ley si con ello se beneficia al particular”.<sup>47</sup>

**El principio de la garantía de audiencia**, constituye un derecho de los particulares frente a las autoridades administrativas y judiciales para que tengan la oportunidad de ser oídos en defensa de sus derechos antes de que éstos sean

---

<sup>47</sup> *ibidem*, Pág. 45

afectados, es decir, que se les dé la oportunidad para hacerlo. La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha ido más allá, al sostener que para la garantía de audiencia tenga verdadera eficacia debe construir un derecho de los particulares no sólo frente a las autoridades administrativas y judiciales, sino también frente a la autoridad legislativa, de tal manera que ésta quede obligada, para cumplir el expreso mandato constitucional, a consignar en sus leyes los procedimientos necesarios para que se oiga a los interesados y se les dé oportunidad de defenderse de todos aquellos casos en que puedan resultar afectados sus derechos y, por lo tanto, será anticonstitucional toda ley ordinaria que no consagre la garantía de audiencia a favor de los particulares, es decir, que no establezca el procedimiento ante la autoridad administrativa o judicial conforme al cual los particulares tengan la oportunidad de hacer la defensa de sus derechos para que la autoridad que tenga a su cargo la decisión final tome en cuenta tal defensa previamente a la emisión de la resolución que afecte esos derechos.

***El derecho de petición***, mismo que se encuentra plasmado en el artículo 8º Constitucional, constituye el derecho de los particulares, siempre que hagan una petición por escrito, esté bien o mal formulada, a que la autoridad dicte un acuerdo también por escrito, que debe hacerse saber en breve término al peticionario, o sea, que este derecho de los particulares y la correlativa obligación de la autoridades tiende a asegurar para los primeros un proveído y no a que se resuelvan las peticiones en determinado sentido.

El artículo en comento no aclara en ningún momento lo que debe entenderse por “breve término”, pero el Poder Judicial Federal ha sostenido que “4 meses” es el plazo razonable para que la autoridad dicte el proveído que debe recaer en las instancias que se le formulen, por lo que después de ese plazo, puede considerarse violado el precepto constitucional. En la materia que nos ocupa, particularmente en el artículo 37 del Código Fiscal de la Federación señala que: “Las instancias o peticiones que se formulen a las autoridades fiscales deberán ser resueltas en un **plazo de tres meses**; transcurrido dicho plazo sin

que se notifique la resolución, el interesado podrá considerar que la autoridad resolvió negativamente e interponer los medios de defensa en cualquier tiempo posterior a dicho plazo, mientras no se dicte la resolución, o bien, esperar a que ésta se dicte...”<sup>48</sup> a esta figura se le conoce como la “negativa ficta”.

Se puede apreciar, que en materia impositiva la ley secundaria es más severa en relación a lo que establece la Constitución, pues ésta sólo obliga a que la autoridad dicte una respuesta, por escrito, que haga saber en breve plazo, respuesta que puede ser un acto de trámite en el procedimiento, en cambio aquélla obliga a resolver la cuestión planteada, o sea, que no bastaría un acto de trámite. Dicha severidad del Código Fiscal de la Federación, no se considera inconstitucional, pues no debemos olvidar que la Constitución, en materia de garantías individuales, establece y consagra los derechos mínimos del individuo, pero de ningún modo prevé limitación alguna aunque la ley secundaria otorgue mayores derechos a los particulares.

***El principio de no confiscación de bienes***, mismo que lo podemos encontrar en el artículo 22 de nuestra Carta Magna, consiste en que nuestra Ley Fundamental prohíbe el establecimiento de tributos que en sí mismos sean confiscatorios porque absorban a la mayor parte o a la totalidad del ingreso del contribuyente; pero señala como excepción que no se considerará confiscación la aplicación total o parcial de los bienes de un contribuyente para el pago de gravámenes o sanciones lo que significa que la prohibición tiene el alcance de impedir al Estado hacer efectivos los tributos que se hayan acumulado por falta de pago oportuno, pudiendo llegar a apropiarse totalmente de todos los bienes del causante moroso.

---

<sup>48</sup> Cabe señalar que este artículo contempla en su segundo párrafo que “El plazo para resolver las consultas a que hace referencia el artículo 34-A será de **ocho meses**”. Siendo el caso en el que las autoridades fiscales podrán resolver las consultas que formulen los interesados relativas a la metodología utilizada en la determinación de los precios o montos de las contraprestaciones, en operaciones con partes relacionadas, en los términos del artículo 215 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, siempre que el contribuyente presente la información, datos y documentación, necesarios para la emisión de la resolución.

Con lo anteriormente mencionado, existe la plena convicción de que la imposición y recaudación de los mismos es con la finalidad de que se destinen al gasto público y que con éste se satisfagan las necesidades de la colectividad subordinada, surge la idea de que los mismos formen parte integral de las obligaciones de todo ciudadano. No obstante, tanto la imposición como la recaudación de los mismos deben hacerse con estricto apego al marco jurídico preestablecido. Pues de lo contrario se atentaría contra la finalidad del Estado y de la estabilidad social. Por lo tanto, se plantea el presente trabajo a efecto de establecer, cuales son los conceptos fundamentales que deben ser conocidos y entendidos por cada ciudadano, ya que de los mismos depende su voluntariedad para contribuir y su tranquilidad respecto de la actuación de la autoridad para exigirlos.

## **2.2 Los principios constitucionales de las contribuciones**

Los principios constitucionales que podemos encontrar en materia tributaria, según el Maestro Hugo Carrasco Iriarte, en su obra Derecho Fiscal I, son los siguientes:

### **2.2.1 Principio de generalidad**

Como hemos mencionado con anterioridad, la ley debe abarcar a todas las personas cuya situación particular se ubique en la hipótesis contenida en ella, es decir, el hecho imponible (tópico que trataremos en las próximas páginas), el cual al realizarse provoca el surgimiento de la obligación fiscal.

Este principio es un tema cuyo estudio inicialmente corresponde al Derecho Constitucional, sin embargo por la relevancia que reviste éste, en materia fiscal, se encuentra más próximo a esta rama del Derecho.

La generalidad como principio constitucional tributario, es el punto de partida de donde surge toda una gama de principios y deberes que los ciudadanos y el estado deben cumplir, cada uno dentro del ámbito de sus respectivas competencias.

La doctrina se ha encargado de sintetizar la idea del principio de generalidad. Así tenemos que Sainz de Bujanda entiende, que el principio de generalidad significa que todos los ciudadanos han de concurrir al levantamiento de las cargas públicas. Rodríguez Bereijo establece que la generalidad del impuesto es la primera condición para realizar la igualdad de la imposición, toda vez que un sistema podrá ser justo y equitativo sólo si todos contribuyen de conformidad con su capacidad de pago. Por su parte Giuliani Fonrouge dice que la generalidad es una derivación del principio de igualdad, que implica que se abarque de forma integral con el cobro de los impuestos a las personas o bienes previstos en la ley.<sup>49</sup>

De las anteriores definiciones extraemos lo siguiente:

- a) Todos tenemos obligación de contribuir con el pago de los gravámenes fiscales.
- b) El gravamen deberá estar sujeto a la capacidad económica del contribuyente.
- c) Toda obligación debe estar regulada en un ordenamiento.
- d) No se admiten excepciones de sujetos de pago.
- e) Sólo razones de política económica, cultural, sanitaria o confiscatoria eximen del cumplimiento de contribuir.
- f) El principio de generalidad obliga a todos, por medio de un mandato dirigido a la Administración, a los legisladores y a los ciudadanos, para que contribuyan al sostenimiento de los gastos públicos del Estado.

---

<sup>49</sup> AGUIRRE SORIA, María Guadalupe. "Principios materiales de la Justicia Fiscal en el ordenamiento Constitucional Mexicano", consulta en <http://www.itlp.edu.mx/publica/boletines/anteriores/b258/justicia.html>, el 10 de octubre de 2006.

### **2.2.2 Principio de uniformidad**

A los mismos sujetos pasivos colocados en el mismo supuesto impositivo se les imponen obligaciones iguales.

### **2.2.3 Noción de justicia**

Por ser la justicia el valor supremo del Derecho, ha de tenerse presente que aquélla siempre debe prevalecer en todo ordenamiento jurídico, incluso, lógicamente, en las disposiciones en materia fiscal. La justicia es el criterio ético basado en la virtud, mediante el cual estamos constreñidos a dar a cada uno lo que se le debe como individuo y como parte de la sociedad, de acuerdo con sus exigencias ontológicas, las cuales le son necesarias para su subsistencia y perfeccionamiento como ser humano.

La justicia se convierte en una especie de patrón o molde al que deben ajustarse todas las disposiciones legislativas. En atención a esto, se ha llegado a decir que la justicia es para el legislador como la estrella polar que guía y orienta al navegante pero jamás alcanza:

“El sentimiento de la Justicia, la oscuridad de su noción, las discusiones y los conflictos que esta oscuridad hace surgir, existe desde que hay hombres que piensan y viven en sociedad. El hombre siempre realiza conductas a las cuales se les puede catalogar como justas o injustas. Ahora surge otra pregunta: ¿En dónde se encuentra plasmada la Justicia dentro de esta convivencia humana? La respuesta no se hace esperar, la Justicia se encuentra plasmada en el Derecho, pues éste es quien, con sus normas, busca como fin dar Justicia a todos los miembros de una sociedad, pues el medio para alcanzar la Justicia es evidentemente el propio Derecho.

Hay que hacer una aclaración, que no es lo mismo ley que Derecho; porque toda ley es Derecho, pero no todo Derecho es ley. La ley es una parte del Derecho, ella surge de él, por lo que es necesario no incurrir en el error de catalogarlos como sinónimos. Después de lo anterior, se puede ver que la Justicia es inherente al Derecho, en donde se debe tratar por igual a todos los individuos, no

restringiéndoles su libertad de actuar, siempre y cuando ésta no dañe a los miembros de la sociedad.

Si se pudiera enseñar la Justicia, no sería dando teorías ni explicaciones, sino comportándose de una manera recta y conciente, asumiendo las responsabilidades de nuestros propios actos. Sócrates nos dejó este legado, que a pesar de haber sido juzgado y sentenciado a muerte por leyes injustas, decía que más injusto sería no cumplir con la ley, porque cumplir con la ley es cumplir con la Justicia. Se debe dejar en claro, que todos aquellos jueces impartidores de Justicia, deben de hacerlo, no conforme a Derecho sino conforme a la propia Justicia. Así como el profeta Isaías dijo: “Y ciertamente haré del Derecho el cordel de medir y de la Justicia el instrumento de nivelar”.

Después de haber hecho el análisis anterior con respecto de la Justicia, encontramos que no hay una definición clara aceptada por todos. Desde la antigüedad los grandes pensadores han tratado de dar un concepto claro de este término, ya que es un tema que puede ser encarado bajo tantas facetas y del cual se ha escrito tanto y con tanta pasión, por lo que se presenta tan impreciso. La Justicia carece de realidad material, no puede ser pesada, palpable ni medida y, además, se muestra constantemente huidiza ante los esfuerzos de asirla palpablemente. Porque ¿quién puede negar que cambia constantemente?

Tampoco podemos negar a la Justicia como una parte de la moral y al igual que ella, cambia según el lugar, según la época y según el tiempo, sin embargo la Justicia podrá cambiar pero siempre será el valor supremo de toda moral y sobre todo del propio Derecho”.<sup>50</sup>

#### **2.2.4 Principio de justicia impositiva**

En lo que se refiere al principio de justicia tributaria, éste consiste en el reparto de las cargas públicas, en consecuencia, no puede ser relegado a considerarlo un simple enunciado constitucional, sino que ha de trascender al ordenamiento jurídico-tributario y operar en la esfera aplicativa de las normas. En rigor, tal principio ha de influir con su fina esencia tanto en el ordenamiento como en la actividad jurídica tendiente a la aplicación del Derecho Tributario.

---

<sup>50</sup> Consulta en <http://www.tuobra.unam.mx/publicadas/050131002706.html>, el 20 de febrero de 2008.



## 2.2.5 Principio de seguridad jurídica

En el Derecho Tributario, el principio de seguridad jurídica asume un alto grado de intensidad y desarrollo, ya que el tributo es uno de los instrumentos de mayor intervención directa en la esfera de la libertad y propiedad de los particulares, razón suficiente para que éstos exijan al Estado, que sus situaciones jurídicas tributarias se encuentren previstas de tal forma, que puedan tener una expectativa precisa tanto de los derechos y deberes que genera la ley, como de las obligaciones que les corresponden en su calidad de contribuyentes.

## 2.2.6 Principio de legalidad tributaria

Consiste en que ninguna autoridad fiscal puede emitir un acto o resolución, que no sea conforme a una ley expedida con anterioridad, es decir, que los agentes fiscales sólo pueden hacer lo que la ley les permite.

El principio de legalidad queda enmarcado dentro de los parámetros (en este caso) del Derecho Tributario; sin embargo, ¿cómo debe entenderse éste principio de legalidad?. Sobre el particular varios tratadistas y ensayistas han manifestado diversas opiniones e inclusive han vertido algún tipo de definición.

Alberto Xavier, por ejemplo, al hacer referencia a este principio, en resumen, señala que<sup>51</sup>:

- a) Es corriente la afirmación de que el principio de legalidad es uno de los principios fundamentales del Estado de Derecho; y es a la luz de este concepto que el aludido principio ha sido estudiado y desenvuelto.

---

<sup>51</sup> KAM RÍOS, Jorge, “El Principio de Legalidad Tributaria”. Consulta en <http://www.usma.ac.pa/web/DI/Profesores/JorgeKam>, consulta el 24 de abril de 2007.

- b) El principio de legalidad en el Estado de Derecho no es ya, pues, mera emanación de una idea de autotributación, de libre consentimiento de los impuestos, antes pasa a ser encarado por una nueva perspectiva, según la cual la ley formal es la única forma posible de expresión de justicia material.

Las principales características de este principio, la podemos enunciar de la siguiente manera:

- Es uno de los principios fundamentales del Estado de Derecho.
- Constituye una forma de expresión de la ley formal.
- Garantiza que el tributo no puede aplicarse de manera discrecional.
- Se encuentra recogido en las leyes fundamentales de los Estados, o sea, en sus constituciones.
- No queda del todo cubierto con la emanación de la ley tributaria.
- Designa la actuación del Estado de acuerdo a la ley.
- Es efectivo en el ámbito subjetivo de las leyes fiscales.
- Es el sustento jurídico de los tributos.

Aunado a los principios anteriores, consideramos que podemos incluir dos más, que a pesar de ser éstos temas de primordial importancia en el presente trabajo de investigación, es preciso enunciarlos de manera general:

### **2.2.7 Principio de Proporcionalidad**

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha dicho que la proporcionalidad radica 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, así mismo el artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución Federal<sup>52</sup> establece:

---

<sup>52</sup> *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 5 de febrero de 1917, última reforma publicada en 07 de mayo de 2008, última reforma publicada el 01 de octubre de 2007.

“Son obligaciones de los mexicanos:

.....

IV.- Contribuir para los gastos públicos, así de la federación, como del Distrito Federal o del estado y municipios en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”.

Este precepto, establece los principios básicos de proporcionalidad y equidad en los impuestos. **La proporcionalidad** se encuentra vinculada a la capacidad económica de los contribuyentes y debe ser gravada diferencialmente, de acuerdo a tarifas progresivas, para que el impacto sea diverso, no sólo en cantidad, sino en relación al mayor o menor sacrificio reflejado cualitativamente, en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos.

### **2.2.8 Principio de Equidad**

El principio de equidad, de acuerdo con la interpretación que brindan los señores ministros de la Corte, radica en la igualdad ante la ley fiscal, de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo. Así, deben recibir un trato idéntico en lo concerniente al hecho imponible, la base gravable, acumulación de ingreso, deducciones permitidas, en una palabra: devengo del impuesto; debiendo variar sólo las tarifas fiscales aplicables, de conformidad con la capacidad económica del sujeto pasivo.

**La equidad tributaria** significa que los contribuyentes de un mismo impuesto deben tener una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo regula. En todo sistema jurídico hay normas que responden a exigencias lógicas, algunas responden a cuestiones históricas y otras a razones sociales.

La igualdad de tratamiento, es principio fundamental del Derecho, que se encuentra estrechamente unido al axioma de Justicia.

Se vulnera el principio de igualdad cuando, para una variante de la norma jurídica aplicable a diferentes sujetos, no cabe hallar motivación lógica resultante

de la naturaleza de las cosas y de otras causas adecuadas, o cuando desde la perspectiva de la justicia debe caracterizarse de arbitraria tal regulación.

Todo sistema fiscal tiene dos finalidades básicas y genéricas: debe ser equitativo y debe ser neutral. Así el artículo 31, fracción IV, de nuestra Constitución, parte de la base de un tratamiento igualitario de aquellos sujetos pasivos que se encuentren en circunstancias semejantes, como manifestación del principio constitucional de igualdad.

La igualdad ante la ley es el ideal más respetado; desde la perspectiva que se enfoque, es un principio formal de consideración idéntica, o una negativa a la racionalidad y relevancia de los criterios empleados para discriminar los derechos de diferentes clases de personas o grupos, en determinados aspectos.

### **2.3 Noción constitucional de contribución**

Contribución y tributo son sinónimos; su diferencia es de carácter histórico, no de contenido. **Tributo** es una denotación referida a una situación histórica que la humanidad no quiere volver a vivir: el establecimiento de impuestos por el fuerte sobre el débil (el señor exige a sus súbditos el pago de impuestos). **Contribución** es un concepto inspirado en la ideología de Juan Jacobo Rousseau, en la que con base en un pacto social, el buen salvaje se une con los demás y forma el Estado; y de consenso deciden contribuir al gasto público, o sea, que en una forma democrática se establecen los impuestos.<sup>53</sup>

Las contribuciones son fundamentales para nuestro Derecho Tributario; su estudio no es sencillo si partimos de la idea de que tenemos que pagar una contribución y luego un impuesto, pero esto no es así, sino que la contribución es el género y el impuesto es la especie, pero para aclarar lo anterior referiremos lo que a continuación se cita.

---

<sup>53</sup> CARRASCO IRIARTE, Hugo. Derecho Fiscal I, 2ª ed., Ed. IURE, México, 2003, Pág. 28.

Nos permitiremos transcribir el párrafo primero del *artículo 1º* del Código Fiscal de la Federación para entrar a su análisis:

“Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas; las disposiciones de este Código se aplicarán en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de que México sea parte. Sólo mediante Ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico...”.

Como se puede desprender de la simple lectura del citado artículo, hace mención tanto de personas físicas como morales y esto nos remite al artículo 31, fracción IV, Constitucional, mismo que hemos referido en las páginas precedentes. El contribuir al gasto público no es una facultad sino una obligación; por persona física se debe de entender tanto varones como mujeres por igual y de ellos debemos de tomar en cuenta tanto la capacidad de goce como la de ejercicio.

La capacidad de ejercicio en materia fiscal es en nombre propio, es por ello que en materia fiscal no se entiende como en la materia civil, es decir, es irrelevante la voluntad del sujeto, ya que este último no se le pregunta si quiere pagar, sino que está obligado a hacerlo. Así mismo, en la materia en estudio no importa el sexo, edad, estado civil, religión, ya que todo aquel que dé lugar a un hecho imponible configurará el tipo fiscal (por así decirlo) con lo cual quedará obligado a contribuir.

El Código Fiscal de la Federación (CFF) se aplica de manera supletoria conforme a las demás leyes fiscales; esto no quiere decir que este ordenamiento jurídico sea superior a las otras leyes fiscales, es decir, no tiene jerarquía sino que su función es complementar. Tratándose de los convenios o Tratados Internacionales se debe de aplicar el Código en comento de manera que no contravenga lo pactado en dichos tratados conforme al artículo 133 Constitucional.<sup>54</sup>

---

<sup>54</sup> Véase artículo 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

En caso de reciprocidad y con los Tratados celebrados con otros países existen puntos en los cuales se encuentran exentos (no confundir con tasa 0%) de pagar impuesto alguno.

¿Pero ante todo esto que es tributo?; lo podemos definir como “el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, actuando como sujeto activo, exige a un particular, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie”.<sup>55</sup>

La contribución en su aspecto económico, estriba en el cumplimiento o pago (hay que recordar que desde el punto de vista jurídico, pago equivale a un cumplimiento de una obligación) de una prestación pecuniaria y excepcionalmente en especie.

Podemos concluir que el tributo viene a constituir, esencialmente, la manifestación económica de la relación jurídico-tributaria, representada por el derecho de cobro a favor del Fisco y la correlativa obligación de pago a cargo del contribuyente; es decir; “La obligación tributaria se integra tanto con los derechos que corresponden a los entes públicos como con las obligaciones que corresponden a los contribuyentes”.<sup>56</sup>

Ahora veremos el artículo 2º del Código Fiscal de la Federación<sup>57</sup>:

“Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera:...”.

---

<sup>55</sup> ob.cit.. ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo. Derecho Fiscal, pp. 117-118

<sup>56</sup> SERRA ROJAS Andrés. Derecho Administrativo, 18ª edición, Editorial Porrúa, México 1997. Pág. 780.

<sup>57</sup> Código Fiscal de la Federación, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1981, última reforma el 01 de octubre de 2007.

Y como veremos a continuación, el mencionado artículo hace un listado de las contribuciones también llamados gravámenes o tributos, cabe señalar que, donde entraremos más en estudio será en apartado de los impuestos, sin que esto quiera decir que las otras sean menos importantes.

#### **2.4 El contenido de las contribuciones**

La organización y funcionamiento del Estado supone para éste la realización de gastos y la procura de los recursos económicos indispensables para cubrirlos, aquí entendemos por Estado la población organizada jurídicamente, con un gobierno y establecida en un territorio determinado, pero indiscutiblemente surge en este momento un primer problema, el cual es el de la justificación del Estado para constituirse en propietario de un conjunto de riquezas, cuyo origen fundamentalmente es la aportación que hacen los miembros del propio Estado.

El problema planteado está estrechamente vinculado con el de los fines y atribuciones del mismo Estado, porque precisamente necesita la riqueza para estar éste en posibilidades de lograr los fines y atribuciones que se le han asignado por los mismos miembros de esta sociedad denominada Estado.

Toda ley tributaria, sea que establezca un impuesto, contribución de mejoras, derechos o aportación de seguridad social, debe señalar, cuales son los elementos para su determinación, esto se fundamenta desde nuestra ley fundamental, al establecer en el Artículo 31 fracción IV, la obligación de los Mexicanos de contribuir a los gastos públicos ... de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, esto es como lo hemos apuntado en su oportunidad el "principio de legalidad de las contribuciones".

### 2.4.1 Los derechos

El artículo 2º, fracción IV del Código Fiscal de la Federación<sup>58</sup> establece:

“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”

De lo anterior se desprende lo siguiente:

- a) **Contribuciones establecidas en Ley:** Son los pagos que debe de realizar el contribuyente y que se encuentran contenidos en la Ley, es decir, que constituye una disposición o carga unilateral que tiene que pagar el contribuyente.
- b) **Uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación:** Debemos entender por **uso** cuando recibimos un servicio por parte del Estado y **aprovechamiento** cuando se haga referencia a todo lo relacionado al petróleo y a la minería que le pertenecen a la Nación.
- c) **Por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público:** Como ejemplo podemos señalar el pago de cédula profesional, o bien, el pago de la licencia para conducir.
- d) **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:** Aquí ya no podemos hablar de derechos cuando los servicios son

---

<sup>58</sup> *idem.*



prestados por algún organismo citado líneas arriba, y que además no sean de los señalados en la Ley Federal de Derechos, es decir, **hablamos de productos no de derechos.**

e) ***También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado:***

Aquí por citar un ejemplo aunque no vigente es el pago del precio que se pagaba en ferrocarriles, pero en razón de que se presta un servicio exclusivo del Estado, dicho organismo es descentralizado y por ende este debe pagar derechos.

Ante lo anterior estableceremos que derechos son:

“Las contraprestaciones en dinero que establece el Estado conforme a la Ley, con carácter de obligatorio, a cargo de las personas físicas y morales que de manera directa e individual reciben las prestaciones de servicios jurídicos administrativos inherentes al propio Estado en sus funciones de Derecho Público y que están destinadas al sostenimiento de esos servicios”.<sup>59</sup>

En cuanto a la Ley Federal de Derechos tenemos dos títulos primordiales:

**I. Servicios que presta el Estado en su función de Derecho Público, estos se pagan por:**

- a) ***Por recibir servicios:*** Se refiere a los particulares, dichos servicios son los que presta la Administración Pública Centralizada también llamada Activa, y mejor conocida como las Secretarías de Estado. Por ejemplo el pago de derechos por la cédula profesional, el pago por la expedición de un pasaporte ante la Secretaría de Relaciones Exteriores, o bien, ante la Secretaría de la Defensa Nacional en donde se solicita una licencia para portar armas de fuego, es decir, los particulares reciben estos servicios y son otorgados por las Secretarías de Estado.

---

<sup>59</sup> ob.cit.. RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. Pág. 77

b) Por prestar servicios exclusivos del Estado: Este servicio es exclusivo del Estado, pero éste permite que otros lo presten, quienes lo prestan son Organismos Públicos Descentralizados los cuales proporcionan el servicio que debería brindar el Estado, uno paga un **precio** y con ese dinero que recibe dicho organismo pagará derechos a la Federación, los servicios exclusivos del Estado son: Telecomunicaciones, IMPI, SEPOMEX, FNMEX.

**II. Uso o aprovechamiento de bienes públicos propiedad de la Nación:** Se encuentra en el Título II de la Ley Federal de Derechos en sus 15 capítulos excepto el 12 el cual esta derogado. Las aguas, bosques, montes, espacio, ríos, minería son bienes que se pueden explotar con autorización de la Federación y por ese uso o aprovechamiento se pagan derechos. El capítulo 12 esta derogado en virtud de que regulaba lo relativo al petróleo, y ahora lo podemos encontrar en el artículo 4º de la Ley de Ingresos de la Federación.

#### **2.4.2 La contribución especial**

Esta clase de contribución se puede definir como aquellas en que el “Estado obtiene por la realización de servicios públicos generales e indivisibles, normalmente constituidos por obras de urbanización, gravando a los particulares que se benefician de forma directa y específica con motivo de la realización de tales obras, ya sea sobre el incremento no ganado o plusvalía obtenida, o bien mediante la recuperación proporcional del costo de las obras o servicios de que se trate”.<sup>60</sup>

Así pues, pasaremos a lo que nos señala el Código Fiscal de la Federación para después proceder a su estudio:

El artículo 2º, fracción III del Código Fiscal de la Federación indica:

---

<sup>60</sup> ob.cit.. ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, Derecho Fiscal, Pág. 351

“Contribuciones de mejoras son las establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas”

Para los doctrinarios no son contribuciones de mejoras sino **Contribuciones Especiales** y dentro de estas existen las de mejoras, por gasto y servicios especiales. Son llamadas también **Tributos Especiales**. Las contribuciones de mejoras son y se refieren únicamente a *obras públicas de infraestructura hidráulica* y estas tienen el carácter de federales.

La Ley que las regula es la **Ley de Contribuciones de mejoras por obras Públicas Federales de Infraestructura Hidráulica**; las contribuciones de mejoras establecidas hacen referencia a aquellas que tengan que ver con el agua.

El artículo 1º de la Ley en comento nos establece:

“Es objeto de la presente Ley las mejoras por obras públicas federales de infraestructura hidráulica construidas por dependencias o entidades de la Administración Pública Federal, que benefician en forma directa a personas físicas o morales.

Las obras públicas a que se refiere esta Ley, son las que permiten usar, aprovechar, explotar, distribuir o descargar aguas nacionales, sean superficiales o del subsuelo, así como la reparación, terminación, ampliación y modernización de las mismas”

Ahora veremos a los sujetos que intervienen en la relación jurídico tributaria en cuanto a este aspecto, los sujetos pasivos lo conforman tanto las personas físicas como morales; pero debemos de mencionar que existen contribuciones de mejoras locales tal y como lo es la pavimentación de calles, luz, jardines, banquetas, y por ende tendremos dos hechos impositivos uno Local y otro Federal.

El hecho imponible en el ámbito Federal se presenta cuando aumenta de valor el bien inmueble, es decir, cuando realmente se ve la mejora; mientras que el hecho imponible en el ámbito Local se da cuando se ponen en servicio las obras

públicas realizadas. Las contribuciones de mejoras federales las tenemos en el artículo 1º, fracción II de la Ley de Ingresos de la Federación<sup>61</sup>:

“Artículo 1º de la Ley de Ingresos de la Federación: En el ejercicio fiscal de 2008, la Federación percibirá los ingresos provenientes de los conceptos y en las cantidades estimadas que a continuación se enumeran:

**II. CONTRIBUCIÓN DE MEJORAS:**

Contribución de mejoras por obras públicas de infraestructura hidráulica”

Dentro de este tipo de contribución encontramos lo que se conoce como el “Principio de Beneficio”:

CONTRIBUCIONES ESPECIALES, PRINCIPIO DE BENEFICIO QUE LAS INFORMA. Una de las notas distintivas de la contribución especial como la que en materia de examen, consiste en que los sujetos pasivos de la relación tributaria son los individuos que, por ser propietarios o poseedores de predios ubicados frente a las instalaciones que constituyen la obra pública, obtienen un beneficio económico traducido en el incremento del valor de sus bienes; y así obtienen una ventaja que el resto de la comunidad no alcanza. Esto es lo que la doctrina jurídica ha calificado como “principio de beneficio”, consistente en hacer pagar a aquellas personas que, aunque no reciben un provecho individualizado hacia ellos en cambio se favorecen directamente por un servicio de carácter general.<sup>62</sup>

### 2.4.3 Aportaciones de seguridad social

El artículo 2º, fracción II del Código Fiscal de la Federación nos dice:

“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”

---

<sup>61</sup> Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal 2008, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 07 de diciembre de 2007.

<sup>62</sup> Informe, Suprema Corte de Justicia de la Nación, 1973, Primera Parte, Pág. 302.

Por lo que respecta a las personas sustituidas por el patrón las encontramos en el artículo 123, fracciones XII y XV Constitucional:

Art. 123 Constitucional: “Toda persona tiene derecho al trabajo digno y socialmente útil; al efecto, se promoverán la creación de empleos y la organización social para el trabajo, conforme a la Ley.

XII.- Toda empresa agrícola, industrial, minera o de cualquier otra clase de trabajo, estará obligada, según lo determinen las leyes reglamentarias a proporcionar a los trabajadores habitaciones cómodas e higiénicas. Esta obligación se cumplirá mediante las aportaciones que las empresas hagan a un fondo nacional de la vivienda a fin de constituir depósitos en favor de sus trabajadores y establecer un sistema de financiamiento que permita otorgar a éstos crédito barato y suficiente para que adquieran en propiedad tales habitaciones.

XV.- El patrón estará obligado a observar, de acuerdo con la naturaleza de su negociación, los preceptos legales sobre higiene y seguridad en las instalaciones de su establecimiento, y a adoptar las medidas adecuadas para prevenir accidentes en el uso de las máquinas, instrumentos y materiales de trabajo, así como a organizar de tal manera éste, que resulte la mayor garantía para la salud y la vida de los trabajadores, y del producto de la concepción, cuando se trate de mujeres embarazadas. Las leyes contendrán, al efecto, las sanciones procedentes en cada caso”

Todo ello constituye una Garantía Social, donde el patrón está obligado a otorgar vivienda y salud a sus trabajadores por lo cual los sustituidos por el Estado son los patrones. En el apartado B del artículo arriba mencionado, no se habla de una sustitución por que el Estado es el patrón, las personas que se benefician de manera especial lo son los trabajadores que junto con los patrones pagan, esto en el apartado A, mientras que en el apartado B las personas que se benefician son los miembros del ejército y de la fuerzas armadas. En las aportaciones de seguridad social tenemos ciertos elementos los cuales los podemos enumerar de la siguiente forma:

1. Obligación ex lege: Se hace referencia a que no existirá tributo sin Ley, por lo cual se debe de estar contemplado en una Ley que en este caso es la Ley del Seguro Social, la Ley del IMSS, la Ley del ISSSTE, la Ley del INFONAVIT.
2. Prestación en dinero: Nunca habrá pago en especie, es decir, el pago siempre se realizará en dinero.
3. Principio de Legalidad: Emanado por supuesto del artículo 31, fracción IV Constitucional.

Asimismo, debemos de hacer mención de los sujetos que intervienen en la relación jurídico-tributaria tanto en el apartado "A" como en el apartado "B" del artículo 123 de la Constitución:

- En el primer apartado el sujeto pasivo de dicha relación es tanto el patrón como el trabajador.
- En el segundo apartado el sujeto pasivo lo constituyen los trabajadores al servicio del Estado, los miembros del ejército y de las fuerzas armadas.

El hecho imponible se genera porque necesariamente debe de existir una relación jurídica laboral la cual es el medio para que se de una relación jurídico-tributaria y esta se genera cuando el patrón da de alta a sus trabajadores, es decir, no es cuando se recibe el beneficio sino éste se con anticipación.

#### **2.4.4 El impuesto**

Al ser los impuestos los más importantes ingresos tributarios que percibe el Estado, los diversos tratadistas especializados en nuestra materia se han ocupado de elaborar un sin fin de definiciones, consecuencia tal vez, de la omisión por parte del legislador de dar una definición a éste respecto.

Arrija Vizcaíno, hace mención que la definición más adecuada era la que establecía el artículo 2º del Código Fiscal del 30 de diciembre de 1966 (vigente hasta el 31 de diciembre de 1982), definición que según él ofrece una ventaja, no constituye un concepto meramente doctrinario o teórico, sino que se trata de una disposición que formó parte de nuestro Derecho Positivo y que indebidamente ha sido sustituida por otra que resulta deficiente.

El Código Fiscal de 1966 en su artículo 2º contemplaba:

“Son impuestos las prestaciones en dinero o en especie que fija la Ley con carácter general y obligatorio, a cargo de personas físicas y morales, para cubrir los gastos públicos”.

En el Código Fiscal actual, el artículo 2º, fracción I, señala a la letra lo siguiente:

“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”.

El artículo no nos da una definición de lo que es un impuesto, y el autor citado anteriormente, a mi parecer, se basa en una definición muy general, y es por ello que recurrimos a la jurisprudencia, la cual nos dice que: “El impuesto, dentro de la doctrina fiscal y en nuestra legislación sobre la materia, puede ser definido como la prestación o carga con que el Estado, en ejercicio de su soberanía financiera, y en razón de la solidaridad nacional, grava al causante, como contribuyente, para los gastos de interés general”.<sup>63</sup>

El gravamen debe regirse por normas fijas de justicia social; a ello obedece en nuestro derecho -y de modo concreto en la Constitución General de la

---

<sup>63</sup> Quinta Época, Instancia: Segunda Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo: XCI, Página: 483

República-, el principio de justicia distributiva del impuesto, así como el requisito o exigencia de que aquél debe ser proporcional. Dos son los métodos o sistemas que han prevalecido en el sistema financiero para fijar el impuesto: el de comprobación directa y el indiciario.

En cuanto a la ley mexicana, ésta ha adoptado de modo preponderante el empleo del sistema inquisitivo o de comprobación directa que se lleva a efecto en el momento de la presentación de la declaración del causante, y si la investigación sobre la veracidad de ésta resulta deficiente, por causas imputables al declarante, la ley, por vía de auténtica excepción, recurre al método indiciario, es decir, al análisis de los signos externos del causante, para fijar la capacidad de éste en relación con el impuesto. Sin embargo, esta medida de excepción no puede autenticarse con una calificación arbitraria, ya que debe fundarse en signos externos y en estadísticas relativas a negocios similares al que va a ser objeto de la calificación.

#### **Elementos de los impuestos:**

1. **Obligación ex lege:** El artículo 31, fracción IV, de nuestra Constitución, impone la obligación de contribuir al gasto público y, es por ello que, si se encuentra enunciado en una ley será una obligación *ex lege* y sí además se encuentra en reglamentos y en todos y cada uno de los ordenamientos que regulan algo relativo a los impuestos; por lo tanto con ello, estamos hablando de una Ley, y como consecuencia de ello nos estaremos refiriendo tanto al principio de legalidad como al de reserva de Ley.
2. La obligación *ex lege* consiste en que se tiene la **obligación de contribuir** (pagar); ésta es una facultad de imperio lo que le permite al Estado imponer esta obligación de manera unilateral dada la relación de supra a subordinación existente entre el ente público y el contribuyente, siempre y cuando este impuesto esté señalado en una ley y cuente con sus elementos esenciales (sujeto, objeto, base, tasa, tarifa), pero además, que el contribuyente haya



generado el hecho imponible y sólo así se tiene la obligación de pagar, de lo contrario no estaremos obligados.

3. El Estado no puede imponer como le guste sino que éste se obliga a ceñir su actuación conforme lo marca la Ley, y si la Constitución dice que el **pago debe de ser Proporcional y Equitativo**, por ende, el impuesto debe de ser de la misma forma.
4. El impuesto como contribución se debe de **establecer a favor de la Administración Activa**, esto significa que, deberá ser establecido a favor de la Administración Pública Centralizada, por ser ésta quien tiene la obligación de llevar a cabo la tarea que se le encomienda tanto por la Constitución como por las leyes secundarias. No se establece a favor de la Administración Pública Descentralizada en razón de que ésta se constituye por organismos auxiliares administrativos autónomos para ayudar a las Secretarías de Estado a cumplir sus funciones.
5. **El impuesto tiene como destino satisfacer los gastos públicos**, los cuales deben estar señalados en el Presupuesto de Egresos de la Federación y no destinarse a un gasto en específico.
6. Con lo anterior podemos decir que **el impuesto es una prestación** dado que su finalidad es satisfacer el gasto público; lo que paguemos nos dará servicios, pero no particulares, sino para toda la colectividad.
7. **Dicha prestación generalmente es en dinero y excepcionalmente se permite pagar en especie** (sólo se permite el pago en especie a aquellos que extraen oro y a los artistas, entendiendo por éstos a los escultores, pintores, es decir, aquellos que realizan obras de arte), ya que lo que le interesa al Estado es el dinero, o sea, lo que importa es que se pague para sufragar el gasto público.

#### 2.4.4.1 Validez Constitucional de los Impuestos

El multicitado artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna, para la validez constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales; primero, **que sea establecido por ley**; segundo, que sea **proporcional y equitativo**, y tercero, que se **destine al pago de los gastos públicos**. Si falta alguno de estos tres requisitos, necesariamente el impuesto será contrario a lo estatuido por la Constitución General.

Ahora bien, respecto a los requisitos de proporcionalidad y equidad, que traducidos de manera breve, quieren decir justicia tributaria, se desprenden ciertos criterios. Así, se ha sostenido que, si bien es cierto el artículo 31 de la Constitución, establece los requisitos de proporcionalidad y equidad como derecho de todo contribuyente, también lo es que dicho precepto aunque no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, **la lesión de este derecho sí es una violación de garantías cuando los tributos que decreta el Poder Legislativo son notoriamente exorbitantes y ruinosos.**<sup>64</sup>

El Pleno de la SCJN ha considerado que la equidad exige que se respete el principio de igualdad, determinado que es norma de equidad la de que se encuentren obligados a determinada situación los que se hallen dentro de lo establecido por la ley y que no se encuentren en esa misma obligación los que están en situación jurídica diferente, o sea, tratar a los iguales de manera igual, es decir, nuestro máximo Tribunal en Pleno ha estimado que se vulnera el derecho del contribuyente cuando los tributos no sean proporcionales ni equitativos, así como también cuando aquéllos fueren exorbitantes y/o ruinosos, esto es en razón de que la equidad exige forzosamente que se respete el principio de igualdad.

---

<sup>64</sup> Séptima Época, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo: 187-192 Primera Parte, Página: 111

#### 2.4.4.2 Clasificación de los impuestos

Los impuestos los podemos clasificar en **Directos e Indirectos**; los primeros son aquellos que NO permiten la traslación del mismo, por lo que el sujeto pasivo, es al mismo momento el sujeto pagador del impuesto; mientras los segundos son aquellos que SÍ permiten la traslación, lo que implica que el sujeto pasivo que genera el hecho imponible realmente no es el sujeto pagador del impuesto sino otro o un tercero. Cabe señalar que estas dos clases de impuestos tienen subdivisiones las cuales veremos a continuación.

##### Los Impuestos Directos se dividen en:

- a) **Impuestos Reales:** Son aquellos que no toman en cuenta para nada circunstancias o características personales del contribuyente, sino que se basa en una situación objetiva; tal es el caso del impuesto predial, el impuesto sobre tenencia y uso de vehículos (ISTUV), el impuesto sobre automóviles nuevos (ISAN). Debemos de entenderlos como aquellos impuestos que se basan en el bien y no en el contribuyente, el fisco no se basa en el contribuyente sino en el objeto sujeto a gravamen.
  
- b) **Impuestos Personales:** Aquí al fisco sí le interesa el contribuyente, es decir, en este tipo de impuesto lo que interesa son los ingresos que obtiene una persona por lo cual se determinará quien es el sujeto pasivo; como ejemplo podemos citar el impuesto sobre la renta.

##### Los Impuestos Indirectos se dividen en:

- a) **Impuestos sobre los Actos:** Se refiere a actos comerciales tanto a nivel externo como interno, en concreto, a los actos de exportación e importación regulados por la Ley de Comercio Exterior, la Ley General del Impuesto a la Importación, Ley General del Impuesto a la Exportación y la Ley Aduanera.

b) **Impuesto sobre el consumo:** También conocidos como impuestos al gasto; cuando adquirimos un bien o un servicio nos convertimos en consumidores y por lo cual se paga un impuesto; por ejemplo , al adquirir mercancía en un centro comercial se paga el impuesto al valor agregado, otro impuesto al consumo es el impuesto especial sobre producción y servicios (IEPS).

Una pregunta natural es por qué el gobierno necesita de diversos tipos de impuestos para cubrir sus gastos. Aunque en la mayoría de los casos los impuestos directos representan la principal fuente de recaudación, el fisco utiliza una extensa variedad de impuestos directos e indirectos para aumentar su capacidad recaudadora y para evitar la evasión de las obligaciones fiscales por parte de los particulares. Por ejemplo en México, el impuesto al activo, aplicado sobre los inmuebles y activos fijos de las empresas, fue diseñado para disminuir la evasión fiscal de las empresas.

### **Efectos de los Impuestos<sup>65</sup>:**

Los efectos se pueden estudiar en dos grandes grupos, en el primero, los efectos de los impuestos que no se pagan; en el segundo, los efectos de los impuestos que se pagan. El efecto de los impuestos que no se pagan es, en general, **la evasión o la elusión. La evasión** se presenta cuando el contribuyente se sustrae al pago del impuesto recurriendo a conductas ilícitas, es decir, violatorias de la ley, ya sea porque realice lo que ésta prohíbe u omite efectuar lo que ordena. Como ejemplo podemos mencionar el contrabando y el fraude fiscal.

**La elusión** consiste también en sustraerse el pago del impuesto, pero sin recurrir para ello a conductas ilícitas, sino realizando conductas lícitas, como son el evitar coincidir con la hipótesis legal, ya sea trasladando la fuente del impuesto a un lugar diferente de aquél en que debe aplicarse el tributo o, más simplemente, absteniéndose de realizar los hechos o actos específicamente gravados por la ley.

---

<sup>65</sup> ob.cit. RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. Pág. 70-71.

El efecto de los impuestos que se pagan es la posibilidad de traslación del gravamen, también conocida como repercusión. La traslación del impuesto es un fenómeno económico a veces ordenado, a veces prohibido y en otras, permitido por la ley, luego, no siempre regulado, que, salvo que esté prohibido, siempre es legal y que consiste en cargar a un tercero, de modo que sea aquél y no éste quien sufra el impacto económico, o sea, en quien incida el impuesto.

La traslación del impuesto se verifica en tres fases:

- a) **Persecución.** Es el momento en que se realiza el presupuesto de hecho previsto por la ley fiscal para que nazca la obligación, es decir, el causante del tributo se adecua a la hipótesis normativa y general la obligación fiscal.
- b) **Traslación.** Es el momento, en que el causante del impuesto, es decir, la persona a quien la ley señala como sujeto pasivo del impuesto traslada el gravamen a un tercero, que a su vez puede transmitirlo a otro.
- c) **Incidencia.** Es el momento en que el impuesto llega a quien ya no puede trasladarlo y se ve forzado a pagar el tributo.

## 2.5 La relación jurídico-tributaria

Esta relación tiene como contenido directo o indirecto el cumplimiento de prestaciones tributarias o fiscales<sup>66</sup>, de dar, de hacer, de no hacer y de tolerar. Esta relación representa un vínculo jurídico entre dos personas, un (acreedor) que tiene derecho a exigir la prestación, y la otra (deudor) que tiene la obligación de deber efectuar la prestación de dar, hacer, no hacer o de tolerar y en una forma muy amplia las llamamos relaciones jurídicas fiscales y, en una forma más restringida, relaciones jurídicas tributarias.

---

<sup>66</sup> DE LA GARZA, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, 19ª Edición, Editorial Porrúa, México 2001. Pág. 451.

Es frecuente encontrar que los tratadistas, al hablar de la relación tributaria, la confunden con la obligación fiscal sustantiva, asignando el mismo concepto a una y otra, esta idea es errónea ya que son dos conceptos distintos, pudiéndose dar el caso de que exista relación tributaria y no exista obligación fiscal sustantiva.

La potestad tributaria del Estado se ejerce mediante el proceso legislativo, que se agota con la publicación de la ley, la cual contiene, de manera general y obligatoria, las situaciones jurídicas o, de hecho, que una vez que se realizan generan un vínculo entre los sujetos a que se refiere la ley; esa relación que se origina al realizarse la situación concreta se llama relación jurídica, y la que se refiere a los tributos recibe el nombre de relación jurídico-tributaria:

“La relación jurídico-tributaria es un vínculo que une a diferentes sujetos respecto de la generación de consecuencias jurídicas consistentes en el nacimiento, modificación, transmisión o extinción de derechos y obligaciones en materia tributaria”<sup>67</sup>.

### 2.5.1 El objeto y fuente del tributo

Toda ley tributaria debe señalar cuál es el **objeto del gravamen**, es decir, lo que grava. En ocasiones existe la confusión del significado del concepto objeto del tributo con el de la finalidad del tributo; cuando se habla del objeto del tributo, se está haciendo referencia a lo que grava la ley tributaria y no al fin que se busca con la imposición. Podemos definir al objeto del tributo como “la realidad económica sujeta a imposición, como lo puede ser la renta obtenida, la circulación de la riqueza, el consumo de bienes o servicios, etc. El objeto del tributo quedará precisado a través del hecho imponible”<sup>68</sup>.

---

<sup>67</sup> DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto. Principios de Derecho Tributario, 3ª ed, Ed. Limusa, México, 1998, Pág. 97.

<sup>68</sup> Consulta en <http://www.mh.gob.sv/portal/page>, el 06 de mayo de 2008.

Por lo que respecta a **la fuente del tributo**, “es la actividad económica gravada por el legislador, en la cual se pueden precisar diversos objetos y hechos imponibles; por ejemplo, tomando a la actividad industrial como fuente de tributo, podemos obtener, entre otros, los siguientes: la producción, la distribución, la compraventa de primera mano, otras compraventas ulteriores, el consumo general, etc., de bienes materiales”<sup>69</sup>.

## 2.5.2 Hecho Generador y Hecho Imponible

En la doctrina, encontramos diferentes tendencias respecto de la identificación de la conducta que denominamos hecho generador y que en numerosos casos se confunde con el hecho imponible, por lo que resulta necesario, concretar que se trata de dos aspectos que forman parte de un mismo fenómeno.

El **hecho imponible** es la **situación jurídica o de hecho que el legislador seleccionó y estableció en la ley** para que al ser realizada por un sujeto, genere la obligación. Cabe mencionar que dicha situación es de sentido económico, que debe estar prevista en la ley formal y materialmente considerada, ese decir, constituye una previsión concreta que el legislador selecciona para que nazca la carga tributaria, y el **hecho generador es una conducta que al adecuarse al supuesto genérico de la norma, origina la obligación**, o sea, la primera corresponde al tipo y la segunda a la conducta.

El hecho imponible tiene cuatro elementos de suma importancia y son los siguientes:

- **Objetivo:** Es la situación base, es el hecho que ha sido tomado en cuenta por el legislador para el establecimiento del tributo, como ejemplos pueden citarse la enajenación de un bien, o la posesión de él.

---

<sup>69</sup> *idem.*

- **Subjetivo:** El hecho imponible no podría quedar completo sin la intervención del sujeto determinado, es decir necesariamente debe estar vinculado con una persona o en otras palabras es la vinculación del sujeto pasivo con dicho hecho. Si en la norma no se hace referencia al sujeto, simplemente la obligación no podría nacer, ni existir.
- **Espacial:** En este punto, el legislador deberá precisar el ámbito geográfico de su elemento objetivo para el surgimiento de la obligación, un ejemplo es: artículo 1° de la Ley del Impuesto sobre la Renta, fracción 1°, señala que: "serán contribuyentes del impuesto los residentes en México, respecto de sus ingresos..."
- **Temporal:** El cual es relevante en el surgimiento de la obligación tributaria, ya que no es lo mismo, que un ingreso se haya recibido en un ejercicio fiscal, que en otro.

El legislador deberá marcar el peso, valor y la manera como juega el tiempo en cada uno de los hechos imposables que construye. La importancia del hecho imponible es de tal magnitud que a gracias a él, podemos saber datos como la determinación, el momento de nacimiento de la obligación, la identificación del sujeto contribuyente, los fenómenos de incidencias, no incidencias, exención, cómo clasificar algunos impuestos y modalidades de evasión fiscal, entre otras más.

Con lo anterior, podemos mencionar que la diferencia entre uno y otro concepto es que el **Hecho Imponible**, es el hecho previsto por la norma jurídica de forma hipotética y de cuya realización surge el nacimiento de la obligación tributaria; y existirá el **Hecho Generador** cuando la realidad coincide con la hipótesis normativa y con ello se provoca el surgimiento de la obligación fiscal, o sea, es la materialización de la normatividad tributaria.



No habrá que confundir el hecho imponible o presupuesto de hecho, con el hecho generador, Hugo Carrasco Iriarte al hacer referencia a G. Ataliba, en su obra Derecho Fiscal I, realiza un cuadro comparativo enunciando la diferenciación en comento, cuadro que me permitiré transcribir para un mejor entendimiento:

| <b>Presupuesto de hecho o hipótesis de incidencia</b>          | <b>Hecho Generador</b>  |
|--|---|
| Descripción genérica e hipotética de un hecho.                 | Hecho concretamente ocurrido en el mundo fenoménico, empíricamente verificable. |
| Concepto legal (universo del derecho).                         | Hecho jurígeno (esfera tangible de los hechos)                                  |
| Designación del sujeto activo.                                 | Sujeto activo ya determinado  |
| Criterio genérico de identificación del sujeto pasivo.         | Sujeto pasivo: Ticio  |
| Criterio de fijación del momento de la configuración.          | Realización (día y hora determinados)   |
| Eventual previsión genérica de circunstancias de modo y lugar. | Modo determinado y objetivo, local determinado.                                 |
| Criterio genérico de medida (base imponible)                   | Medida (dimensión determinada)  |

### **2.5.3 El nacimiento de la obligación fiscal**

La realización del supuesto normativo da lugar a las obligaciones. Este es un principio fundamental del Derecho, ya que a partir de ese momento se puede determinar la exigibilidad de las conductas comprendidas en la obligación. En especial, el momento del nacimiento de la obligación en materia fiscal, representa un punto de gran importancia debido a que nos permite determinar cuál disposición legal es la aplicable a esa situación, es decir, a partir de qué momento será exigible, así como el momento en que se extinguirán las facultades fiscales para su cuantificación.

La doctrina coincide, casi en forma absoluta, en que “las obligaciones fiscales nacen cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en

la ley”, como lo establecían nuestros códigos fiscales anteriores al vigente, es decir, con la realización del hecho generador, por lo que serán aplicables las disposiciones legales vigentes en el momento de su nacimiento. Sin embargo, en materia fiscal, el momento del nacimiento de una obligación no coincide con el de su exigibilidad, ya que por su naturaleza especial, requiere del transcurso de un cierto plazo para que sea exigible. El CFF vigente ya no regula, como el anterior, el nacimiento de la obligación fiscal en general, en una sola disposición. En la actualidad, en su artículo 6º, solo se refiere a la obligación sustantiva al disponer que: *“Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso de tiempo en que ocurran...”*

En el artículo 17 del Código Fiscal de la Federación de 1966, decía de una manera más correcta que “la obligación fiscal nace cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales.” Rodríguez Lobato<sup>70</sup>, siguiendo a Saínz de Bujanda, nos dice que el momento del nacimiento es muy importante porque permite determinar lo siguiente:

“Distinguir el momento en que se origina la deuda impositiva de aquellos otros en que surgen deberes tributarios de tipo formal, como son la presentación de declaraciones, determinar la ley aplicable, que puede no ser la misma en el momento de realización del hecho imponible y en el de producirse el acto administrativo de liquidación o la liquidación por el particular, practicar la evaluación de las rentas o de los bienes gravados, con referencia al momento en que le crédito fiscal surja, conocer la capacidad de obrar de los sujetos de la imposición, determinar el domicilio fiscal del contribuyente o de sus representantes, precisar la época de pago y de exigibilidad de la obligación fiscal y, por lo tanto, fijar el momento inicial para el cómputo del plazo de prescripción, establecer las sanciones aplicables, en función de la ley vigente en el momento del nacimiento de la obligación.”

---

<sup>70</sup> ob.cit., RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, Pág. 120

## **2.5.4 Los sujetos de la obligación jurídico-tributaria**

En muchas ocasiones las personas en general y algunos tratadistas de Derecho Fiscal, hablan de la relación jurídico-tributaria y de la obligación tributaria como aspectos idénticos; esto es incorrecto, ya que como lo apuntamos en su oportunidad, puede darse el caso de existir una relación tributaria sin que implique el nacimiento de una obligación tributaria; es así como la relación a la cual nos hemos referido constituye un conjunto de obligaciones que se deben el sujeto pasivo y el sujeto activo, la cual se extingue al cesar el primero en las actividades reguladas por las leyes fiscales.

De lo anterior, se desprende que las partes que integran la relación jurídico-tributaria son; *sujeto activo, sujeto pasivo y terceros*.

### **2.5.4.1 Sujeto activo**

El sujeto activo en esta relación será el Estado, como ente soberano y con potestad tributaria, considero necesario mencionar que no sólo la Federación tiene potestad tributaria, sino que también las entidades federativas la tienen, ya que pueden disponer libremente de las contribuciones que recaudan, sino que también pueden dárselas así mismas a través de sus legislaturas. En el caso de los municipios es diferente porque lo único que pueden hacer es administrar libremente su hacienda, pero no establecer tributos, esto con fundamento en el artículo 115 de la Constitución Mexicana.

La doctrina señala que además del Estado, puede haber otros sujetos activos y que a su vez, están subordinados al mismo Estado y solo pueden ejercer su potestad dentro de los límites que están marcados en la ley por el Estado. Estos organismos colaboran con el Estado efectuando actividades como es la prestación de servicios públicos o la explotación de bienes y a fin de que estos organismos obtengan y se provean de los medios dinerarios para su funcionamiento se les otorga esta potestad tributaria.

Es muy importante, que está facultad otorgada a los organismos esté establecida clara y precisa en materia constitucional, pues da las bases para que ellos ejerzan sus funciones inherentes a la soberanía del Estado. En México, en nuestra Constitución no se establece que podrán ser sujetos activos de dicha obligación los organismos descentralizados, aunque colaboren con el Poder Ejecutivo. Por lo anterior, el sujeto activo será el Estado quien a través de sus órganos, exigirá el cumplimiento de las obligaciones que se generen.

### ***Obligaciones del sujeto activo***

En la relación jurídico-tributaria del fisco con los contribuyentes existe una serie de obligaciones entre las cuales se encuentra la de cubrir los créditos fiscales a favor del fisco. De lo anterior se desprende que el fisco es el sujeto activo, y el causante, el pasivo de la relación tributaria.

Todas las obligaciones del sujeto activo nacen de la ley; existen dos tipos de obligaciones: *principales* y *accesorias o secundarias*:

Dentro de las *obligaciones principales* se encuentran la percepción de ingresos, determinación de los créditos fiscales, fijar las bases para su liquidación y ordenar las visitas domiciliarias para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales; todas éstas son obligaciones de hacer, ya que el fisco realiza una serie de actividades para estar en posibilidad de obtener ingresos.

Pero también hay que mencionar que existen obligaciones de no hacer, que consisten en que el Estado no debe autorizar determinados actos o hechos cuando no se hayan cumplido, previamente, los requisitos que señala cada una de las leyes específica de que se trate. Entre las obligaciones accesorias están por ejemplo, dar asesoría a los contribuyentes, editar folletos explicando las obligaciones fiscales o las reformas a las mismas.

#### **2.5.4.2 Sujeto pasivo**

Éste debe entenderse como la persona física o moral, nacional o extranjera, que realiza el hecho generador de un tributo o contribución, es decir, la persona que se coloca dentro de la hipótesis normativa.

El sujeto pasivo, es quien debe satisfacer una prestación por una obligación sustantiva o formal a favor del fisco, ya sea de manera propia o a través de un tercero. Se puede encontrar que la persona que la ley señala como sujeto pasivo, no es necesariamente el pagador del tributo, sino quien ve disminuido su patrimonio, que es otro y se convierte en el verdadero tributario.

Otro punto es quien tiene la responsabilidad de pagarlo, pero la deuda es a cargo de otra persona. Rodríguez Lobato, siguiendo a Pugliese hace una clasificación de los tipos de sujetos pasivos que existen:

1. Por deuda propia con responsabilidad directa, como son los herederos, legatarios, donatarios a título universal y siendo personas morales, la que resulte de la fusión, sujetos pasivos por deuda de carácter mixto, es decir, aquellos que conforme a la ley pueden disponer de sus bienes y de los de terceros y por tener esta disponibilidad se convierte en responsable directo aunque el hecho generador lo haya efectuado un tercero.
2. Por deuda propia o deuda ajena, con responsabilidad parcialmente solidaria, parcialmente directa, como es el caso de los copropietarios o coherederos, sujetos pasivos por deuda ajena con responsabilidad sustituta, es decir los sustitutos legales del deudor directo ya sea que así lo decidieron voluntariamente o por ley.
3. Cuando son funcionarios públicos a quienes la ley les impone ciertas obligaciones de carácter formal y que no fueron cumplidas.

4. Cuando una persona adquiere bienes afectos al pago de un impuesto que fue satisfecho y del cual se tiene que constituir una garantía.

### ***Obligaciones del sujeto pasivo***

Éstas son **de dar**, que consiste en el pago de contribuciones en la forma y términos establecidos por las leyes fiscales; **de hacer**, que se realizan mediante presentaciones de avisos, manifestaciones, declaraciones, llevar la contabilidad en la forma establecida en las leyes fiscales respectivas, así como los libros y documentos en la misma forma, etc., y de **no hacer**, que se refiere a no introducir mercancía extranjera, sin haber cubierto los impuestos correspondientes, no transportar productos gravados por alguna ley, sin que estén acaparados con la documentación requerida para ello, no implica alterar o destruir sellos oficiales, envolturas, estampilla, etc. También está la de **tolerar**, como las visitas de inspección, revisión de libros, documentales, locales y bodegas, propiedad de los causantes.

### **2.5.4.3 Terceros**

Éstos pueden ser aquellas personas físicas o morales, nacionales o extranjeras que, en virtud de una determinada relación de tipo jurídico con el sujeto pasivo, adquieren de manera concomitante la obligación de cubrir el tributo que originalmente corresponde al sujeto pasivo directo; por ejemplo, el responsable solidario, que puede ser cualquier persona física o moral o aquellas personas responsables del pago de un crédito fiscal, no por la intervención persona y directa que tuvo en su creación, sino porque la conoció o pasó ante él, sin haber exigido al responsable el pago respectivo, como son los obligados subsidiarios; también puede ser por sustitución como son los funcionarios públicos, magistrados, notarios, retenedores, recaudadores, etc., y aquellas personas que voluntariamente afecten un bien de su propiedad u otorgan fianza con el objeto de

responder ante el fisco a nombre y por cuenta del sujeto pasivo obligado al pago del tributo es decir, las personas obligadas por garantía.

### ***Obligaciones de terceros***

Los terceros son las personas que no tienen la obligación principal, pues sólo están comprometidos al cumplimiento de obligaciones secundarias, que son de la misma naturaleza del sujeto pasivo.

Los terceros pueden ser:

- Los particulares, cuando están obligados a presentar declaraciones, a permitir la revisión de libros o documentación, etc.
- Los notarios, los jueces que actúen por receptoría, los encargados de los Registros Públicos y, en general, los funcionarios encargados de llevar la fe pública; cuando éstos estén obligados a hacer cotizaciones de escrituras, no deben autorizarlas mientras no estén pagados los impuestos o los derechos respectivos; permitir visitas de inspección, etc.
- Los funcionarios y empleados públicos de la Federación, de los estados y de los municipios o encargados de los servicios públicos u órganos de las mismas entidades, cuando estén obligadas, por ejemplo, a cancelar estampillas que se les exhiban en documentos; a no dar trámite a los asuntos cuando comprueben que no han sido pagados los impuestos respectivos, o que no se encuentre garantizado el interés fiscal.

## **2.6 La recaudación fiscal en México**

Partimos de la idea de que conocer la forma de obtener ingresos por parte de un gobierno, nos dice mucho sobre la relación entre la sociedad y su gobierno, pues ilustra qué sectores sociales, y bajo qué condiciones, lo financian.

El gobierno cuenta principalmente con dos principales fuentes de ingreso: los ingresos tributarios y los no tributarios. Dentro de los primeros destacan contribuciones como: Impuestos (como el impuesto a las bebidas alcohólicas y el impuesto al ingreso); Derechos (como los pagos que se hacen por extraer petróleo, o al adquirir un permiso por alguna concesión)

Dentro de los ingresos no tributarios, destacan: Venta de bienes y servicios que provee (gasolina, agua, electricidad, etc.); Deuda o ingresos por financiamiento, que se tienen que pagar en un futuro.

La principal fuente de ingresos del gobierno mexicano, como lo mencionamos con anterioridad, son los impuestos. Aunque no existe un consenso sobre las características específicas de todo sistema tributario, existen lineamientos generales que favorecen su buen funcionamiento, entre los que destacan:

- Interferir lo menos posible en la eficiente asignación de los recursos; es decir, no es deseable que estimule la producción de un bien en el cual el país no sea competitivo, en detrimento de otro en el que sí lo sea;
- Tener una administración sencilla y relativamente barata;
- Ser flexible, para responder fácilmente a los cambios en las circunstancias económicas, políticas y sociales;
- Cumplir con los principios de equidad (trato igual a los iguales) y proporcionalidad (atender a la capacidad contributiva), es decir, debe ser un sistema progresivo.
- Mostrar transparencia, de forma tal que haya una clara vinculación con el gasto, con el fin de que cada individuo sepa hacia dónde se dirigen sus contribuciones, qué tipo de servicios está financiando, etc.



En nuestro país, el sistema de impuestos es muy sofisticado y ha sido continuamente modificado. Si bien la mayor parte de las reglas impositivas está diseñada para no interferir en la asignación de los factores, existen diversos estudios que sugieren que nuestro sistema continúa afectando su distribución.

Respecto a la administración y legislación de la recaudación se menciona lo siguiente<sup>71</sup>:

- El esquema legal es poco consistente y proporciona oportunidades para la evasión y la elusión fiscales;
- Tiene una administración muy compleja, que implica muchos controles y obligaciones, lo cual hace costoso y complicado para el contribuyente cumplir (diversas estimaciones calculan que México gasta 10 centavos por cada peso que recolecta);
- Presenta un sinnúmero de privilegios y exenciones, lo cual le resta eficacia;
- El sistema en su conjunto muestra algunos problemas de falta de equidad y proporcionalidad;
- Posee baja flexibilidad para responder a los cambios de las circunstancias económicas, políticas y sociales. Esto en parte se debe a la gran influencia que los distintos actores económicos tienen en este proceso, así como a la diversidad de posiciones en el Congreso, lo que ocasiona un lento proceso de negociación, cada vez que las circunstancias demandan un cambio en la política fiscal. Debe reconocerse que esto sucede en la mayoría de las democracias;
- No permite una vinculación clara y transparente entre la contribución de la sociedad y la prestación de servicios

---

<sup>71</sup> Consulta en [http://www.presupuestoygastopublico.org/documentos/incidencia\\_ingresos](http://www.presupuestoygastopublico.org/documentos/incidencia_ingresos), el 07 de mayo de 2008.

públicos del gobierno. En México ha existido, por la ausencia de procesos democráticos sólidos, un considerable retraso en la especificación el destino de los fondos que provee la ciudadanía por medio del pago de impuestos. La falta de rendición de cuentas por parte de los gobernantes ha dificultado que los contribuyentes sepan correctamente en qué se usan sus recursos.

Los distintos actores políticos todavía tienen que generar la suficiente información y confianza entre los ciudadanos de que su dinero se gasta adecuadamente. Para que se alcance una **vigilancia social** de nuestros recursos, es necesario que el gobierno sea más transparente en su asignación y aplicación.

### 2.6.1 La Hacienda Pública

Se debe de entender como el conjunto de bienes que un gobierno posee en un momento dado, para realizar sus atribuciones, así como las deudas que son a su cargo por el mismo motivo<sup>72</sup>, pero no sólo deben estar comprendidos “bienes”, sino que desde nuestro punto de vista, debe definirse de manera sistemática, por lo que consideramos que es un conjunto de órganos de la administración de un Estado encargados de hacer llegar los recursos económicos a las arcas del mismo, así como a los instrumentos con los que dicho Estado gestiona y recauda los tributos.

Expresan algunas de las definiciones consultadas que, cuando se habla de hacienda pública, el concepto se puede definir desde tres puntos de vista diferentes: El primero, la define como los recursos disponibles por parte del Estado y las entidades públicas para el cumplimiento de sus actividades y proyectos. El segundo, como el conjunto de entidades públicas que tienen encomendado gestionar los ingresos que recibe el Estado. El tercero, que corresponde al más común de todos, como la disciplina que se encarga del estudio de los objetivos del

---

<sup>72</sup> ob.cit.. CARRASCO IRIARTE, Hugo, Pág. 1.

sector público y la forma como se pueden lograr éstos con unos recursos limitados.

Analizando un poco más el tercer punto de vista, vemos que, para lograr sus objetivos, las entidades públicas deben realizar tres actividades fundamentales: obtención de ingresos y otros recursos, ejecución y control de los gastos e inversiones y, finalmente, elaboración y posterior control del presupuesto necesario para realizar las actividades propuestas.

En general, el estudio que lleva a cabo la disciplina de la hacienda pública busca lograr tres objetivos fundamentales: **la redistribución** para dar un mayor bienestar a la población por medio de una distribución mas equitativa de los recursos, **la estabilidad** y, por último, **el desarrollo de la economía**, objetivos que, si se cumplen, permiten el buen desempeño presente y futuro del país.

Las principales característica de la hacienda pública son las siguientes:

- a) **Mínimo sacrificio.** Significa que debe recabarse de los contribuyentes lo estrictamente necesario para atender los servicios públicos.
- b) **Equilibrio.** Es una hacienda de gasto, en la que se debe procurar y guardar un equilibrio entre presupuesto y su ejercicio.
- c) **Perdurable,** en virtud de que el erario público existirá mientras subsista el Estado.
- d) **Coactiva,** puesto que los contribuyentes de un Estado no pueden eximirse del pago de las contribuciones o aprovechamientos.
- e) **Dependiente,** porque el titular de la hacienda pública debe acatar lo ordenado por el Poder Legislativo en la ley correspondiente.

Es así como la estructura de la hacienda pública debe considerar básicamente la obtención, administración y aplicación de los ingresos; la programación y el presupuesto de egresos; el sistema de contabilidad gubernamental; el servicio de la Tesorería; lo relacionado con las infracciones y sanciones, las responsabilidades resarcitorias y los delitos en materia de hacienda pública; las deudas públicas; la autoridad y los procedimientos; los recursos administrativos y el contencioso fiscal.

### **2.6.2 El gasto público como justificación de la recaudación fiscal**

El gasto público, lo podemos definir como el gasto que realizan los gobiernos a través de inversiones públicas. Un aumento en el gasto público producirá un aumento en la economía nacional, y una reducción tendrá el efecto contrario. Durante un periodo de inflación es necesario reducir el gasto público para manejar la curva de la demanda agregada hacia una estabilidad deseada. El manejo del gasto público representa un papel clave para dar cumplimiento a los objetivos de la política económica.

El gasto público se ejecuta a través de los Presupuestos o Programas Económicos establecidos por los distintos gobiernos, y se clasifica de distintas maneras pero básicamente se consideran el **gasto neto** que es la totalidad de las erogaciones del sector público menos las amortizaciones de deuda externa; y el **gasto primario**, el cual no toma en cuenta las erogaciones realizadas para pago de intereses y comisiones de deuda pública, este importante indicador económico mide la fortaleza de las finanzas públicas para cubrir con la operación e inversión gubernamental con los ingresos tributarios, los no tributarios y el producto de la venta de bienes y servicios, independientemente del saldo de la deuda y de su costo.

Una vez analizado lo anterior, y realizando una organización sistemática de las fuentes documentales consultadas para el estudio que nos ocupa,

descubrimos lo que se denomina “seis mitos del gasto público”<sup>73</sup>, mismos que se especifican en el siguiente cuadro:

| <b>MITO</b>   |       | <b>REALIDAD</b>   |
|---|-------|---|
| El gasto público estimula el crecimiento económico.                                     | Falso | El gasto público genera un estímulo artificial y transitorio al crecimiento a corto plazo, pero a mediano y largo plazo conduce a aumentos de precios y de tasas de interés, menos crecimiento y a una redistribución regresiva del ingreso.  |
| El déficit del presupuesto nacional es una forma sana de financiar los gastos sociales. | Falso | El déficit presupuestal genera, entre otros males, la inflación con desempleo. El saldo social del déficit siempre resulta negativo. Todos los aparentes avances por esa vía son nominales y no reales.   |
| Hay que aumentar el gasto educativo a 8% con relación al Producto Interno Bruto (PIB).  | Falso | Ligar el gasto educativo a un 8% del PIB, como muchos políticos mexicanos piden, no implica necesariamente más recursos para la educación. Hay países muy pobres donde el gasto en educación ha llegado hasta el 20% del PIB; sin embargo, es insuficiente, debido a que su PIB es bajo. Lo importante no es que se le dé a cada sector una mayor tajada de un pequeño pastel, sino que crezca el pastel. |
| Si no hay inversión del gobierno cae la inversión total.                                | Falso | Todo dinero que invierte el gobierno es dinero que deja de invertir la sociedad civil. El gobierno no genera ahorro propio, si así fuera no hubiese necesidad de impuestos ni de préstamos. Menor gasto público implica mayor inversión productiva de la sociedad civil, mientras que una mayor inversión estatal se traduce en menos ahorro real y en menos recursos disponibles para los ciudadanos.    |

<sup>73</sup>PAZOS, Luis. “Seis mitos del Gasto Público”, consulta en <http://revista.libertaddigital.com/articulo.php/500>, consulta el 30 abril de 2008.

El gobierno debe invertir más en el sector eléctrico y en el de hidrocarburos.

Falso

En esas inversiones es la sociedad civil, las empresas e instituciones privadas, las que deben invertir, para así canalizar más recursos del sector público hacia sectores como la educación y la salud. Es incongruente pedir más recursos para el sector social y a la vez impedir que se abra el sector de la energía a la inversión privada.

El gobierno debería dar más dinero a estados y municipios.

Falso

El mayor renglón del gasto federal es para los estados y municipios; sin embargo, todos los gobernadores que piden más, como muchos de ellos han reconocido, deben empezar a cobrar impuestos para que así ellos mismos asuman la responsabilidad ante sus ciudadanos, de lo que están gastando.

Debe haber congruencia entre quienes piden más gasto y menos impuestos. Es incongruente apoyar un mayor gasto público y a la vez oponerse a un aumento de los ingresos del sector público. La mejor solución social es que el gobierno gaste menos para no hacer necesarios mayores impuestos para los ciudadanos. Los fines en este tópico, no pueden ser otros que la búsqueda del bienestar de los ciudadanos, por medio de buenos gobiernos que luchen por el orden, la seguridad jurídica, la justicia y el bien común de la sociedad. Siempre debe tenerse presente la justicia social fiscal, es decir, la obligación del Estado de ayudar a los que se encuentran en desamparo, por su situación física, social o económica.

### **2.6.3 La actividad financiera del Estado**

Como se ha venido comentando, es evidente la necesidad que tiene el Estado para cumplir con el fin original de su creación, justificación e incluso legitimación, el bien común. De esta manera, el Estado para lograrlo debe desarrollar una serie de actividades y mantener funciones con el propósito de satisfacer las necesidades de la colectividad agrupada bajo su estructura jurídica. Ahora bien,

para poder realizar dichas actividades y con ello lograr su fin, el Estado necesita recursos, de tipo material y personales. Su obtención se dará indudablemente con ésta actividad denominada Actividad Financiera del Estado.

El Estado a través del poder ejecutivo desarrolla una actividad que se encamina a la realización de los servicios públicos y a la satisfacción de las necesidades generales, es lógico que la administración de un Estado tenga que utilizar medios personales, materiales y jurídicos para lograr el cumplimiento de sus fines resultando uno de los sectores más importantes de la actividad administrativa esta constituido precisamente por la gestión de intereses económicos esa actividad ha recibido el nombre de actividad financiera la cual cumple el estado para administrar el patrimonio, para determinar y recaudar los tributos para conservar, destinar o intervenir las sumas ingresadas y se distingue de todas las demás en que no constituye un fin en sí mismo, o sea, en que no atiende directamente a la satisfacción de una necesidad de la colectividad sino que una función instrumental de fundamental importancia.

Esta actividad debe ser entendida como aquella que desarrolla el Estado con el objeto de procurarse los medios necesarios para los gastos públicos destinados a la satisfacción de las necesidades públicas y en general a la realización de sus propios fines.

La actividad del Estado cubre diversos aspectos tales como: el *económico, político, jurídico y sociológico*:

En el **aspecto Económico**, la actividad financiera tiene una dimensión económica por cuanto que ha de ocuparse de la obtención o inversión de los recursos de esta índole, misma que son necesarios para el cumplimiento de aquellos fines.

Referente al **aspecto Político**, la actividad financiera no puede considerarse como una actuación dentro de la facultad que constituye la esencia

misma del concepto de soberanía. Así la actividad Financiera se dice que tiene naturaleza política, por que político es el sujeto agente, políticos son los poderes de los que este aparece investido, políticos son también estos mismo fines, para cuya obtención se desarrolla la actividad financiera.

Por lo que hace al **aspecto Jurídico**, la actividad financiera del Estado se encuentra sometida al derecho positivo. La actividad financiera es una rama de la actividad administrativa y aparece como tal regulada por el derecho objetivo, lo que implica la administración del dinero público, del dinero que es sustraído a la economía privada para la satisfacción de las necesidades públicas y por que la enorme masa de la riqueza destinada a esos fines da origen a un complejo de realizaciones cuyo ordenado desenvolvimiento requiere un sistema de disposiciones imperativas.

Y finalmente el **aspecto Sociológico**, la actividad financiera resulta que el régimen de los tributos y de los gastos públicos ejercen una determinada influencia, más o menos decisiva, sobre los grupos sociales que operan dentro del Estado, y por elementos sociales a los que afecta.

***Etapas de la actividad financiera del Estado<sup>74</sup>:***

1. *Obtención de ingresos*, los cuales pueden provenir de la realización de actos regulados dentro del marco del Derecho Privado, como son aquéllos que obtiene el Estado cuando logra ganancias por medio de sus empresas y por el ejercicio de actividades, tanto industriales como comerciales o por actividades realizadas dentro de la esfera del Derecho Público; como son, los que percibe a través de impuestos.

---

<sup>74</sup> ob.cit.. PONCE GÓMEZ, Francisco y PONCE CASTILLO, Rodolfo, pp. 14-15.



2. *La administración y fomento de los recursos* obtenidos y derivados de la actuación en cualquiera de sus dos personalidades, ya sea como ente de Derecho Público o como sujeto de Derecho privado.
3. *Las erogaciones*, necesarias para la realización de las múltiples y variadas atribuciones, actividades y finalidades, tanto propias como de la colectividad que el Estado tienen a su cargo.

***Fines de la actividad financiera:***

Generalmente se hace una clasificación de las necesidades o fines que debe satisfacer el Estado, las cuales se dividen en:

- *Necesidades individuales*, que son aquellas que afectan al individuo independientemente de sus relaciones con la sociedad y con el Estado por ejemplo, las necesidades individuales de alimentación, vestido, el albergue etc.
- *Necesidades colectivas*, que son las que surgen cuando los individuos viven en sociedad haciendo que surjan determinadas necesidades que derivan precisamente de esa convivencia por ejemplo la necesidad de cultura, de asistencia social.
- *Necesidades de carácter público*, que surgen en la comunidad política en cualquiera de las formas de estado que se conocen, se le adjudica al Estado la tarea de satisfacer determinadas necesidades que revisten el carácter de necesidades públicas, las más elementales de este tipo de necesidades son las de conservación del orden interior (policía), la de la defensa exterior (ejército), y la de impartición de justicia (tribunales).

A final de cuentas el beneficio de la actividad financiera del Estado es palpable cuando gozamos de educación seguridad, tribunales, servicios, etc.

#### **2.6.4 El Poder Tributario del Estado**

Cuando el pueblo expresa su voluntad soberana para reformar el Estado, plasma en su Constitución la existencia, organización y funcionamiento de sus órganos, los cuales quedan sometidos al orden jurídico en el ejercicio de las atribuciones necesarias para su desempeño. De esta manera la fuerza del Estado se transforma en poder público, sometido al derecho, que le sirve de medida en su manifestación, ya que toda su actuación deberá realizarse dentro del marco señalado por el.

El hombre al vivir en sociedad, evidentemente tiene necesidades propias de su condición de miembro de una colectividad, que le permiten desarrollarse en el rol social que desempeña, no obstante ello, para poder satisfacer estas necesidades, precisa de la intervención del Estado que las produce, las administra y las asigna mediante acciones y decisiones de gasto público, destinadas por ejemplo a la Seguridad Pública, la Justicia, Sistema Educativo, Sistema de Salud, etc. Asimismo, el Estado para poder satisfacer estas necesidades, necesita disponer de los recursos económicos que sólo puede obtener mediante la generación de ingresos públicos, que constituyen la fuente generadora de esos recursos económicos que requiere el Estado.

Existen varias de teorías que tratan de conceptualizar el Poder Tributario del Estado, bastando indicar que generalmente los doctrinarios europeos, fundamentan el poder tributario de un Estado en su Soberanía Estatal, o bien, en su Soberanía Territorial, para poder exigir contribuciones, impuestos o tributos a sus gobernados.

En el sistema Jurídico Mexicano el término de soberanía como característica del Poder Tributario del Estado es imposible, en virtud de que el artículo 39 de Nuestra Constitución establece de manera textual lo siguiente: *“La soberanía nacional reside esencial y originalmente en el pueblo. Todo poder*

*público dimana del pueblo y se instituye para beneficio de éste. El pueblo tiene en todo tiempo el inalienable derecho de alterar o modificar la forma de su gobierno.”*

En tal sentido, en nuestro sistema jurídico el fundamento del Poder Tributario, radica en el poder de imperio que tiene el Estado, nacido de las instituciones creadas por el pueblo en su beneficio, es decir, con su voluntad soberana, el pueblo le otorga el Poder Público al Estado y éste a su vez lo ejercita a través de los tres poderes del Gobierno, como son el Ejecutivo, el Legislativo y el Judicial.

Sergio Francisco De La Garza, en su obra “Derecho Financiero Mexicano”, ha definido el Poder Tributario como la facultad del Estado por virtud de la cual puede imponer a los particulares la obligación de aportar una parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que le están encomendadas.

Por nuestra parte, podemos mencionar que el tema en cuestión, es la facultad o posibilidad jurídica del Estado de imponer a los particulares la obligación de aportar una parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que le están encomendadas, con el fin de satisfacer las necesidades colectivas de la población.

El Poder Tributario se ejercita por el Estado, cuando actúa con base en su poder de imperio y determina el hecho o situación que al producirse hacen que el particular tenga la obligación de pagar la contribución.

No así cuando hace efectivas las contribuciones, pues en este plano, actúa como un simple acreedor y en el ejercicio de ese derecho debe de estar su conducta apegada a las disposiciones legales contenidas en ley, y por lo tanto, sujetas a los recursos y medios de impugnación que la propia ley otorga al gobernado para impugnar la actuación del Estado.

**Características del Poder Tributario del Estado<sup>75</sup>:**

- a) *Abstracto*: El Poder Tributario del Estado, es esencialmente abstracto, en virtud de que es una potestad que deriva del poder de imperio que tiene el Estado sobre la población, y que le otorga el derecho para cobrar contribuciones. Ahora bien, no hay que confundir la potestad o facultad de actuar, con el ejercicio del poder tributario o actualización de esa facultad en la realidad.
  
- b) *Permanente*: El Poder Tributario es una característica natural del Estado y deriva de su poder, por lo que sólo puede extinguirse tal poder, cuando se extinga el Estado mismo, en tal virtud, el Estado tiene la facultad de exigir a la población, el pago de tributos o contribuciones hasta el último momento que el propio Estado subsista y sólo acaba tal obligación para la población, en caso de que el Estado se extinga. Esto resulta claro en virtud de que la población misma crea el Estado para satisfacer sus necesidades colectivas, que de manera alguna podría hacerlo cada persona en lo individual, y le otorga el poder tributario para que pueda subsistir y administrarse para crear esos satisfactores y entregarlos a la población, por lo que es parte innata e importante al poder mismo, que sólo puede extinguirse con la desaparición del Estado.
  
- c) *Irrenunciable*: El Poder Tributario es esencial para el Estado, pues es la base para su funcionamiento, ya que sin este no podría subsistir, por lo que este poder es irrenunciable para el Estado, toda vez que con los ingresos públicos que obtiene el Estado puede este, realizar su fin último que es el bien común, proporcionando los servicios públicos de seguridad, justicia, servicios educativos, médicos, etc., que permiten a cualquier persona desarrollarse y lograr sus objetivos dentro de la colectividad. El Poder Tributario es irrenunciable por que necesita de los ingresos públicos que recibe de los

---

<sup>75</sup> CERRILLO SÁNCHEZ, Héctor Adán. "El Poder Tributario". Consulta en <http://www.universidadabierta.edu.mx/Biblio>, el 24 de octubre de 2006.

particulares para poder realizar el fin para el cual fue creado y que es el bien común, mediante la satisfacción de las necesidades colectivas de la población.

- d) *Indelegable*: El Poder Tributario es indelegable por la sencilla razón de que esta dado por el pueblo al Estado y a nadie más, por conducto de las Instituciones creadas por el mismo pueblo en la Constitución General de la República, por lo que el Estado no puede delegar ni renunciar al mismo, siendo que este punto esta muy íntimamente relacionado con el anterior. El Poder Tributario es indelegable en principio porque ningún ente distinto al Estado puede tener las características para realizar las funciones que él tiene encomendadas y que sirven para satisfacer las necesidades de la colectividad.

***Poder Tributario Derivado o Delegado:***

El Poder Tributario es Derivado o Delegado cuando la entidad política lo posee por que a su vez le ha sido transmitido por otra entidad que tiene poder originario. Más sin embargo, esta división es sólo una excepción, pues nuestro Sistema Político Mexicano, tiene como carácter o característica del Poder Tributario que éste es indelegable como ya lo hemos tratado, además que los artículos 40 y 41 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establecen de manera textual lo siguiente:

“Artículo 40. Es voluntad del pueblo mexicano constituirse en una República representativa, democrática, federal, compuesta de Estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior, pero unidos en una Federación establecida según los principios de esta ley fundamental.”

“Artículo 41. El pueblo ejerce su soberanía por medio de los Poderes de la Unión, en los casos de la competencia de éstos, y por los de los Estados en lo que toca a sus regímenes interiores, en los términos respectivamente establecidos por la presente Constitución Federal y las particulares de los

Estados, las que en ningún caso podrán contravenir las estipulaciones del Pacto Federal.”

Por lo anterior, resulta evidente que el Gobierno Federal tiene una serie de facultades entre ellas la de establecer determinados tributos o contribuciones a la población, que están plasmados en el artículo 73 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, los cuales no pueden delegarse en los Estados o Municipios o algún otro Organismo Federal o Empresa Paraestatal, lo que sí puede hacer mediante convenios de coordinación con los Estados, es que el Ejecutivo Federal por conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, permita cobrar contribuciones Federales a los Estados, incluso se ha creado una Ley para regular tales supuestos, esto es, la Ley de Coordinación Fiscal.

La gran mayoría de los tratadistas e incluso la Suprema Corte de Justicia de la Nación, han establecido que el Poder Tributario Federal, no tiene ninguna limitación constitucional en cuanto a materias sobre las cuales puede ejercerlas, tal y como lo señala la propia Constitución, al establecer en la fracción VII del artículo 73, que el Congreso de la Unión tiene el poder para establecer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto federal. No obstante lo anterior, el sistema de distribución de poderes tributarios está regido por varios principios:

- Concurrencia contributiva de la Federación y los Estados.
- Limitaciones a la facultad impositiva de los Estados, mediante la reserva expresa y concreta de determinadas materias a la Federación.
- Restricciones expresas a la potestad tributaria de los Estados.

**La causa o motivo generador de los poderes exclusivos del Gobierno Federal**, se puede observar, las materias en las cuales se dan, ya que se refieren a la producción industrial, la cual se encuentra localizada en todos y cada uno de los Estados que conforman la Federación, por lo que se requiere una legislación

homogénea, la cual solo puede ser expedida por el Congreso de la Unión, logrando con esto que la industria tenga certidumbre legislativa e impositiva e impidiendo con esto, que la industria quede más gravada en un Estado que en otros, así como eliminando la competencia local en los impuestos.

Es opinión de varios tratadistas y de la propia Suprema Corte de Justicia de la Nación, que el fundamento de los **Poderes Tributarios de los Estados**, radica en el artículo 124 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos al indicar que: “todas las facultades que no estén expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales se entienden reservadas a los Estados”, en cambio para otros como Sergio Francisco De la Garza, se debe entender que el artículo citado se refiere a otras materias, distintas a la tributación, ya que el Poder Tributario de los Estados esta fundado en el artículo 40 de la Constitución, esto es, esta fundamentado en la autonomía o soberanía de los Estados, dado que es principio general que **donde hay soberanía, hay poder de tributación y que la falta de dicho poder implica la ausencia de soberanía.**

Se considera que se tiene que seguir una teoría ecléctica, en virtud de que ambas teorías tienen parte de verdad en su concepción, ya que resulta evidente que tratándose de preceptos constitucionales las atribuciones de la Federación como de los Estados, deben estar de manera expresa, y tanto el artículo 124 como el 40 de la Constitución Federal, hablan de esa facultad otorgada para los Estados de imponer contribuciones en tanto no sean facultades exclusivas de la Federación, así como también que no estén prohibidas expresamente en la Constitución para los Estados<sup>76</sup>. **A diferencia del Poder Tributario Federal, el Estatal tiene limitaciones**, en virtud de que la Constitución establece un sistema de concurrencia entre la Federación y los Estados en materia de tributación, con excepción de algunas materias reservadas a la Federación y algunas otras prohibidas a los Estados, contenidas en los artículos 117 y 118 de la Constitución Política Mexicana, las cuales prohíben a los Estados gravar el tránsito de las

---

<sup>76</sup> *idem.*

personas o cosas que cruzan sus territorios, prohibir o gravar la entrada o salida de mercancías de sus territorios, en materia de mercancías nacionales o extranjeras, gravar la circulación o el consumo de mercancías nacionales o extranjeras cuya recaudación deba hacerse por aduanas locales, requiera inspección o registro de bultos o requiera documentación que acompañe las mercancías, aprobar leyes que importen diferencias de impuestos o de requisitos por razón del origen nacional o extranjero de las mercancías, acuñar moneda o emitir papel moneda o estampillas o papel sellado.

Por último, al hablar de la **ausencia de Poder Tributario Municipal**, desde la Constitución de 1917, se trató de darle al Municipio autonomía financiera, por lo que fue motivo de varias asambleas y discusiones entre los constituyentes, ya que siempre trataron de darle al Municipio Libre su base fundamental, esto es, su autonomía financiera.

Sin embargo, debido al plazo perentorio con que contaron para tratar de darle esta característica al Municipio, aprobaron el proyecto de éste, manifestando que los Municipios administraran libremente su hacienda, la que se formará con las contribuciones que le señalen las Legislaturas de los Estados, lógicamente la redacción de este precepto constitucional, el 115, a nadie satisfizo, dado que no tenían los Municipios la facultad de imponer contribuciones a sus gobernados, estando sujetos a las disposiciones y criterios de las legislaturas de los Estados.

En la actualidad prevalece el principio de negarle poder Tributario al Municipio, por lo que éste no puede establecer sus propias contribuciones o tributos, toda vez que tal poder radica en la legislatura o Congreso del Estado al que pertenece.

El hombre por naturaleza es sociable, por ello es necesario un gobierno que garantice la armonía de sus gobernados, dicha armonía debe basarse en lo que nosotros llamamos *pilares de una sociedad*, o sea, nos referimos a los ámbitos



político, económico y social, ya que si uno de ellos está deteriorado o uno es superior a otro, se perdería esa concordancia y por ende, traería como consecuencia un verdadero desequilibrio en una Nación que en este caso sería la nuestra.

Hemos llegado a la parte media de mi investigación, donde hemos estudiado y analizado a través de la historia, la evolución que ha tenido el Derecho Constitucional Tributario, así como los principios de proporcionalidad y equidad, asimismo, se tocaron los aspectos más destacados sobre la relación entre el Derecho Constitucional y el Derecho Tributario.

Es momento de abordar nuestro tercer capítulo, donde observaremos la relación existente entre las Garantías Individuales, Derechos Fundamentales, Derechos Humanos y Derecho Tributario, temas que son complejos de concatenar, pero que permitirán una mejor visión del presente trabajo.

## CAPÍTULO III

---

# RELACIÓN ENTRE GARANTÍAS INDIVIDUALES, DERECHOS FUNDAMENTALES, DERECHOS HUMANOS Y DERECHO TRIBUTARIO

*Si el Estado me dice "la bolsa o la vida",  
¿por qué debo obedecer y darle el  
producto de mi esfuerzo? Me sentiría  
indigno si lo hiciera.*

**Henry David Thoreau**  
*Escritor estadounidense (1817-1862).*

### **3.1 ¿Qué es una Garantía Individual?**

Es importante conocer los derechos que como seres humanos tenemos y como los mismos, se encuentran protegidos constitucionalmente para que de esta forma no se puedan violentar por actos de forma arbitraria.

Todas las personas desde el momento de su concepción, adquieren ciertos derechos de forma automática, pues son derechos naturales inherentes a la persona humana en virtud de la propia naturaleza.

A fin de mantener un equilibrio social y se fomente la superación de la sociedad y el mantenimiento del orden jurídico, es obligación del Estado reconocer, respetar y proteger los derechos de los gobernados, mediante la creación de un orden jurídico social que permita el libre desenvolvimiento de las personas, de acuerdo con su propia y natural vocación individual y social. Las Garantías Individuales, como en muchas ocasiones hemos leído, estudiado y analizado, son violentadas por parte de la autoridad y con frecuencia de una manera arbitraria.

Cotidianamente, sobre todo, desde inicios de los años 90's, escuchamos hablar de los derechos humanos, derechos fundamentales o de las garantías individuales. Es evidente que por diversas circunstancias se ha generado en México una especie de "boom" sobre los derechos humanos, a tal grado que cualquier persona, sin importar profesión o nivel de estudios, emite una opinión sobre los referidos derechos.

Es nuestra intención aclarar aquí, determinados conceptos que luego uno puede usar indiscriminadamente o fuera de todo contexto.

En la terminología constitucional mexicana *derechos y garantías* son equivalentes y por tradición o costumbre se utiliza el término “*garantías*”. En México se hace referencia a los “*derechos humanos*”, para referirse a los derechos fundamentales que en el nivel constitucional se enuncian y se destacan, como forma de puntualizar que el orden jurídico constitucional, se basa entre otras declaraciones en el reconocimiento de principios referidos al ser humano que el Estado Mexicano esta dispuesto en todo momento a defender y proteger mediante acciones procesales interpuestas ante tribunales federales, que permiten reiterar atributos y facultades en forma prioritaria; aspectos que en su oportunidad diferenciaremos.

El concepto de garantía nos da una connotación de seguridad y protección a favor del gobernado dentro de un Estado de derecho, así se refiere Ignacio Burgoa, señalando que la actividad del gobierno esta sometida a normas preestablecidas que tienen como base de sustentación el orden constitucional, son garantías jurídicas estatuidas en beneficio de los gobernados, afirmándose también, que el mismo concepto se extiende a los medios o recursos tendientes hacer efectivo el imperio de la ley y del derecho.<sup>77</sup>

Las *Garantías “Individuales o del gobernado”* son medidas protectoras de los derechos fundamentales del individuo. Se crearon como imperativos y deberes para los gobernantes. Así, el legislador tiene que darnos leyes ajustadas a los principios y límites contenidas en ellas, para su realidad a través de su ejecución o aplicación. Ignacio Burgoa, señala sobre el concepto, que son en concreto medios jurídicos de protección, defensa o salvaguarda de los derechos del hombre en primer término, por lo que estos derechos son jurídicamente resguardados y tutelados por la Constitución y el sistema jurídico mexicano.

Fix Zamudio, sostiene que sólo pueden estimarse como verdaderas garantías los medios jurídicos de hacer efectivos los mandatos constitucionales,

---

<sup>77</sup> BURGOA ORIHUELA, Ignacio, Las Garantías Individuales, Ed. Porrúa, México. 1999. Pág. 162.

señalando que existen dos especies de garantías, las fundamentales y las de la Constitución, en donde las primeras engloban las individuales, sociales e institucionales (Art. 14 y 16 que pueden designarse genéricamente como “garantía de justicia”). Las segundas son los procesos establecidos por los artículos 103 y 107 (Amparo), 105 (conflictos entre los Estados y la Federación o los Estados entre sí) y 111 (procesos de responsabilidad del funcionario), que ya son normas estrictamente procesales, de carácter represivo y reparador.

Desde nuestro particular punto de vista, las garantías individuales son autolimitaciones que el propio Estado se hace en beneficio del hombre, considerado individualmente, para que éste pueda desarrollar todas sus facultades como ser humano. Un segundo concepto, es aquel que concibe a las garantías individuales como exigencias éticas mínimas otorgadas al hombre por un determinado orden jurídico, para su pleno desarrollo y que el Estado y sus autoridades deben respetar. Evidentemente en la conformación de un concepto de garantías individuales, de manera simple, debemos destacar los siguientes elementos:

1. Las garantías individuales son exigencias éticas o valores mínimos para el pleno desarrollo del ser humano.
2. Todo ser humano, sin importar nacionalidad, sexo, religión, raza, etc., es titular de las garantías individuales, excepcionalmente pueden ser titulares de garantías las personas colectivas o morales públicas y privadas (ver art. 8 y 9 de la Ley de Amparo).
3. Las garantías individuales sólo pueden ser violadas o vulneradas por el Estado y sus autoridades.
4. Las garantías individuales tienen como fuente primaria a la Constitución, es decir, sólo están establecidas en la Constitución como máxima ley del Estado.

Tradicionalmente suelen identificarse dos partes fundamentales de una Constitución: una parte dogmática y una parte orgánica. En la primera suele establecerse un catálogo mínimo de derechos fundamentales o garantías individuales; en la segunda, se estructura jurídica y políticamente la organización del Estado, es decir, esta parte puede considerarse como la proyección jurídico-política del Estado. En el caso mexicano, la parte dogmática de nuestra Constitución Federal, comprende los artículos 1° al 29, y la parte orgánica va de los artículos 30 a 136.

Los artículos 1° al 29 que establecen nuestras garantías individuales, han sido agrupadas, de tal suerte que, por ejemplo, Ignacio Burgoa, las clasifica en cuatro a saber: garantías de igualdad jurídica, garantías de libertad, garantías de seguridad jurídica y garantías de propiedad. Nosotros agregaríamos un quinto grupo denominado garantías sociales o derechos sociales.

Algunos autores hacen mención que para fines didácticos, esta clasificación si resultaría útil, no así para fines prácticos. Genéricamente nosotros adoptaríamos una clasificación más sencilla y práctica, la cual correspondería a *derechos y libertades fundamentales* de los mexicanos. Suponemos que todo mexicano y aún los extranjeros pueden tener acceso a una reproducción de nuestra actual Constitución Federal de 1917.<sup>78</sup>

Las garantías se protegen en el más alto nivel constitucional, por lo cual dichas deben ser forzosamente respetadas por el Estado y por las autoridades de esta manera son regulados los derechos del hombre frente a los actos de autoridad. En nuestro país, las garantías individuales pueden ser protegidas mediante dos tipos de mecanismos principalmente a saber: mecanismo jurisdiccional y mecanismo no jurisdiccional.

---

<sup>78</sup> CABALLERO VASQUÉZ, Ángel. "Notas sobre las garantías Individuales en México". Consulta en [www.ccm.itesm.mx](http://www.ccm.itesm.mx) el 6 de febrero de 2008.

En el primer caso, el instrumento jurisdiccional que hasta ahora ha tenido una especial y relevante importancia, es el juicio de amparo (cuyas bases se encuentran en los artículos 103 y 107 de la Constitución Federal). Este juicio generalmente se interpone por violaciones, por parte de determinadas autoridades del Estado, a alguna garantía individual prevista en uno o más de los primeros 29 artículos de nuestra Constitución Federal. La autoridad facultada para conocer de este juicio es el Juez de Distrito, es decir, un juez de carácter federal. Las bases para el desarrollo del procedimiento del juicio de amparo, se encuentran en la Ley de Amparo, reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la Constitución Federal.

En el segundo caso, se trata de un instrumento de tipo no jurisdiccional y en consecuencia, administrativo, mediante la interposición de una queja ante la Comisión Nacional de Derechos Humanos o en su defecto, en las Comisiones Estatales de Derechos Humanos (previstas en el apartado B del artículo 102 de la Constitución Federal), que normalmente existen en todas las entidades federativas, incluyendo la Ciudad de México.

La queja ante estos organismos procede igualmente, por la violación de garantías individuales o derechos humanos.

La diferencia entre el juicio de amparo y el procedimiento ante las Comisiones de Derechos Humanos, es básicamente que la sentencia que se dicta en el primero es obligatoria para la o las autoridades a quienes se dirige; en cambio, las resoluciones dictadas por las Comisiones de Derechos Humanos, que se llaman "*Recomendaciones no vinculatorias*", carecen de toda fuerza jurídica, es decir, queda al arbitrio de la autoridad a quienes se dirigen cumplirlas o no, y sólo generan una presión o un concepto negativo por parte de la opinión pública, respecto de las autoridades destinatarias. Cabe reconocer que aún cuando dichas resoluciones no tienen carácter vinculatorio u obligatorio, en nuestro país, generalmente han tenido buenos resultados y efectos, generando sobre todo, una buena dosis de cultura y respecto a los derechos humanos.

Es importante conocer cómo está integrado en la Ley Suprema de nuestro país, el tema de los derechos humanos incorporado principalmente en las garantías individuales. Además, con la revisión del panorama jurídico a nivel interno, es decir, las garantías individuales estipuladas en la Constitución, podemos observar que desgraciadamente el marco jurídico de México relacionado con derechos humanos es bastante limitado, es decir, es necesario que exista tanto una modernización sobre el tema como una ampliación sobre la definición, conceptos y mecanismos de protección de los derechos humanos.

Por lo anterior, hemos intentado mostrar de forma genérica y sistemática, prescindiendo de cierto lenguaje técnico, algunas ideas básicas sobre las garantías individuales en México. Nuestra intención, no ha sido otra que la de despertar cierta curiosidad al distinguido lector para que, de ser posible, pueda profundizar sobre las mismas.

Consideramos que este es un tema fundamental en la formación y cultura cívica de todo ciudadano mexicano, ante todo, porque con ello, se trata de proteger una de los valores fundamentales de todo hombre, como es la dignidad humana.

Si bien es cierto que a lo largo de nuestra historia, se han hecho grandes intentos para proteger al ser humano frente a prácticas autoritarias de los gobernantes, tenemos que advertir que en México aún no se han consolidado los cimientos para construir una verdadera cultura de respeto a las garantías individuales o derechos humanos.

Es necesario que cada mexicano desde el lugar en que se encuentre, en el trabajo, en la escuela, en el comercio, etc., contribuya para lograr, no en el futuro sino ahora, una convivencia armónica basada en la tolerancia.



### 3.2 ¿Qué son los Derechos Fundamentales?

Desde el punto de vista histórico, la teoría de los derechos fundamentales precede a la formulación doctrinal del concepto Estado de Derecho; y es que las declaraciones de derechos del siglo XVIII se constituyen en la base ideológica sobre la que se edifica el Estado de Derecho en su versión actual.<sup>79</sup> Sin embargo, es innegable la dependencia recíproca entre ambos, puesto que la doctrina de los derechos fundamentales del Estado de Derecho se ha presentado como un modelo articulador de las exigencias, en principio antagónicas, que refleja las ideas de libertad y de ley, en cuanto imperativos de la comunidad social.

Conforme a esto, el Estado de Derecho nace como una fórmula de compromiso en la que se aunaban diversas garantías formales constitucionalmente consagradas (división de poderes y principio de legalidad) con una serie de garantías materiales, consagradas constitucionalmente; para alcanzar luego su máximo desarrollo al atribuir a los poderes públicos, la tarea de proporcionar a la generalidad de los ciudadanos las prestaciones necesarias y los servicios públicos adecuados, para el pleno desarrollo de su personalidad reconocida no sólo a través de las libertades tradicionales, sino también a partir de la consagración constitucional de los derechos fundamentales de carácter económico, social y cultural.

A partir de esta concepción de Estado de Derecho se construye la tesis expuesta, que postula que los derechos fundamentales son un elemento básico que caracteriza al Estado de Derecho; no es posible hablar de Estado de Derecho sin el contenido de estos derechos fundamentales. Del derecho resulta positivizado no solamente su “ser”, es decir, su existencia o vigor, sino también su “deber ser”, es decir, sus condiciones de “validez”; ya no solamente los vínculos formales relativos al “quien” y al “como” de las decisiones, sino también los

---

<sup>79</sup> PÉREZ LUÑO, Antonio Enrique, Derechos Humanos, Estado de Derecho y Constitución, 6ª ed., Tecnos, Madrid, 1999, pp. 212

vínculos de contenido relativos al “qué cosa” de las decisiones mismas y que no son más que los principios y derechos fundamentales: los derechos de libertad, que no pueden ser lesionados, y los derechos sociales cuyo cumplimiento es obligatorio.

Los derechos fundamentales constituyen la base de la moderna igualdad, en cuanto hacen visibles dos características estructurales que los difieren de todos los demás derechos:

- a) En primer lugar el de propiedad: sobre todo su universalidad, es decir, el hecho de que corresponden a todos y en la misma medida, al contrario de lo que sucede con los derechos patrimoniales que son derechos *excludendi alios*, de los que un sujeto puede ser o no titular y de los que cada uno es titular con exclusión de los demás.
- b) En segundo lugar, su naturaleza de indisponibles e inalienables, tanto activa como pasiva, que los sustrae al mercado y a la decisión política, limitando la esfera de lo decidible de uno y otra y vinculándola a su tutela y satisfacción.

Siendo así la consticionalización rígida de estos derechos, sirve para injertar una dimensión sustancial no sólo en el derecho sino también en la democracia. Así los derechos fundamentales se configuran como otros tantos vínculos sustanciales impuestos a la democracia política: vínculos negativos, generados por los derechos de libertad que ninguna mayoría puede violar; vínculos positivos, generados por los derechos sociales que ninguna mayoría puede dejar de satisfacer.

Atendiendo a lo anterior, y parafraseando a Luigi Ferrajoli, para considerar en serio los derechos fundamentales, se requiere tener carácter de disociarlos de la ciudadanía: tomar consecuencia de que la ciudadanía de nuestros países ricos

representa el último privilegio de status, el último factor de exclusión y de discriminación, y no, como sucedió en el origen de los Estados modernos, de inclusión e igualación, la última contradicción irresuelta con la proclamada universalidad de los derechos fundamentales.

Miguel Carbonell <sup>80</sup>, señala que en un carácter estrictamente jurídico los **Derechos Fundamentales** son aquellos que están consagrados en la Constitución, sin embargo, resulta obvio para cualquier observador que los derechos no han llegado ni automática ni mágicamente a los textos constitucionales y reducir los derechos a su connotación jurídica, significa aislarlos de una realidad que va más allá de los diferentes ordenamientos jurídicos que, tanto en la esfera interna de los Estados nacionales, como en las relaciones internacionales los han reconocido y protegido.

De esa forma los derechos fundamentales, entonces deberán responder el cuestionamiento de que si los mismos, son parte de una dogmática jurídica, si corresponden a una teoría de la justicia y si permitirán esbozar los puntos iniciales de una teoría del derecho.

Todo derecho fundamental está recogido en una disposición de derecho fundamental, la que por cierto normalmente se recoge en un documento denominado Constitución, aunque también gracias al inminente crecimiento del derecho internacional, también se recoge en los tratados internacionales. Todos ellos tipifican el derecho fundamental y tienen elementos jurídicos con cual hacerlos valer.

En palabras del Dr. Miguel Carbonell, son significados prescriptivos por medio de los cuales se indica que algo está ordenado, prohibido o permitido, o que atribuyen a un sujeto una competencia de derecho fundamental donde la

---

<sup>80</sup> CARBONELL, Miguel. Los derechos fundamentales en México. Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM, Porrúa, Comisión Nacional de Derechos Humanos. 2ª edición. México 2006. Pág.2.

disposición es un texto normativo que todavía no ha sido dotado de sentido, que todavía no ha sido interpretado; mientras que la norma sería el resultado de la interpretación del texto, que nos permitiría saber que conductas están ordenadas, prohibidas o permitidas.<sup>81</sup>

Podríamos explicar que a partir de una norma de derecho fundamental se crea eminentemente una relación jurídica de tres elementos, el sujeto activo, el sujeto pasivo y un objeto de relación. La titularidad del derecho determinará la calidad del sujeto; y dependiendo del objeto que busque proteger el derecho fundamental, es lo que determinará la relación jurídica fundamental existente.

Personalmente considero que el derecho fundamental es aplicable a todas las personas, esto es, tienen la característica de universales, por consiguiente tienen el carácter de subjetivos y se encuentran restringidos por el *status* de ciudadano o de persona con capacidad de obrar.

Por otra parte, Luigi Ferrajoli, sostiene que los derechos fundamentales son “todos aquellos derechos subjetivos que corresponden universalmente a **todos** los seres humanos en cuanto dotados del *status* de personas, de ciudadanos o de personas con capacidad de obrar”. Donde el derecho subjetivo es “cualquier expectativa positiva (de prestaciones) o negativa (de no sufrir lesiones) adscrita a un sujeto por una norma jurídica.”<sup>82</sup>

Estas distinciones (la ciudadanía y la capacidad) abren dos divisiones para identificar a los derechos fundamentales:

- a) *Primera división*: ciudadanos y no ciudadanos (por eso el autor en comento habla de todos o sólo los ciudadanos). Ese “todos” tiene los derechos de la personalidad, y el “sólo” es el conjunto —de ciudadanos— que tienen los

---

<sup>81</sup> *ibidem*. Pág. 11

<sup>82</sup> FERRAJOLI, Luigi. Derechos Fundamentales. La ley del más débil, Ed. Trotta, Madrid, 1999, Pág. 37.

derechos de ciudadanía. Si no eres ciudadano formas parte del “todos” y consecuentemente tienes un derecho de la personalidad. En cambio, si eres ciudadano, posees derechos de la personalidad y además dispones de los derechos de la ciudadanía.

- b) *Segunda división:* no eres capaz de obrar o eres capaz de hacerlo. Si no eres capaz entonces acogerás los derechos primarios. Pero si cuentas con capacidad de obrar, entonces te corresponden los derechos secundarios. Los derechos primarios sólo están integrados por expectativas y los derechos secundarios están formados por expectativas y poderes; es decir, los primarios te permiten disfrutar de la libertad y los derechos del ciudadano (expectativas negativas y expectativas positivas). Por el contrario, los derechos secundarios, además de las expectativas, te permiten ejercer por ti mismo tus derechos (poderes privados y poderes políticos).

Asimismo, podemos mencionar la siguiente clasificación: <sup>83</sup>

1. *Derechos fundamentales y paz:* Los derechos a la vida, a la integridad y a la libertad personal. Contra la ley del más fuerte propia del estado de naturaleza. Pero son también los derechos sociales a la supervivencia, a la salud, a la educación, a la subsistencia y a la prevención social, de cuya satisfacción dependen, en las sociedades contemporáneas, **los mínimos vitales**.
2. *Derechos fundamentales e igualdad:* En el doble sentido de tutela de la diferencias personales y de reducción de las desigualdades materiales, la igualdad en derechos humanos, como garantía de todas las diferencias de identidad personal, que se funda la percepción de los otros como iguales y como asociados; y sobre la garantía de los propios derechos fundamentales

---

<sup>83</sup> FERRAJOLI, Luigi. Traducción Miguel Carbonell, Antonio de Cabo y Gerardo Pisarello. Sobre los derechos fundamentales y sus garantías, Comisión Nacional de los Derechos Humanos, México 2007.

como derechos iguales lo que hace madurar el sentido de pertenencia y de identidad colectiva de una comunidad política. Es más: igualdad y garantía de los derechos no son solamente condiciones necesarias, sino lo único que se requiere para la formación de las identidades colectivas que se quieran fundar sobre el valor de la tolerancia, en vez de sobre recíprocas exclusiones de las diferencias étnicas, nacionales, religiosas o lingüísticas.

3. *Derechos fundamentales como leyes del más débil.* No ha sido casualidad que los derechos humanos, y con ellos cada progreso de igualdad, hayan siempre nacido al desvelarse una violación de la persona que se ha vuelto intolerable. Los derechos fundamentales son siempre leyes del más débil contra la ley del más fuerte, y eso vale también al interior de cualquier cultura, incluida la nuestra. Son derechos de los individuos que sirven para protegerlos también contra sus culturas e incluso contra sus familias: que protegen a la mujer contra el padre o el marido, el menor contra los padres y en general a los oprimidos contra sus culturas opresivas.

Pero más allá de la referencia anterior, existe el principio denominado “tolerancia”, es decir, la tutela de la libertades y con ella el respeto de las diferencias culturales que gracias a ellas se expresan, cabe recordar que la primera garantía del llamado “Estado de Derecho” fue la “libertad de conciencia”, que representa a la libertad y al respeto de todas las diferencias de identidad (religiosa, política, étnica, social, etc.).

Asimismo, se ha caracterizado la igualdad jurídica como el derecho a la diferencia, es decir, como el principio de igualdad respeto y valoración de todas las diferencias, que hacen de cada persona un individuo distinto de los demás y de cada individuo una persona como las otras.

### 3.3 Garantías y Garantismo

La ampliación del significado del término “garantías” y la introducción del vocablo “garantismo”, para referirse a las técnicas de tutela de los derechos fundamentales<sup>84</sup> son, en cambio, relativamente recientes.

Entendiendo por “derechos fundamentales”, aquellos derechos universales y, por ello, indispensables e inalienables, que resultan atribuidos directamente por las normas jurídicas a todos en cuanto personas, ciudadanos o capaces de obrar: ya se trate de derechos negativos, como los derechos de libertad a los que corresponden prohibiciones de lesionar, o de derechos positivos, como los derechos sociales, a los que corresponden obligaciones de prestación por parte de los poderes públicos.

Ya en el terreno del Derecho Constitucional, garantías, como lo hemos estudiado y analizado, son los medios de tutela para asegurar el cumplimiento de los derechos fundamentales y para protegerlos ante el riesgo de su violación por parte de los poderes públicos. Como apuntan Jorge Carpizo y Miguel Carbonell, resulta muy pertinente no confundir las nociones derechos fundamentales y garantías. Gracias a esta distinción es posible evitar “el extremo de suponer que un derecho que no esté garantizado no es en realidad un derecho” o “creer que basta la consagración de un derecho en una carta constitucional para tenerlo por garantizado y protegido”, asimismo, dicha diferenciación “permite denunciar la inexistencia de los sistemas de tutela y protección necesarios para poder exigir una norma constitucional”.

---

<sup>84</sup> En la traducción que hace Miguel Carbonell de Luigi Ferrajoli, en la obra denominada “Sobre los derechos fundamentales y sus garantías”, refiere que el segundo de los mencionados, habla en este sentido, de “garantías constitucionales” para referirse a la tutela reforzada de los derechos resultante de su estipulación en una constitución rígida. Debe, sin embargo, señalarse que con “garantía constitucional” se entienden, también, como consecuencia del empleo de esta expresión en la rúbrica del título VI de la Constitución Italiana, las garantías de las que dispone la propia constitución como consecuencia de su rigidez, que se expresan en la previsión de un procedimiento especial para su reforma, garantizada, a su vez, mediante el control de constitucionalidad.

Ferrajoli plantea en su tesis acerca de la **crisis** por la cual atraviesa el **Estado Liberal** actual bajo su forma del llamado “**Welfare State**”, y como ésta deviene en una crisis del **Estado de Derecho** mismo. Así, el autor plantea a propósito de esto los tres principios claves en los que se debe fundarse el Estado de Derecho, para que de esta forma pueda ser entendido como tal, mismos que se enuncian a continuación:

- a) *Principio de Legalidad.* Subordinación de toda actividad estatal al universo de leyes generales y abstractas emanadas de órganos político-representativos y vinculadas al respeto de ciertas garantías fundamentales.
- b) *Principio de Publicidad.* Los actos jurídicos, administrativos y legislativos deberán ser plenamente visible en sus procesos (“gobierno del poder público en público”).
- c) *Principio de sujeción a control de las actividades estatales:* Se realiza por medio de jueces independientes y de control político ejercido por el parlamento sobre los aparatos ejecutivos y administrativos, así como por los electores sobre el parlamento (se relaciona con el Principio de Responsabilidad de los gobernantes).

La crisis misma del “*Welfare State*” tiene su génesis en la inherente incompatibilidad de las dos funciones básicas de este modelo de Estado: el gobierno estatal de la economía y las prestaciones públicas de naturaleza social y asistencial, con las formas tradicionales del Estado Liberal de Derecho, puesto que no se lleva a cabo un proceso de desarrollo de una estructura legal e institucional garantista.

De esta forma, tenemos que los principios de legalidad, publicidad y control se tornan obsoletos, reservados a zonas restringidas y superficiales de la actividad del Estado, donde las nuevas funciones del “*Welfare State*” tienden a desarrollarse



en espacios de acción extralegal o de legalidad atenuada. Debido a esto, decrece el gasto público en políticas sociales a la vez que aumentan las demandas, las cuales son satisfechas discriminatoriamente privilegiando a los grupos de presión más poderosos en el mercado político. Estos procesos hacen que nuestros tres principios base, degeneren en ilegalidad del sistema político, vigoroso desarrollo del secreto en el aparato estatal y la creciente irresponsabilidad de la clase gobernante.

La ilegalidad e incluso la corrupción se convierten con la crisis del Estado social, en fenómenos no ya contingentes, sino estructurales, acentuándose los vínculos e intereses entre representación política y centros económicos de apoyo, teniendo como consecuencia el decaimiento de la competición política a la lucha de mercado.

Se comprende por tanto que de la ilegalidad deviene la crisis en la publicidad, donde el poder, tanto en sus sedes como en su forma se torna invisible. Si bien es cierto, que ésta es una característica natural en muchos sistemas democráticos modernos en lo que respecta a la burocracia, lo que resulta dañinamente novedoso es la extensión de esta práctica a la esfera política, es decir, los partidos políticos, en particular de gobierno y más en general a las instituciones representativas y de control, como la prensa.

Estas instituciones de representación política que debiesen precisamente dar “representación”, esto es “presentar, hacer visible y transparente lo que de otro modo permanecería oculto”, se sitúan como centros de poder paralelos asemejándose a los cuerpos separados de organización burocrática y de esta forma haciendo todo lo contrario referente a lo que se esperaría de su labor. Así finalmente, evidenciamos la invisibilidad de las instituciones mismas de la visibilidad política o su “doble cara”, una visible pero falsa y la otra invisible pero cierta.

Asimismo, se puede notar la violación del tercer principio, ante la creciente irresponsabilidad jurídica y política de los gobernantes, efecto desde luego de la cada vez mayor opacidad del poder y de la solidaridad corporativa de la clase política.<sup>85</sup> El efecto de la acción conjunta de estos tres factores de crisis del Estado de Derecho, es una reestructuración horizontal y tendencialmente neo-absolutista del sistema político.

Todas las garantías poseen como común denominador, el haber sido previstas con el conocimiento de que su ausencia generaría el menoscabo del derecho que, en cada uno de los casos, constituye su objeto. Es decir, una suerte de desconfianza en la satisfacción o el respeto espontáneo de los derechos fundamentales en el ejercicio espontáneamente legítimo del poder.

Al hacer la traducción del autor italiano en cuestión, Miguel Carbonell en “Sobre los Derechos Fundamentales y sus Garantías”, hace la narrativa de una clasificación del garantismo que a continuación se abordará.

### **3.3.1 Breve referencia de la clasificación del Garantismo de Luigi Ferrajoli**

Retomando el punto precedente, el autor que nos ocupa menciona que existe un *garantismo patrimonial*, para designar al sistema de garantías destinado a tutelar la propiedad y los demás derechos patrimoniales; *garantismo liberal* y, específicamente penal, para designar las técnica de defensa de los derechos de libertad y, entre ellos, en primer lugar, el de libertad personal, frente a las intervenciones arbitrarias de tipo policial o judicial; *garantismo social*, para designar al conjunto de garantías, en buena medida aún ausentes o imperfectas, dirigidas a la satisfacción de los derechos sociales, como el derecho a la salud, a la educación, al trabajo y otros semejantes, y de *garantismo internacional*, para

---

<sup>85</sup> Ferrajoli ejemplifica esta crisis del tercer principio, sin embargo lo hace con casos demasiado centrados en Italia (su país), por lo que no resultan ser muy ilustrativos de la idea general.

designar las garantías adecuadas para tutelar los derechos humanos establecidos en las declaraciones y convenciones.

En general se hablará de garantismo para designar el conjunto de límites y vínculos impuestos a todos los poderes –públicos, privados, políticos y económicos, en el plano estatal y en el internacional- mediante los que se tutelan, a través de su sometimiento a la ley y, en concreto, a los derechos fundamentales en ella establecidos, tanto las esferas privadas frente a los poderes públicos, como las esferas públicas frente a los poderes privados.

Asimismo, Ferrajoli menciona que en Italia, actualmente, la opción entre usos restringidos y un uso ampliado de “garantismo” no es, en absoluto, políticamente neutral. En efecto, la apelación al garantismo como sistema de límites impuestos exclusivamente a la jurisdicción del orden penal –menciona como ejemplo- se combina, en sectores relevantes de la actual cultura política liberalista, con la intolerancia frente a cualquier tipo de límites jurídicos y, especialmente, judiciales, el poder político y, aún más, al económico. Significa, por tanto, lo opuesto a “garantismo” como paradigma teórico general, que implica, en cambio, sujeción al derecho de todos los poderes y garantías de los derechos de todos, mediante vínculos legales y controles jurisdiccionales capaces de impedir la formación de poderes absolutos, públicos o privados.

Nuestro autor no ha dudado en calificar a su propuesta como Estado de derecho garantista o como un tercer modelo de Estado de derecho.<sup>86</sup> Defiende su alternativa con base en las críticas que le dirige al Estado de derecho liberal. Esta propuesta, menciona, es el resultado de las insuficiencias del modelo liberal del Estado de derecho. Recordará que dichas insuficiencias descansan en tres ideas básicas:

---

<sup>86</sup> Ferrajoli, Luigi, Pasado y futuro del Estado de derecho, en Carbonell, Miguel, *Neoconstitucionalismo*, Madrid, Trotta, 2005, pp. 13-30.

1. Insuficiencia del Estado liberal para satisfacer las desigualdades sociales y económicas.
2. Necesidad de revisar los alcances de la legalidad. (íntimamente relacionada con la primera).
3. Proyección del modelo garantista a nivel global en virtud de la decadencia del concepto de soberanía, que necesariamente impacta el ámbito económico, político y social.

También es importante pasar, de la mera descripción de los problemas y sus posibles soluciones, a una discusión más abierta y plural de los distintos tópicos que conforman la nueva visión de la ciencia jurídica, y más aún, en el ámbito constitucional, ya que desde nuestra perspectiva constituye la base política, social y económica que mueve la maquinaria de nuestro país. Por otra parte, basándome en estudio de Ferrajoli, puedo mencionar que de nada servirán reflexiones inteligentes y opciones de solución que pudieran resolver los múltiples problemas que enfrentamos, sino se cuenta con la capacidad de incidir en los círculos de decisión política.

A partir de una mayor participación y de una perspectiva crítica de los diversos temas relacionados con las ciencias jurídicas, así como de una audaz posibilidad de influencia en la toma de decisiones públicas, es como se podrá formular y aplicar con éxito una nueva ingeniería constitucional y legal acorde con la realidad.

Como bien dice el jurista alemán Peter Häberle, gracias a una actitud abiertamente pluralista “puede desarrollarse la debida apertura de miras frente a cualquier interpretación alternativa que permita un ulterior y progresivo desarrollo institucional político”.

Todas las garantías tienen la generalidad de que han sido previstas con el conocimiento de que su ausencia originaría un daño que, en cada caso, constituye su objeto, es decir, una surte de desconfianza en la satisfacción o el respeto espontáneo de los derechos, y, en particular, por lo que se refiere a los derechos fundamentales, en el ejercicio espontáneamente legítimo del poder. En este sentido, “garantismo” se opone a cualquier concepción tanto de las relaciones económicas como de las políticas, tanto del derecho privado, como las de derecho público, fundada en la ilusión de un poder bueno, o en todo caso, de una observancia espontánea del derecho y los derechos.

### **3.4 Derechos Humanos y Garantías Individuales**

Es difícil el tratar ideas o conceptos sobre un tema que se encuentra, como lo apuntamos con anterioridad, en boga hoy día y que también afecta e interesa a personas de todas las clases sociales, políticas y económicas; entender los derechos humanos, no es tarea fácil, sobre todo, por que existen teóricos y teorías, pensamientos y pensadores, idealistas y realistas, que siempre de una u otra forma atacarán a los derechos humanos, y por el otro lo defenderán.

Pero nosotros no podremos cuestionar, analizar, defender o atacar los derechos humanos, si antes no comprendemos en forma debida el concepto o la idea fundamental. Esto es, no podremos hablar de derechos humanos si existen dudas en torno a su definición, la cual por cierto no es muy clara ni cierta, por lo que se propone una breve reseña en cuanto a las ideas y conceptos preliminares de los derechos humanos.

Al ir por la calle se escucha que los derechos humanos aquí, que los derechos humanos allá, que los derechos humanos son para los humanos, no para los animales, entre otras ideas; sin embargo, cuando uno pregunta a cualquiera de esas personas qué son los derechos humanos, seguramente no

sabrán que contestar, incluso, estudiantes de licenciatura y posgrado en nuestros países, llegan a hacer cuestionamientos de esta índole a profesores, siendo pocos los que logran descifrar la incógnita.

Consideramos que los derechos humanos son aquellas facultades o prerrogativas que tiene todo ser humano por el simple hecho de haber nacido; estos derechos implican una complejidad mayor y superior a cualquier tipo o rama de derecho existente, ya que los mismos se encuentran por encima de cualquier teoría.

Los derechos humanos no encuadran en una sola idea o concepción, son universales, al menos esa opinión es la que se ha vertido en todas los sistemas jurídicos incluso hasta en el fundamentalista, además de que gracias a los avances tecnológicos se han convertido en derechos de alta observancia y mínima tolerancia, ya que su concepción tiende a ser global y única.

En opinión de Guadalupe Demarchi, “los derechos humanos podrían señalarse como aquellas exigencias que brotan de la propia condición natural del hombre”<sup>87</sup>. Hablamos y entendemos obviamente la condición natural del hombre y la mujer, esto es la condición del ser vivo, concibiendo que exista una discusión muy interesante en entender y comprender que ya no hay derecho del hombre y del ciudadano como lo exponían los antepasados franceses, sino que hay una sola raza la humana.

Son llamados humanos porque son del hombre, de la persona humana, de cada uno de nosotros. El hombre es el único destinatario de estos derechos. Por ende, reclaman reconocimiento, respeto, tutela y promoción de parte de todos, y especialmente de la autoridad, siendo los mismos inalienables e imprescriptibles, no deben encontrarse bajo el comando del poder político y deben encontrarse dirigidos exclusivamente por el hombre.

---

<sup>87</sup> DEMARCHI, Guadalupe. “Derechos Humanos”. Consulta en <http://www.monografias.com> el 14 de junio de 2007.

En torno a la definición, Maritain sostiene que los derechos humanos los “posee naturalmente el ser humano, son anteriores y están por encima de toda legislación escrita y de acuerdos entre gobiernos; son derechos que la sociedad civil no tiene que otorgar, sino que reconocer y sancionar como universalmente válidos y que ninguna necesidad social puede autorizar a abolir ni desdeñar, ni siquiera momentáneamente.”<sup>88</sup>

Los derechos humanos, toman camino a partir de dos aspectos, la democracia y el reconocimiento que de los mismos realice el Estado. El primer aspecto es un elemento netamente ciudadano, aunque si bien, la democracia es el modelo menos imperfecto para una adecuada convivencia ciudadana, es el único instrumento de coacción hacia el Estado por parte de los ciudadanos, quienes deben velar a su vez por el respecto de los derechos humanos, que no aplican solamente a los ciudadanos reconocidos como tal.

El segundo aspecto, es aquel correspondiente al Estado, en donde el ente, persona moral, puede tomar dos actitudes, la institucionalización de los derechos humanos, como es el caso de México y España, o el de manejo libre por un propio grupo de ciudadanos encargados de representar al pueblo, que no obstante esa característica, el ente estatal le sigue reconociendo sus prerrogativas. El Estado cumple un papel fundamental, porque las autoridades deben, además de reconocerlos, ponerlos en práctica dentro de la sociedad, para que puedan desarrollarse en un ambiente próspero.

Por lo que respecta a la perspectiva de los derechos humanos, ha tenido un avance en atención al desarrollo de la sociedad y el reconocimiento que el Estado ha hecho de los derechos humanos, no pudiéndose salvar este aspecto de la crítica fuertemente armada del carácter político que pudieran llegar a tener los

---

<sup>88</sup> MARTAIN, Jacques. El hombre y el Estado. Citado por NAVARRETE, Tarcisio, en Los Derechos Humanos al Alcance de todos. Editorial Diana, México 2ª ed., 1992. p. 17 y 18.

mismos, en atención a la manipulación y conveniencia que el Estado, ya sea nacional o en sus relaciones internacionales hace de los mismos.

Por otra parte, le corresponderá la elaboración y la implementación de las técnicas de garantías idóneas para asegurar el máximo grado de efectividad a los derechos constitucionales reconocidos. Una historia no teórica, sino social y política, dado que ninguna de las diversas generaciones de derechos ha caído del cielo, sino que todas han sido conquistadas por otras tantas generaciones de movimientos de lucha y de revuelta: primero liberales, luego sociales, feministas, ecologistas y pacifistas.

Cuando analizamos los derechos humanos, debemos observar que evidentemente tienen un fundamento y al menos un origen en ideas que surgieron a su vez de otras, esto es, el crecimiento en la concepción de los derechos humanos, no surgió de momento, sino que por el contrario, fueron ideas, pensadores, formas y sobre todo bases jurídicas ya existentes que permitieron el desarrollo de los mismos. Consideramos que una de las bases de donde surge esa concepción de derechos humanos, es precisamente de los **Derechos Fundamentales**, tema comentado con anterioridad.

De manera enunciativa en este punto, las garantías individuales son autolimitaciones que el propio Estado se hace en beneficio del hombre, considerado individualmente, para que éste pueda desarrollar todas sus facultades como ser humano. Un segundo concepto, es aquel que concibe a las garantías individuales como exigencias éticas mínimas otorgadas al hombre por un determinado orden jurídico para su pleno desarrollo y que el Estado y sus autoridades deben respetar.

Estos temas son fundamentales en la formación y cultura cívica de todo ciudadano mexicano, ante todo, porque con ello, se trata de proteger una de los valores fundamentales de todo hombre, como es la dignidad humana. Si bien es



cierto, que se han hecho grandes intentos para proteger al ser humano frente a prácticas autoritarias de los gobernantes, tenemos que advertir que en México aún no se han consolidado los cimientos para construir una verdadera cultura de respeto a las garantías individuales y a los derechos humanos. Es necesario que cada mexicano desde el lugar en que se encuentre, en el trabajo, en la escuela, en el comercio, etc., contribuya para lograr, no en el futuro sino ahora, una convivencia armónica basada en el respeto y la tolerancia.

### 3.5 Derechos Humanos y Derecho Tributario

Quisiera manifestar que, este punto es novedoso en el presente trabajo de investigación, ya que al inicio de la misma, no se tenía contemplado, no obstante ello, ante el análisis y estudio de diversos conocimientos adquiridos a lo largo de mi estancia en la Maestría en Derecho de la División de Estudios de Posgrado de la Facultad de Derecho de la UNAM, he tomado la decisión de plasmar mi idea personal sobre el tópico citado líneas arriba.

Para realizar la labor antes descrita, he tomado como base las notas académicas y apuntes personales que producto de la cátedra intitulada “Teoría de la Justicia y de los Derechos Humanos”, misma que fue impartida por la Doctora Alicia Elena Pérez Duarte Noroña<sup>89</sup>, quien ante su empeño académico me hizo reflexionar sobre la importancia que guardan los Derechos Humanos en nuestra sociedad. Cabe aclarar que las siguientes líneas constituye un análisis reflexivo sobre la relación antes apuntada, atendiendo a la estructura integrada por una base denominada **Dignidad**, la cual sostiene a dos pilares integrados por el *principio de no discriminación y la igualdad*, y un techo constituido por *la equidad*.

---

<sup>89</sup> La opinión que el lector puede apreciar sobre este punto, se encuentra basada en las notas académicas y aportaciones personales que el autor recabó, durante la cátedra antes mencionada, impartida por la Dra. Alicia Elena Pérez Duarte Noroña, en el semestre comprendido entre los meses de febrero a mayo de 2008.

El quehacer legislativo en los distintos órdenes es en sí mismo difícil, de ello no escapa la norma tributaria; más aún, en este campo específico la terminología usualmente utilizada por el legislador se torna en ocasiones arbitraria, dando así origen a situaciones confusas y contradictorias, dado que, generalmente, dicha terminología tiene más de una acepción. Así, el inapropiado uso de los términos ha favorecido la dificultad en el cumplimiento de la Ley.

Cuando vemos el título de un artículo, libro o algún estudio referente al Derecho Tributario, jamás imaginamos que pudiera tener una estrecha relación con algo tan fundamental y esencial de todo sistema jurídico como son los Derechos Humanos.

En muchas ocasiones cuando estudiamos y/o analizamos una materia que por su esencia es “impositiva”, económica y socialmente hablando, nos viene a la mente la idea de abusos, de la mala distribución de los recursos y de la riqueza, y claro esta, las preguntas que a todos nos invaden alguna vez: ¿a dónde va a parar el dinero que pago al Estado?, ¿qué afectación tengo como ser humano ante la imposición de impuestos que son inequitativos y desproporcionales?

Hemos leído, estudiado y analizado en muchas ocasiones que los Principios del Derecho se encuentra conformados principalmente por la Seguridad, Justicia, legalidad e Igualdad, pero esto desde mi punto de vista es muy limitativo, ya que hemos aprendido que la base fundamental de una gran estructura como lo es el Derecho, esta la **Dignidad Humana**, que no debe quedar fuera en ningún momento en un tema como el nuestro, ya que en caso de perder la dignidad, perderíamos el sentido de pertenencia e identidad.

Si bien es cierto que las oportunidades comienzan con la identidad, también lo es que la sociedad y el Estado deben hacerse a un lado para no discriminar, o bien, brindar las mismas oportunidades que faciliten el desarrollo del ser humano.

La dignidad como lo hemos señalado, es una gran base que sostiene a dos pilares fundamentales que se encuentran formados por el “Principio de no Discriminación” y la “Igualdad”, por lo tanto al saber y estar conscientes de que existen desigualdades dentro de una sociedad (sociales, culturales, religiosas, **económicas**), éstas no deben considerarse como obstáculos para hablar de una “igualdad de derecho” y no se nos discrimine como personas.

Al formar parte cada uno de nosotros de una sociedad, tenemos tanto derecho como obligaciones que cumplir como ciudadanos, en el tema que estamos manejando es más que sabida que una de las obligaciones como ciudadanos mexicanos es aportar al gasto público de manera “proporcional y equitativa”, pero lo importante radica en primera instancia, en el reconocimiento que se tenga de esa ciudadanía, por ello es que al negociar con ciudadanos estamos en la lógica que no se perderá la dignidad.

Por tal motivo, el Estado y las relaciones entre sus componentes, deben reconocer la base y los pilares (ya comentados) acogidos bajo un techo denominado “Equidad”, con la finalidad de que no existan choques, que no son otra cosa que faltas de respeto a la dignidad humana.

Otro aspecto que hay que tomar en consideración es la libertad, implicando ésta una responsabilidad ya que de lo contrario sería un libertinaje, es decir, lo que se debe buscar es que el Estado y el Derecho armonicen las libertades para vivir en sociedad.

De la misma manera que el Estado no puede atentar contra la libertad y la propiedad de las personas, tampoco los impuestos pueden violar, en su aplicación, tales principios, ni causar una desigualdad. Si los individuos no pueden robar la propiedad de otro, usurparla, o en cualquier forma menoscabarla sin que se les aplique una justa sanción que haga prevalecer el estado de derecho, tampoco el gobierno puede quitar a unos para dar a otros.

Es por ello que constituyen elementos fundamentales de la justicia tributaria, el que los impuestos sean neutros en cuanto a sus efectos económicos, no discriminatorios entre personas, sectores económicos o actividades productivas y que no constituyan un medio coercitivo de transferencia de riqueza.

Desde un punto de vista económico, la respuesta es que tratan de destruir las desigualdades económicas porque se cree, equivocadamente, que la riqueza de unos es la causa de la pobreza de otros, de manera que, cuando ya no haya ricos tampoco habrá pobres, en este sentido, la idea anteriormente expresada es totalmente atentadora en contra de la dignidad de las personas.

Considero importante señalar que la **dignidad** no es un derecho, visión que debe diferir con relación al **respeto a la dignidad**, lo cual sí constituye un derecho, por lo que la dignidad es una cualidad intrínseca del ser humano que nos hace iguales. Posiblemente el lector se este preguntado: ¿será lo mismo la igualdad y la equidad?, (aspecto que debemos diferenciar para abordarlo en el presente trabajo), a la pregunta que formulamos con anterioridad, he de mencionar que no son lo mismo. Por ejemplo, en el ámbito internacional se menciona que la **equidad** es el esfuerzo de voluntad política de reducir al mínimo el número de las desigualdades e injusticias que atentan en contra de los Derechos Humanos, en este sentido, el modificar de manera paulatina y programática son características primordiales de la equidad.

En México hemos definido a la equidad por el camino de la igualdad, la esencia consiste en la clase social, cuando hablamos de **equidad** hablamos de **condición de grupo**, es decir, los grupos desprotegidos o vulnerables, ya que una vez que se realice el **esfuerzo político** quedamos en un plano de **igualdad**.

Si no reconocemos que en nuestro país está comprometido por el camino de la igualdad, estaríamos en una concepción etnocentrista, por lo cual estaríamos

ante la negación de la existencia de grupos, asimismo, la igualdad mantiene un estatus obscuro de las desigualdades.

En el aspecto jurídico, la búsqueda de la igualdad social conduce a la desigualdad ante la ley o a la negación del derecho, ya que en un régimen basado en el respeto a los Derechos Humanos, las diferencias sociales surgen del hecho de que seres diferentes en aptitudes, en deseos, y en valores, al disfrutar de los mismos derechos fundamentales, lograrán resultados distintos unos de otros. El intento de lograr la igualdad social sólo puede realizarse si a unos se les reconocen derechos que arbitrariamente se les niegan a otros.

En este orden de ideas y sin negar en ningún momento como lo he señalado, la obligación que tenemos los mexicanos (todos y sin excepción) a contribuir al gasto público de manera proporcional y equitativa, en particular cuando hacemos el pago de nuestros impuestos, ese dinero va en relación a la responsabilidad de nuestro gobierno de generar un crecimiento que permita abatir la pobreza y exista el surgimiento de una igualdad de oportunidades con el fin de obtener un crecimiento con calidad y con aptitud humana, porque el crecer sin distribuir no es sostenible ni humano; ni humano tampoco es el querer gravar aquellos productos de primera necesidad para el consumo del ser humano, como lo pueden ser alimentos y medicinas, tal y como se pretendió hacer en el sexenio pasado.

La “argumentación de las metas” que busca el gobierno, al momento de llevar a la vida jurídica una reforma fiscal en la que se encuentre inmersa la creación y/o aumento de un determinado impuesto, se escuda en la “restitución de la igualdad y el reconocimiento a la realidad y a la verdad, como vías legítimas para incrementar la recaudación, con el esfuerzo de todos”, desde mi punto de vista, lo anterior es muy subjetivo ya que para recuperar esa igualdad económica nacional, se requiere cambiar la inercia de dirigir el esfuerzo recaudatorio sobre los contribuyentes identificados casi siempre, que son los que pagamos por aquellos que no lo hacen, siendo éstos últimos los que disfrutaban de los beneficios

del “paraíso fiscal mexicano”, porque la idea que se maneja es que pague el que menos tiene, esto con la finalidad de no disminuir la ganancia del que más tiene: *el pobre es y será más pobre y el rico es y será más rico.*

El aumento de los impuestos al ser violatorio de los principios de proporcionalidad y equidad, considero que afectaría rotundamente aquel objetivo que buscan los Derechos Humanos, que es la igualdad de oportunidades, ya que por un lado tenemos a quienes no cuentan con una capacidad económica suficiente y por el otro tenemos aquellas que sí pueden pagar porque cuentan con una mayor capacidad contributiva (temas que abordaremos en el último capítulo del presente trabajo), en este sentido, a las personas más necesitadas sería a quienes más afectaría de manera considerable, por ello, tanto sociedad como gobierno no deberán discriminar y brindar las mismas oportunidades que faciliten el desarrollo del ser humano.

Pero la simple lógica nos da a entender que en un país empobrecido como el nuestro, son las clases con menos ingresos y cuya capacidad contributiva es casi nula, los que mayor alimentación, medicamentos y atención médica requieren. Asimismo, es impostergable la urgencia que nuestros legisladores a través de las leyes fiscales reconozcan la realidad y abandonen las prácticas discriminatorias y tramposas de inventar verdades por decreto y construir analogías por capricho de la ley, y de convertir al error casi inevitable que nace de reglas complicadas e incomprensibles, en fuente de recaudación.

Para que un impuesto funcione y tenga resultados reales y beneficios, el Gobierno se debe basar en la realidad en la cual viven sus gobernados, mismos que sufren problemas muy graves en ámbitos como lo son el desempleo, la salud, la educación, la pobreza extrema, etc.; aunado a ello, los problemas del entorno internacional que afectan directamente a nuestro país, y no compararnos con las grandes potencias mundiales cuya economía es superior a la nuestra, nos debemos ubicar en nuestra realidad; por otra parte, debemos de reconocer que sí es verdad que se necesitan recursos para combatir los problemas que se

mencionaron, pero el crear y/o aumentar impuestos destinados a artículos de primera necesidad (por ejemplo alimentos y medicinas), no me parece la solución más viable, por ser violatorio a los multicitados principios y por supuesto a los Derechos Humanos.

Al reflexionar sobre la vinculación existente entre el Derecho Tributario y los Derechos Humanos, es importante resaltar que el discurso manejado por nuestro actual gobierno es justificar su “política tributaria” bajo un “nuevo sistema tributario” más justo al recaudar más y mejor, entendiéndose por esto que sean contribuciones (dentro de éstas se encuentran los impuestos) equitativas y pagadas por todos los mexicanos de manera “proporcional a su capacidad contributiva”, facilitando su pago con un sistema más “simple y comprensible”, eliminando trámites burocráticos y logrando que los agentes económicos que actúan en la informalidad y que hoy no contribuyen, se sumen al esfuerzo de los mexicanos; este discurso lo podemos observar en distintos medios informativos, pero hablando con honestidad, es un discurso vacío y carente de reflexión y compromiso social, ya que el hablar de una verdadera “política social en materia tributaria”, será cuando se logre el desarrollo humano y el bienestar de cada uno de los individuos (sin discriminar) que formamos parte de este país, que se dará por medio de la igualdad de oportunidades.

El desarrollo económico, político y social de México no está en la conformación de nuevos impuestos y/o aumento de los mismos, sino que habrá de resolverse a fondo las graves diferencias económicas, políticas y sociales que a diario observamos. El gobierno y la sociedad deben de contar con la capacidad de mejorar de manera significativa las condiciones de vida, principalmente aquellos que viven en la pobreza extrema.

La tarea es ardua y difícil, por lo que el Derecho Tributario y los Derechos Humanos, deben enfocarse en el trabajo social consistente en proporcionar las mismas oportunidades a todos, que el dinero no sea un factor de discriminación

para ese propósito, ello con la finalidad de que exista un verdadero desarrollo en las aspiraciones de cada ser humano, y lo más importante, que esto no genere un menoscabo en las oportunidades de las generaciones venideras.

Al asegurar la igualdad de oportunidades en la salud, educación, alimentación, vivienda y servicios básicos, permitirán la integración de los sectores más desprotegidos socialmente, dando un impulso importante a distribución de la riqueza de nuestro país. Si lo que se quiere es recaudar más, esta medida provocaría el efecto contrario, la gente no consumiría la misma cantidad de productos básicos, trayendo como consecuencia menos ingresos y menos desarrollo tanto económico como social para el país, y no porque no se quiera, sino porque no se cuenta con el dinero suficiente, y el dinero que se gana, ya no alcanzaría para lo elemental.

El ser humano por naturaleza es sociable, por ello es necesario que nuestro gobierno garantice la armonía de sus gobernados, dicha armonía debe basarse en el respeto a la dignidad, igualdad, el no discriminar y un trato equitativo, ya que si uno de estos factores es deteriorado, se perdería la identidad de cada uno de nosotros, trayendo como consecuencia un verdadero desequilibrio en la sociedad, afectando gravemente a la convivencia social.

El Derecho es un proceso cultural al igual que los Derechos Humanos, mismos que están basados en la dignidad del ser humano, es así como la sociedad debe concebir el responder a nuestra identidad, lo que hace falta es que el Estado proporcione las mismas oportunidades para todos y permita nuestro desarrollo, ya que ante la formulación de prácticas “inquisitorias” y “discriminatorias”, como lo son generalmente las leyes tributarias, lo único que se ocasiona es que no nos veamos como seres humanos, al no querer ver y reconocer nuestras carencias tanto sociales como económicas.



Sabemos que cuando jugamos el “rol” de contribuyentes poseemos un poder, mismo que se traduce en el cumplimiento de nuestras obligaciones fiscales (en nuestro caso, el pago de impuestos), es decir, que efectivamente contamos con recursos económicos para aportar al Estado (capacidad económica), pero no todos nuestros recursos serán destinados para tal fin, por ello, aquella parte de nuestros ingresos que será destinada para cumplir dicha obligación, comenzará una vez que se hayan cubierto nuestras necesidades básicas y primarias (capacidad contributiva).

Si bien es cierto que como contribuyentes y como titulares de derechos y obligaciones, es nuestro deber aportar al gasto público tal y como nos lo señala el artículo 31, fracción IV, de nuestra Constitución, también lo es que se debe de hacer de una manera proporcional y equitativa, pero además de ello, se deberá tomar en cuenta la capacidad contributiva de cada quien para que un impuesto funcione como es debido, buscando una solidez en nuestros derechos.

En este sentido, la solidez de los Derechos Humanos estará determinada por la Justicia, misma que deberá estar presente en todo sistema tributario, y es precisamente que por un sentido de justicia el medio por el cual se consolidan los Derechos Humanos.

Deben de terminarse de forma paulatina las reformas en materia tributaria que siempre se justifican en el incremento de ingresos públicos, dado que los contribuyentes son los que sufren una afectación en su capacidad contributiva. Ahora bien, sí lo que se pretende con una reforma fiscal es una mayor recaudación, se debe planear una administración moderna que se traduzca en que las contribuciones verdaderamente sean proporcionales a la capacidad contributiva y no confiscatorias, que sean además razonables, no exorbitantes, pero sobre todo que la conducta de los funcionarios sea con actitud de servicio para que nuestras contribuciones se administren con honradez y eficiencia.

Ningún país ha superado los problemas económicos aumentando impuestos, el imponer un impuesto en aspectos primordiales para el ser humano, no es la vía idónea para salir de la crisis que actualmente vivimos, ya que es imposible aumentar los ingresos fiscales permanentemente si no hay creación de riqueza y crecimiento económico (**mismas oportunidades para todos sin discriminar**), esto es, que a mayores cargas fiscales menor crecimiento y como consecuencia de ello, menor será la posibilidad de recaudar mayores ingresos.

Para finalizar quisiera agregar una reflexión importante realizada en la clase de Teoría de la Justicia y de los Derechos Humanos, consistente en lo siguiente: como seres humanos podemos diferir en ideas y opiniones, no obstante ello, la forma de reivindicarnos es a través de dos capacidades: participación y argumentación, con esto obtenemos un reconocimiento y respeto de la “libertad de elegir”, originándose la legitimación para llegar a un consenso y estar en la posibilidad de manifestar dignamente nuestras ideas.

### **3.6 Garantismo y Derecho Tributario**

Superando la tradición de la primacía de lo político sobre lo jurídico, el Estado de derecho garantista se propone invertir los papeles: el derecho ya no es más un instrumento de la política; al contrario, ahora la política deberá ser el instrumento del derecho, sometida, en todos los casos a los vínculos normativos constitucionales.

Ferrajoli contempla la idea de aludir a la circunstancia de la libertad de mercado como objetivo específico del modelo liberal. El Estado del derecho liberal al preocuparse únicamente por la libertad de mercado, la intervención mínima y la seguridad frente al poder, olvidó las diferencias de carácter económicas y sólo facilitó la ampliación de dichas desigualdades.

Ante esta situación, y al intentar superar las desigualdades, se creó un Estado de bienestar (*Welfare State*) pero no un Estado social de derecho. El *Welfare State* al carecer de normatividades específicas (es un modelo liberal sin una filosofía propia y sin una concepción del derecho específica) facilitó una triple crisis: ilegalidad, secreto del aparato estatal e irresponsabilidad de la clase gobernante. Surge la ilegalidad debido a que el cumplimiento de las prestaciones sociales se hace fuera del marco de la ley y sólo si satisfacen las necesidades de los grupos de presión más fuertes en el mercado político. Además, esta forma de llevar a cabo las prestaciones sociales desencadena la existencia de “poderes ocultos”, cuyo resultado es un secretismo estatal. Finalmente, ante los acuerdos del mercado político y el secretismo estatal, se incrementa la irresponsabilidad de la clase gobernante. Ante esta situación, la propuesta ferrajoliana se presenta como una alternativa que genera la multiplicación de las garantías de los derechos individuales tradicionales y, además, asegura la protección de los derechos sociales desconocidos y abandonados por las teorías tradicionales.

Asimismo, el multicitado autor sostiene que de esta manera, la democracia según el paradigma garantista es, en realidad, un modelo pluridimensional de democracia que tiene dos dimensiones: la dimensión formal y la dimensión sustancial. De acuerdo con esta posición, la dimensión formal o política constituye normas formales sobre la producción; en tanto que la dimensión sustancial son las normas sustanciales sobre la producción. Las normas formales sobre la producción, son el campo que tiene la democracia política para decidir cómo cambiar y quién debe cambiar, pero nunca para determinar qué cambiar y qué no cambiar, pues estas corresponden a las normas sustanciales sobre la producción.

Las normas formales tienen como límite a la democracia sustancial, y la democracia sustancial descansa en los derechos fundamentales que al ser de “todos”, ninguna mayoría puede cambiar, así establecida su definición y la tipología derivada de ella, considera los méritos de su confección: se trata de una elaboración de la teoría del derecho que “prescinde” de circunstancias de hecho y

sirve como modelo para cualquier sistema jurídico con independencia de la época o sociedad. A la luz de estas anotaciones, el profesor italiano parece defender una “sustancia” de su definición: la inalienabilidad e indisponibilidad de los derechos fundamentales por ser de todos:

“Si son normativamente de ‘todos’ (los miembros de una determinada clase de sujetos), estos derechos no son alienables o negociables sino que corresponden, por decirlo de algún modo, a prerrogativas no contingentes e inalterables de sus titulares y a otros tantos límites y vínculos insalvables para todos los poderes, tanto públicos como privados”.<sup>90</sup>

Los principios tributarios constitucionales que se han aludido en el presente trabajo de investigación –y que en el último capítulo se abordarán con mayor amplitud-, mismos que se encuentran contemplados en el artículo 31, fracción IV, de nuestra Carta Magna, no son tomados del todo por el legislador, al momento de la aprobación de determinada ley o reglamento en material tributaria, cuya finalidad sea la contribución al gasto público.

La idea manejada por nuestro gobierno contempla un cumplimiento fiscal que debe basarse en el compromiso de asegurar que cada peso que aporten los ciudadanos por concepto de pago de contribuciones, se vincule estrechamente con el ejercicio transparente y honesto del gasto público, bajo un estricto sistema de rendición de cuentas, mediante el cual se declare a la sociedad los gastos e inversiones realizadas.

No obstante ello, como nos menciona Ferrajoli quien reconoce las limitantes de ese precepto denominado “todos”, pues sólo corresponde a quienes tengan la titularidad del derecho, por lo cual el status constituye, para el filósofo, una muestra de mayor democratización de un país: entre más se generalice el status, mayor será la democratización y entre más se restrinja será menor.

---

<sup>90</sup> Ferrajoli, Luigi, Los fundamentos..., Ob. cit., Pág.21

Por otra parte, y en atención a la figura política que implica la soberanía, Ferrajoli manifiesta que en el ámbito interno, el concepto de soberanía se convirtió en el sustento del poder absoluto y hace notar que “esta figura designa, a un mismo tiempo, una fuente suprema y no derivada, y se convierte en base de todo el aparato conceptual del positivismo jurídico: del principio de legalidad y de la convencionalidad del derecho”.

No quisiera abusar de este espacio para justificar y/o desarrollar el tema de investigación ya mencionado, por lo que, para entrar en la idea que estamos planteando, en el supuesto ejemplificativo del aumento de un impuesto existente o no (dejando en el olvido los principios de proporcionalidad y equidad), sólo se piensa o se calcula el incremento que el rendimiento del mismo se obtendrá, pero no se analizan los efectos económicos y sociales que esa acción traerá consigo. Cuántas veces el mayor impuesto se vuelve en contra del fisco, al provocar aumento de precios y por ende pérdida de valor adquisitivo de la moneda, lo que trae consigo que el aumento en la recaudación no producirá los rendimientos que de ella se esperan.

Partimos de la paradoja de que los numerosos estudios que se han dedicado a elaborar una explicación unitaria y globalizadora del fenómeno tributario, se caracterizan precisamente por la ausencia de acuerdo.

Esta posición que ha venido a denominarse *estática* se caracteriza por situar la relación entre el contribuyente y la Administración bajo un mismo régimen jurídico. Así, nace un concepto de relación jurídica de naturaleza compleja conformada por un conjunto de derechos y deberes recíprocos entre el Estado y los contribuyentes que gravita alrededor del tributo. Sin embargo, esta construcción jurídica del tributo ha resultado insuficiente para explicar otros aspectos sustanciales del tributo como son los de su aplicación. Por un lado, al centrar la atención en la obligación principal de pago se corre el riesgo de relegar a un segundo plano todas las demás relaciones jurídicas distintas de aquélla.

Por otro lado, los elementos de la obligación civil no se transponen mecánicamente sobre la realidad jurídica tributaria, pues ésta tiene su origen en la ley y aquélla trae su causa en la voluntad de las partes.

En un plano normativo, el tributo responde a la consecución por parte del Estado de una actividad financiera, esto es, la redistribución de la riqueza a fin de conseguir una mayor igualdad material entre los ciudadanos<sup>91</sup>, es decir, que en el moderno Estado social y democrático de Derecho la función de los tributos no es únicamente la de financiar los servicios públicos o el aparato estatal, sino también redistribuir la riqueza en el ámbito de la comunidad.

Este interés superior se traduce a su vez en el cumplimiento de una serie de principios y valores fundamentales que orientan la actividad de un Estado social y democrático de Derecho, como son entre otros, los principios de proporcionalidad y equidad, dichos principios constituyen la base sobre la cual se construye nuestro ordenamiento jurídico constitucional-tributario. Así, sintéticamente podríamos destacar un principio de *justicia financiera* respecto de los ingresos y respecto de los gastos públicos.

La justicia financiera en los *ingresos públicos* se conforma a través de unos principios de carácter formal, entre los cuales los que más relevancia tienen en el ámbito tributario son los principios de legalidad financiera y seguridad jurídica, el derecho a la prueba y el de presunción de inocencia y otros de naturaleza material, destacándose los principios de igualdad, de capacidad económica y el de no confiscatoriedad. Por su parte, la justicia financiera en los *gastos públicos* se construye a través del mandato que orienta la política-económica del legislador: la asignación equitativa de los recursos públicos al vincular el gasto público a los fines constitucionales que tiene encomendados el Estado.

---

<sup>91</sup> RODRÍGUEZ BEREIJO, "Jurisprudencia Constitucional y principios de la imposición", en la obra *Garantías Constitucionales del contribuyente*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1998, Pág. 127.

Pero esta asignación equitativa de los recursos a través de la programación y ejecución del gasto público ha de responder a unos criterios de economía, al emplear el menor número posible de recursos económicos, y de eficiencia, en cuanto que la relación entre el objetivo propuesto y el conseguido sea lo más óptima posible.<sup>92</sup>

Es por ello, que en la dinámica aplicativa del tributo surgirá la relación jurídico-tributaria en un sentido estricto, u obligación tributaria, que es el mecanismo jurídico a través del cual se satisface el interés objetivo que preside la organización normativa del tributo; por lo que, al realizar una expresión sistematizada de un garantismo y el Derecho Tributario, podemos mencionar que el haz de las relaciones jurídicas que traen causa en el tributo se completa con un conjunto de deberes que sintéticamente podrían clasificarse en función de a quién corresponda su titularidad: deberes del sujeto activo, que son aquellos que gravan al sujeto pasivo de la obligación tributaria principal (pudiéndose distinguir entre deberes de declarar, deberes de índole contable y deberes de información) y deberes de terceras personas (como es el deber general de colaboración).

La errónea aplicación de los principios de proporcionalidad y equidad darán origen, a la violación de garantías individuales, ya que se omite rotundamente lo que yo llamo: “el principio de capacidad contributiva y el principio de capacidad económica”, que están dotados plenamente de aspectos valorativos, que queramos o no, poseen un origen de carácter social, si partimos de esta idea necesariamente se ven involucrados valores, ya que al tomar en consideración nuestra Constitución, no sólo se debe basar sobre la regulación estatal, sino que además debe regular tanto principios y derechos fundamentales, todo ello en un ambiente tal, que no existan contradicciones entre la “norma fundamental” y las que derivan de ella, lamentablemente en materia tributaria ocurre todo lo contrario,

---

<sup>92</sup> CHICO DE LA CÁMARA, Pablo, Un apunte sobre la evolución dogmática de la realidad Jurídico-Financiera, en la Primera jornada Metodológica “Jaime García Añoveros” sobre la Metodología Académica y la Enseñanza del Derecho Financiero y Tributario, Instituto de Estudios Fiscales, Pág. 110, Documento número 11/02, Madrid, España, 1º de Febrero de 2001.

porque puedo decir, sin temor a equivocarme que es una de las ramas del Derecho que más lagunas y contradicciones contiene.

Actualmente los legisladores dan por hecho la separación de la estructura de la norma constitucional (artículo 31, fracción IV) y la norma legal (cualquier ordenamiento en materia tributaria), situación que se ve reflejada en los principios constitucionales. Si tomamos en cuenta esta última concepción, dichos principios deben de estimular el desarrollo de nuevas formas de razonamiento jurídico, es decir, trato de señalar que a pesar que el legislador tome en cuenta la obligación de todo ciudadano mexicano de contribuir de manera proporcionalidad y equitativa, con la finalidad de cubrir el gasto público, omite u olvida considerablemente la **capacidad económica** consistente en el poder que tiene el contribuyente de cumplir con su obligación sustantiva, es decir, que cuenta con los recursos pecuniarios para aportar al Estado, mientras que la **capacidad contributiva** radica en aquella parte de los recursos del mismo contribuyente que le restan después de haber satisfecho sus necesidades básica y primarias.

Estas dos últimas capacidades, también integran aspectos valorativos, lo cual trae como consecuencia, que estén en conflicto proporcionalidad y equidad vs capacidad económica y contributiva, pero no por ello quiere decir que anulen unos a otros, sino que responden a cierta preferencia o importancia de determinado caso; por lo que respecta a nuestro país, no es la economía individual de los ciudadanos, sino la proyección económica hacia el exterior no importando sacrificar la economía de cada persona sea física y/o moral. Si verdaderamente podríamos hacer una “reestructuración jurídica”, debemos partir de la idea de que la ley garantice el bienestar de la ciudadanía, en el entendido de que nosotros debemos respetarla, aunado a todo esto que, la legalidad constitucional deberá estar basada en el “principio de imparcialidad” auxiliado por los derechos jurídicos fundamentales.



### 3.7 Garantías Individuales y derechos de los contribuyentes

Toda relación jurídica implica la existencia de una posición activa y de una posición pasiva, o lo que es lo mismo pero dicho de otra forma, una posición de poder de una persona y una posición de deber de otra u otras personas. En las relaciones obligacionales las partes tienen derechos y obligaciones que están perfectamente delimitados en cuanto a su contenido. Los vínculos que se establecen entre ambas partes son escasos, por lo que la libertad de actuación de la parte que ocupa la posición pasiva se ve afectada. Como resultado de la democratización del sistema político mexicano, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se ha convertido en un poder más visible e importante. Es ya el árbitro último en las disputas entre los otros poderes constitucionales, así como entre los individuos y la autoridad.

En la relación de poder, los vínculos que se establecen son amplios y no deslindados con precisión, además, los deberes materiales y formales que ha de cumplir o soportar el individuo en sus relaciones con la Administración no son determinados por la ley que establece la relación. En consecuencia, en este segundo bloque de relaciones la ley deja su determinación al arbitrio del otro sujeto de la relación, es decir, de la Administración. La principal consecuencia que de ello se deriva para el ciudadano de esta concepción de la relación tributaria es su consideración como súbdito<sup>93</sup>

La teoría de la relación tributaria como relación de poder consiste en considerar que las leyes tributarias que imponen a los contribuyentes deberes y

---

<sup>93</sup> Entendida como "relación de poder", la relación jurídica tributaria es, en palabras de PALAO TABOADA, C., "La posición del contribuyente frente a la Administración tributaria", en *Crónica Tributaria*, núm. 69, 1994, p. 49, "una relación especial de sujeción, en la que se entra de manera análoga a como se adquiere la condición de súbdito, y que va unida con frecuencia a ésta (...) Esta relación constituye, por tanto, un *status*, una situación duradera, este es un rasgo esencial, y en su marco el contribuyente está sometido a los mandatos de la Administración, a la que la ley atribuye potestades. En ningún caso crea la ley tributaria derechos subjetivos en favor de los contribuyentes sino sólo meros reflejos de los deberes o límites impuestos a la Administración; no es, por tanto, una verdadera ley material sino una mera ley formal".

situaciones de sujeción se limitan a establecer y definir la relación, el vínculo, pero no se detienen a determinar su contenido concreto. Es la propia Ley la que deja la determinación de éste a la voluntad de la Administración, que dispone para ello de un margen muy amplio de discrecionalidad. De esta forma, las prestaciones y deberes concretos que integran el vínculo que se establece entre la administración tributaria y los ciudadanos terminan derivando sólo y exclusivamente del poder de la Administración.

Es por ello, que habrá que construir mecanismos jurídicos para procurar evitar los abusos del gobernante. El juicio de amparo fue una de las figuras ideadas con esos fines, con el añadido de que toda acción del poder que pudiera violentar las garantías individuales que otorga la Constitución, podría ser suspendida a petición del agraviado, en tanto el Poder Judicial determinase si la presunta violación existía.

De presentarse a juicio del juez esa violación, la acción del gobierno quedaría anulada; de lo contrario éste podría ejercer su acción. Como se analizó en el primer capítulo de la presente investigación, la Constitución de 1917 y la fuerte tradición garantista que viene de la Constitución de 1857, siempre estuvo vigente y desde antes de alcanzar esa condición de "nuevo actor", el Poder Judicial Federal, desempeñaba ya un papel fundamental en diversos ámbitos de la vida pública.

No obstante lo anterior, el problema lo ubicamos en que no se han desarrollado construcciones y argumentos lógicos que, de manera sistemática, tiendan a elaborar y desarrollar los principios constitucionales de proporcionalidad y equidad de las contribuciones. Más que un concepto orientador de tales postulados constitucionales, lo que se percibe son criterios carentes de sistematización que sean útiles para orientar las decisiones del propio Poder Judicial de la Federación, así como para la emisión de las leyes fiscales por parte del Poder Legislativo y su cumplimiento por parte de los contribuyentes, así como

también, los estudios realizados, aplicados y llevados a la práctica, no existen los referentes de orden jurídico, político, social, económico e institucional que definan de manera específica la participación del Poder Judicial, en la revisión constitucional de las leyes fiscales, ni sobre los impactos positivos o negativos que todas sus decisiones tienen no sólo en las finanzas públicas, sino también en el patrimonio de los gobernados.

A sabiendas que en el ámbito constitucional-fiscal existen puntos de vista y opiniones encontradas, se ha desarrollado una “política de privilegios” que permite a un grupo de contribuyentes, cierta protección frente a los actos recaudatorios del gobierno. El grupo de contribuyentes protegidos en la práctica es probablemente una minoría que recibe dichos beneficios, pero no es objeto de estudio del presente trabajo, abordar un tema que bien ameritaría una investigación independiente.

La interpretación constitucional de los derechos de los contribuyentes ha vuelto oneroso e impredecible el proceso de recaudación tributaria. Tenemos un sistema donde casi toda nueva ley fiscal o reformas a las ya existentes son motivo de litigio, para un contribuyente importante, ampararse es una inversión razonable, pero habrá que hacer notar que este tipo de contribuyentes tienen una buena capacidad de actuación judicial en contra de las autoridades hacendarias.

Los derechos y garantías de los contribuyentes enfrentan la característica de que deben considerarse como obra justa y no se vean envueltos en ambigüedades normativas y así debe procederse aunque se enfrenten con el sistema de siempre, en la medida en que los enfrentamientos al mismo quedan plasmados en la jurisprudencia, ésta se convierte en un medio útil para regular ser y deber ser, ya que su análisis puede obligarnos a dar un salto hacia adelante, tratando de evitar futuros problemas en la elaboración y la aplicación normativa.

Por tal motivo, se trata de escalear qué tan proporcional y equitativo es la política fiscal de nuestro país, y a la inversa, es decir, qué tanto la política fiscal puede eludir el análisis de la jurisdicción constitucional.

Si las “garantías” o limitaciones para el Estado legislador establecidas en la fracción IV, del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pueden o no considerarse derechos fundamentales de los contribuyentes, al ser la razón de ser del juicio de amparo como mecanismo del ciudadano para inconformarse contra leyes o actos contrarios a la Constitución, la cual establece mecanismos o garantías de protección de los derechos fundamentales de los ciudadanos, y si en consecuencia, los múltiples proyectos de reforma constitucional-tributaria, no se visualizan avances en la protección de los derechos fundamentales de los contribuyentes.

La percepción de contribuciones o el cobro de tributos, en un estado democrático de derecho, se legitima al ser menester el sostenimiento del Estado para alcanzar sus fines, así el texto constitucional que fundamenta la obligación de contribuir establece como enunciado primero *...contribuir para los gastos públicos así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan...*, enunciado que aunque contiene una obligación a cargo de los mexicanos, se ha interpretado también como un derecho de los contribuyentes al ser un límite para el poder público, interpretado a *contrario sensu* como “sólo para los gastos públicos es que se debe contribuir”, lo que supone que el pago de contribuciones, se establezca a favor de la administración activa o centralizada del Estado, o sea, que constitucionalmente no hay obligación de contribuir o pagar tributos para cubrir gastos distintos a los de la federación, estados y municipios, como son los gastos de la administración pública delegada, que se integra con organismos descentralizados y empresas de participación estatal, siendo pertinente aclarar que no todos los organismos descentralizados están excluidos de este derecho de cobro, tal es el caso de las aportaciones de seguridad social.

La igualdad tributaria es el soporte de la universalidad de los principios tributarios, ya que todos ellos se alinean con la idea de la no exclusión, es decir, se benefician y son titulares de dichos derechos subjetivos todas las personas en la medida en que se encuentren en el mismo supuesto.

No debe pasarse por alto que es en materia tributaria donde el Estado se ve más a menudo tentado de realizar bruscas y súbitas alteraciones, lo cual es grave en una economía fundada en la libertad de iniciativa y de empresa, la que demanda un clima de seguridad jurídica y de previsibilidad del obrar gubernamental, para adoptar las decisiones de inversión previa estimación de costos y de utilidades, en tanto todo ello, de por sí, ya está supeditado a los abundantes imponderables del mercado, por lo que resulta intolerable sumarle más sorpresas, en este caso provenientes del desvarío estatal.

Consideramos que es de suma importancia, que el ordenamiento tributario esté integrado por normas claras, precisas y estables. Por lo tanto, debe evitarse la minuciosidad, frecuencia y proliferación de disposiciones, las cláusulas derogatorias confusas, los reenvíos excesivos y las regulaciones oscuras, que son defectos frecuentes que conducen a la imperfección de la legislación tributaria. A tal fin, se subraya la necesidad de que los órganos legislativos utilicen para la redacción de las normas tributarias comisiones específicas constituidas por expertos.

Como es de explorado derecho, el poder de imposición es una de las manifestaciones más claras y evidentes de la soberanía del pueblo, y como expresión de ese poder se deriva el principio de reserva de la ley en materia de contribuciones. Toda contribución debe regularse mediante ley de carácter formal y material, de lo contrario y de no ser así, toda contribución sería ilegítima. La ley constituye el ineludible respeto a la soberanía, pero también el respeto a la seguridad jurídica del individuo en su derecho a no ser gravado sino por sus representantes legítimos.

Bajo ninguna circunstancia consideramos legítima la violación de derecho fundamental alguno; la Constitución es producto de un consenso social y en ella descansan pilares de la vida democrática, se establecen mecanismos para la convivencia armónica y se dan las bases para que el Estado –en su conjunto y no solamente el gobierno- alcance sus fines.

Recordemos que en las contribuciones el principio de reserva de la ley<sup>94</sup> tiene diáfana expresión en el enunciado latino: “*nullum tributum sine lege*”. Pero no basta que las contribuciones nazcan y se regulen mediante ley, sino que además, ésta incorpore a su contenido entre otros principios, los de proporcionalidad, equidad, capacidad contributiva y económica, por lo que si la ley observa los multicitados principios, con un profundo y humano sentido de justicia la carga fiscal será menos pesada para los contribuyentes.

Para alcanzar los fines del Estado, todos sus integrantes deben aportar sus esfuerzos en congruencia con el consenso construido para la convivencia armónica y el orden, consagrados en la norma fundamental, de su respeto depende el debido avance de la sociedad y la materialización del bien común, esperemos que esos elevados fines imperen en el desarrollo del proceso legislativo.

Ahora bien, Zagrebelsky afirma que: “*el desarrollo del pensamiento constitucional de los derechos fundamentales, debe partir de reconocer las necesidades históricas de libertad y justicia de cada realidad, como fuente de objetivos a realizar; pero no de manera abstracta e intemporal, sino como necesidades concretas y particulares de los hombres y las sociedades, en tanto*

---

<sup>94</sup> La Constitución de 1917 adoptó el principio de reserva de la ley relativa al permitir y conceder al órgano ejecutivo la facultad de legislar, según puede verse de la redacción del artículo 49 que dice: “No podrán reunirse dos o mas de estos poderes en una sola persona o corporación, ni depositarse el Legislativo en un individuo, salvo el caso de facultades extraordinarias al Ejecutivo de la Unión conforme a lo dispuesto en el artículo 29. En ningún otro caso, salvo lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 31 se otorgarán facultades para legislar”.

*constituyen la base de todo Estado constitucional y democrático, en su forma avanzada o tradicional*<sup>95</sup>

Los principios tributarios analizados, son propicios para alcanzar la justicia tributaria e indispensables como legitimadores del sistema tributario, los mismos obedecen a necesidades particulares de una sociedad, por ello, han sido positivizados en México a través de la jurisprudencia en interpretación de los postulados constitucionales, se tratan como dice Carbonell, de proteger los intereses más vitales de toda persona, en este caso no sólo en el sentido de proteger la propiedad, sino de cristalizar las aspiraciones de concretar un estado social y democrático de derecho, donde se alcance el bien público temporal y se ponga freno a las discrecionalidades y arbitrariedades.

### **3.8 ¿Existe una nueva forma de entender los deberes tributarios?**

Sin recursos, el Estado nada puede hacer, simplemente no es, en efecto, todo depende de ellos, tanto por lo que respecta a su sostenimiento como por lo que toca a su reforma. Bajo esta óptica, la existencia real —no meramente normativa— del Estado depende de los recursos económicos a su disposición, los cuales sólo pueden extraerse del patrimonio de los particulares.

Sería paradójico e inconcebible que las decisiones de la SCJN ocasionaran la erosión de los ingresos del Estado, y por ende, de sí misma. De ahí la responsabilidad de que sus decisiones tengan que tutelar tanto los ingresos públicos como la propiedad privada, buscando equilibrios que garanticen la subsistencia del Estado en dos vertientes, desde la perspectiva de la Hacienda Pública: ingreso-gasto del Estado y garantías individuales de los gobernados.

---

<sup>95</sup> Zagrebelsky, Gustavo, *El derecho dúctil. Ley, derechos, justicia*, Madrid, Trotta, 1995, pp. 75-92, citado por LANDA, Cesar. *Teorías de los Derechos Fundamentales*, en: Cuestiones Constitucionales, Revista Mexicana de Derecho Constitucional, No. 6, enero-junio de 2002, México, Universidad Nacional Autónoma de México, versión electrónica consultable en <http://www.juridicas.unam.mx/publica/rev/cconst/cont/6/ard/ard3.htm#N6>

Pero si el contenido de los principios a los que hemos hecho alusión y los conceptos se renuevan desde una perspectiva constitucional, otro tanto acontece con la forma en que se producen las relaciones tributarias con ocasión de su exigencia. No cabe duda que en la actualidad se ha perdido interés, también, desde luego, virulencia, una vieja polémica doctrinal en torno al propio concepto de obligación como modelo teórico de explicación del fenómeno tributario. Las denominadas posiciones procedimentales o tesis dinámicas, encuentran su más adecuado encaje en cuanto potenciadoras de las garantías del ciudadano en la aplicación de los tributos, garantías ancladas en la aplicabilidad de los principios constitucionales contemplados en el artículo 31, fracción IV Constitucional.

Una configuración de las relaciones entre el contribuyente y el Estado revestido de su facultad de imperio, puede ser comprendida y explicada desde categorías jurídico públicas, a partir de una actuación de las partes que tienen como objetivo la persecución del interés público. Una actuación de éste último marcada por la imperiosa actuación conforme a Derecho, reglas que se configuran, al tiempo, como garantías del ciudadano que encontrará su máxima expresión en la formulación de principios de fundamentación en el texto constitucional.

Sólo una vez fijadas esas reglas se podrá centrar una preferente atención en el Derecho Tributario, si se estima, científica o didácticamente, oportuno. Estando esos valores de justicia "positivizados" en el Texto Constitucional, ese "elemento mínimo", sobre el que sustentar la unidad de la disciplina, estará integrado por los contenidos constitucionales en esta materia como en la financiera. Por lo que nos encontraríamos no sólo con las disposiciones relativas al poder financiero de los distintos entes territoriales, poder que abarca tanto ingresos como gasto público, así como también, y esto es lo más importante, con el principio de justicia que afectan a la concepción de todo el ordenamiento jurídico.



No hay que olvidar que el contribuyente es quien aporta, y por contribuir normalmente se entiende soportar el coste de la actividad pública, cualquiera que sea el mecanismo técnico o jurídico a través del que se produzca el expresado fenómeno, a pesar de esto, es contribuyente la persona física y/o moral a quien la Ley impone la obligación tributaria nacida del hecho imponible por ella realizado.

Es decir, ha pasado a concebirse la relación obligatoria de naturaleza tributaria y las potestades públicas de Estado, como instrumentos al servicio de la realización de los principios materiales de justicia. Precisamente por ello, hoy estamos de acuerdo en que no es indiferente al legislador tributario, si la persona obligada frente a la Hacienda Pública, pagará la deuda tributaria teniendo capacidad de pago y si es justo obligar a este sujeto a pagarla con recursos propios. Hoy aceptamos que, si el Derecho obliga a pagar la deuda tributaria a quien no es titular de capacidad económica susceptible de gravamen, debe conceder a este obligado el derecho a exigir el importe satisfecho a quien debe contribuir solidariamente al sostenimiento del gasto público, por ser titular de capacidad económica.

En definitiva, todos compartimos la idea de que, desde el punto de vista de la sistematización del Derecho Tributario, no sólo interesa distinguir entre deudor y acreedor de la obligación tributaria, sino también identificar a la persona que viene obligada por el ordenamiento jurídico a soportar el tributo, aun cuando no se encuentre directamente obligada frente a la Hacienda Pública, como sujeto pasivo de una relación jurídico-obligatoria.

Y este planteamiento, entendemos, debería traducirse en la defensa de la progresiva relación jurídica a través de la que se articula la traslación jurídica del gravamen tributario. No debemos dejar a un lado que debería olvidarse que la obligación no contributiva del sujeto pasivo, que no es al mismo tiempo "contribuyente", siempre tiene naturaleza instrumental, de modo que el ingreso

directamente efectuado por el propio destinatario jurídico del gravamen tributario extingue la obligación del sujeto pasivo.<sup>96</sup>

Por otra parte, consideramos pertinente tocar un tema, que si bien es cierto es muy amplio, también lo es que influye radicalmente en los ámbitos jurídico, político y social, me refiero notablemente a la globalización, que impacta de manera considerable a los lineamientos, normas y políticas que se originan en la materia Constitucional y Tributaria. El término globalización viene siendo usado de forma generalizada, para caracterizar las profundas transformaciones que están ocurriendo en la economía internacional en las últimas dos décadas, llevando a una rápida integración a escala mundial, de los mercados de bienes, servicios y de factores de producción.

La globalización es un proceso de integración de las economías mundiales, relacionada con la flexibilización de los movimientos de mercancías, capitales y personas entre países, en este sentido la globalización puede ser entendida como una consecuencia natural del desarrollo capitalista, siempre en busca de la expansión de los mercados consumidores y de la producción en gran escala.<sup>97</sup>

Dicho proceso implica que muchas políticas nacionales pasan a tener efectos más allá de las fronteras de un país. Esto, por lo tanto, origina fricciones entre los acontecimientos descritos anteriormente y las políticas o instituciones nacionales tradicionales que, en gran medida, aún reflejan el entorno y el pensamiento de economía cerrada que existía cuando se desarrollaron originalmente. Este conflicto caracteriza a muchos aspectos de política y está tomándose particularmente importancia en materia de tributación.

---

<sup>96</sup> GONZÁLEZ ORTIZ ,DIEGO , **Superación del método jurídico puro y revisión del concepto de "Contribuyente"** en la Primera jornada Metodológica "Jaime García Añoveros" sobre la Metodología Académica y la Enseñanza del Derecho Financiero y Tributario, Instituto de Estudios Fiscales, Documento número 11/02, Madrid, España, 1º de Febrero de 2001.

<sup>97</sup> Consulta en <http://riie.com.pe/?a=39896>, el 11 de septiembre de 2009.

Por ello, la globalización de la economía en ausencia de reglas, ha producido de esta manera un crecimiento exponencial de las desigualdades: de concentración de la riqueza y a la vez de la expansión de la pobreza, del hambre y de la explotación. Esta desigualdad –comenta Miguel Carbonell en traducción de Ferrajoli-, ha sido legitimada por las ideologías neoliberales, que han conseguido acreditar la idea de que la autonomía empresarial no es un poder, en cuanto tal sujeto de regulación jurídica, sino una libertad, y que el mercado no solamente no tienen necesidad de reglas sino que tiene necesidad, para producir riqueza y empleo, de no encontrar ningún límite. Denominaré como “fenómeno económico-jurídico” al tema en cuestión, en virtud de que nuestro gobierno se ven notablemente limitado por las políticas de otros gobiernos, y los efectos secundarios extrafronterizos generados por la tributación han adquirido gran importancia.

En vista del aumento de la movilidad de las personas, los avances de la tecnología de la información, y de la libertad para invertir ahorros en el extranjero, el ingreso total de muchas personas contiene en la actualidad un importante y creciente componente de ingresos generados en el exterior. Es probable que estas personas no declaren parte (o la totalidad) de los ingresos obtenidos en el exterior, cuando tienen motivos para suponer que las administraciones tributarias de sus países de residencia, no podrán verificar ni descubrir estos ingresos. Con frecuencia, el intercambio de información entre las autoridades tributarias no puede impedir la falta de declaración de esos ingresos ni la evasión tributaria asociada con ella.

De hecho, el conflicto entre los objetivos de las autoridades tributarias de diferentes países, y especialmente de los países que son paraísos tributarios, asegura que en muchos casos esta información no se proporcionará, en consecuencia, las estadísticas oficiales no reflejan la totalidad de estos ingresos, y algunos países se benefician a expensas de otros.

En los últimos años, se ha observado una proliferación de países y territorios que permiten que los particulares y las empresas, los utilicen para establecer un domicilio tributario al que pueden canalizarse los ingresos obtenidos en otros países. Los países que son “paraísos fiscales” se benefician de los derechos o de los bajos impuestos que imponen al capital que no se habría canalizado hacia ellos en ausencia de consideraciones impositivas.

Lo anterior, conduce a pérdidas de ingreso total y a variaciones en la incidencia de la carga tributaria, también conduce a cambios en los sistemas tributarios establecidos por la ley cuando los responsables de las políticas, procuran compensar estas pérdidas incrementando las tasas de otros impuestos, como ha sido la intención de nuestros últimos gobiernos.

Los acontecimientos mencionados anteriormente y otros que no se analizan en este trabajo, están ejerciendo un impacto sobre los sistemas tributarios y los ingresos tributarios de los distintos países. Sin embargo, aún no se comprende plenamente dicho impacto y resulta difícil evaluarlo en forma cuantitativa:

*“Aquellos economistas -y son muchos- que consideran que la reducción de los impuestos siempre resulta conveniente porque los gobiernos son inherentemente derrochadores, estarán satisfechos con la presión a la baja que las fuerzas competitivas antes mencionadas están ejerciendo o ejercerán sobre las tasas y los ingresos tributarios. Quienes se preocupan por el déficit fiscal o consideran que la presión a la baja sobre los ingresos tributarios reducirá la capacidad de los gobiernos para financiar gastos necesarios o inflexibles, no verán con buenos ojos esta evolución. En cualquier caso, el resultado más importante es que están generándose efectos secundarios a través de las fronteras nacionales. En la actualidad no existe un órgano mundial oficial, ya sea un gobierno mundial o una institución internacional, que tenga un claro mandato para abordar las cuestiones tributarias que tienen repercusiones internacionales.”<sup>98</sup>*

---

<sup>98</sup> TANZI, Vito, “El impacto de la Globalización Económica en la Tributación”, Política Tributaria, Derecho Comparado, Boletín AFIP N°25, 1 de Agosto de 1999, Página N°1449.

De lo analizado con anterioridad, podemos enunciar que la globalización presenta una serie de aspectos que deben ser tomados en consideración por éste y futuros gobiernos en materia tributaria:

- a) Fijación de la base imponible a las empresas multinacionales
- b) Tributación de la renta del capital
- c) Intercambio de información
- d) Tratados sobre tributación
- e) Refugios tributarios
- f) Complejidad e incertidumbre de la tributación internacional
- g) Competencia tributaria y degradación fiscal
- h) Impacto sobre la administración de aduanas
- i) Comercio Electrónico

Es la legislación tributaria, las políticas y prácticas de naturaleza predatoria o intensamente competitiva que llevan a identificar un estado dado como un “refugio tributario”. La administración tributaria efectiva que logra los objetivos en cuanto a las rentas de las naciones, al mismo tiempo que apoyan políticas de comercio y relaciones exteriores, es cada vez más un asunto de cooperación internacional, armonización tributaria, coordinación de política e intercambio de información. Los refugios tributarios por lo tanto son contrarios a este ambiente mundial de mayor cooperación e interdependencia.

## CAPÍTULO IV

---

# ANÁLISIS DE LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD, SU IMPACTO ECONÓMICO, POLÍTICO Y SOCIAL EN MÉXICO

*Una nación que intente prosperar a base de impuestos es como un hombre sentado en un cubo que intente desplazarse tirando del asa.*

**Sir Winston Churchill**  
*Político británico (1874-1965).*

#### 4.1 Criterios de la SCJN sobre los principios de Proporcionalidad y Equidad

En comentarios y pláticas, por lo general se habla de la proporcionalidad y la equidad sin precisar su contenido y alcance. Para centrar nuestras opiniones consideramos que es necesario elucidar los conceptos, de otra forma mezclamos el aceite con el agua con resultados deplorables, por lo que la necesidad de precisar con la mayor exactitud los conceptos que albergan la aplicación de los criterios a dichos principios, nos orilla a señalar sus diferencias.

Un impuesto es creado por el Estado mediante un acto legislativo en ejercicio de la soberanía, siendo propio de su naturaleza la transmisión de valores económicos en servicio de los intereses sociales que le toca cumplir. El Estado es el único titular de la soberanía fiscal. Todo impuesto afecta directa o indirectamente la capacidad contributiva personal de los contribuyentes, y para que un impuesto no sea un acto indebido, ni esté sujeto a arbitrariedades, es indispensable que sea proporcional y equitativo.

Para que un impuesto funcione en una sociedad es necesario que contenga los elementos esenciales de las contribuciones, aumentando en ellos la proporcionalidad y la equidad, ya que como dice el principio de legalidad en materia fiscal "*nullum tributum sine lege*", es decir, no hay pago de tributo que no esté en Ley; tomando en cuenta lo anterior nuestro máximo Tribunal dispone lo siguiente:

**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 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 la Ley; segundo, que 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 son el sujeto, objeto, base, tasa y tarifa, se encuentren de manera expresa en la Ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras... Amparo en revisión 5332/75, Blanca Meyeberg de *González*, 31 de agosto de 1976, unanimidad de 15 votos.

#### **4.1.1 Proporcionalidad**

En materia fiscal podemos decir que la proporcionalidad es la correcta disposición entre las cuotas, tasas o tarifas previstas en las leyes tributarias aunado a la capacidad económica de los sujetos pasivos por ellas gravados; es decir, este principio significa que el sujeto pasivo debe contribuir a los gastos públicos en función de su capacidad económica, aportando a la Hacienda Pública una parte justa y adecuada de sus ingresos, pero nunca una cantidad tal que su contribución represente prácticamente el total de los ingresos que se perciben.

Ante la postura de la creación y/o aumento, consideramos y no negamos que exista gente que pueda pagar la tasa propuesta sin que su bolsillo se vea afectado (esto en razón de que su capacidad económica es mayor), pero qué pasa en el caso de aquellos contribuyentes que al pagar dicho impuesto, represente casi en su totalidad sus ingresos; es por esto que la proporcionalidad va vinculada con la capacidad económica del contribuyente.

Al calificar un impuesto como exorbitante y ruinoso para la clase media y baja de nuestra sociedad, ya que lo que más afectaría es la economía familiar; esto podría traer consecuencias sociales y económicas graves que no se podrían subsanar fácilmente, por ejemplo, la desintegración de las familias por la casi nula solvencia económica y, aunado a esto, el poco consumo de los productos afectados por la nueva tasa que serían aquellos de primera necesidad:



“El principio de Proporcionalidad implica, por una parte, que los gravámenes se fijan en las Leyes de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen de forma cualitativa superior a las de medianos y reducidos recursos; y por la otra, que a cada contribuyente individualmente considerado, exclusivamente la ley lo obligue a aportar al Fisco una parte razonable de sus percepciones gravables”.<sup>99</sup>

La proporcionalidad, desde el punto del que investiga, debe considerarse en relación a la economía de nuestro país, de tal manera que las cargas tributarias se distribuyan, justa y adecuadamente, entre las fuentes de riqueza disponibles y existentes.

En otras palabras, la proporcionalidad es un principio de origen axiológico, en virtud del cual todas las leyes tributarias, por mandato constitucional, de acuerdo con la interpretación jurídica deben establecer cuotas, tasas o tarifas progresivas que graven a los contribuyentes en función de su capacidad económica, es decir, afectar fiscalmente una parte justa y razonable de los ingresos, utilidades o rendimientos obtenidos por cada contribuyente individualmente considerado; y, distribuir equilibradamente entre todas las fuentes de riqueza existentes y disponibles, el impacto global de la carga tributaria, a fin de que la misma no sea soportada por una o varias fuentes en particular.

Uno de los requisitos es que las leyes que establezcan contribuciones, lo hagan de una manera proporcional. Sin embargo, el mandato constitucional no es muy claro en los siguientes aspectos:

- a) La palabra *proporcional* se refiere a aquello perteneciente a la proporción o que la incluye en sí. Por su parte, el término *proporción* significa disposición o correspondencia entre las cosas. Como podemos observar, el concepto que nos ocupa denota una relación entre dos o más elementos; es decir, necesariamente deben existir por lo menos dos factores que puedan ser

---

<sup>99</sup> Ob.cit. ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo. Pág. 249

comparados entre sí. Sin embargo, nuestra Constitución no señala el elemento en relación al cual debe ser medida la contribución; es decir, no especifica si debe ser proporcional a las necesidades del Estado; o proporcional a la capacidad contributiva del sujeto pasivo; o proporcional a los beneficios recibidos por la participación del Estado;<sup>100</sup> o proporcional a un elemento distinto de los anteriores. Ante tal situación, la SCJN ha adoptado la siguiente postura, con la cual coincidimos plenamente:

“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**”.<sup>101</sup>

b) Por otra parte, la Constitución no señala cuál debe ser la proporción exacta que guarde la contribución que una persona haga al Estado, ni tampoco establece algún parámetro que nos indique los límites de dicha proporción. Al ser el texto constitucional tan ambiguo, y al carecer de elementos que permitan mensurar las contribuciones de una manera objetiva, los legisladores y las autoridades fiscales prácticamente cuentan con gran discrecionalidad para establecer el monto de las contribuciones, cuya proporcionalidad puede ser objeto de múltiples controversias.

Es decir, no basta con que se grave a los ciudadanos en función de sus respectivas capacidades económicas; es además necesario que los gravámenes se repartan equilibradamente entre las diversas fuentes de riqueza, con el objeto de que no sean una o dos las que preferentemente sostenga al Fisco; así, tenemos el siguiente criterio jurisprudencial que a letra nos dice:

---

<sup>100</sup> GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, Reflexiones en torno a los principios de capacidad contributiva e igualdad, Revista de la Escuela de Derecho de la Universidad Panamericana, México, 1990, p. 58.

<sup>101</sup> Novena Epoca. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Parte: III, Marzo de 1996. Tesis: P. XXXI/96. Página: 437.

**IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD DE LOS. NATURALEZA.** El impuesto requiere ser proporcional y esa proporción, para ser justa, se fundará, en primer término, en el ingreso del contribuyente, punto de partida para aquilatar su **capacidad contributiva** y poder significarse que si aquel obtiene mayores ingresos, más alto tendrá que ser el impuesto que llegara a satisfacer, correspondiendo al legislador y a su obra inmediata, esto es, la ley, fijar esa proporción; es de trascendencia conocer, para poder apreciar cuando un impuesto es proporcional.<sup>102</sup>

Inteligente consideración es la que se ha hecho en nuestra doctrina, a través de la opinión de Don José Rivera Campos, antiguo Ministro de nuestro Máximo Tribunal, idea que sólo transcribiremos la parte que es de nuestro interés:

“...la proporcionalidad (atiende), básicamente, a los factores de economicidad del impuesto, proporción que ha de establecerse decíamos, contemplando la redundancia del tributo en el fenómeno de la capitalización nacional, así como en el impulso o refrenamiento de actividades frente al desarrollo general de la economía de un país... el concepto de proporcionalidad obliga a pensar en la proporcionalidad de las fuentes tributarias y de las tarifas unas frente a otras y por ende se deberá considerar ésta en relación a la economía general”.<sup>103</sup>

Ante esto, el principio que nos ocupa contiene ciertos elementos que fungen como ejes para que un impuesto sea proporcional. En el servidor de la Suprema Corte de Justicia (página Web), en la sección de comentarios, encontramos lo que a nuestro parecer son los elementos primordiales del Principio de Proporcionalidad, los cuales son:

- a) La **capacidad económica** de los ciudadanos, a fin de que cada uno de ellos contribuya cualitativamente en función a dicha capacidad.

---

<sup>102</sup> Séptima Época, Instancia: Sala Auxiliar, Fuente: Informes, Tomo: Informe 1969, Parte II. Página: 45

<sup>103</sup> RIVERA PÉREZ CAMPOS, José, Revista de Investigación Fiscal de la SHCP, No. 51, Marzo de 1970, Pág. 71.

- b) Una **parte justa y adecuada** de los ingresos percibido por cada causante como factor determinante para fijar la base gravable.
- c) **La fuentes de riqueza disponibles y existentes en el país**, entre las cuales deben ser distribuidas en forma equilibrada todas las cargas tributarias, con el objeto de que no sean sólo una o dos de ellas las que la soporten en su totalidad.

#### 4.1.2 Equidad

Este principio lo debemos entender como la aplicación de la justicia a casos concretos, la cual se obtiene tratando igual a los iguales y en forma desigual a los que no se encuentren en igualdad de circunstancias; esta idea la fundamentamos en las siguientes jurisprudencias:

**IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTICULO 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 establece y 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 se establezca 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, sino que se sustenten en bases objetivas que razonablemente justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría, y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal.<sup>104</sup>

---

<sup>104</sup> Novena Época, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: II, Diciembre de 1995, Tesis: P. CXII/95, Página: 208.

**PRINCIPIO DE EQUIDAD, IGUALDAD.** En Pleno este órgano colegiado ha considerado que la equidad exige que se respete el principio de igualdad, determinando que es una norma de equidad la que se encuentren obligados a determinada situación los que se hallen dentro de los establecido por la Ley y que no se encuentran en esa misma situación los que están en una situación jurídica diferente; o sea, **tratar a los iguales de forma igual y desigual a los desiguales...** Tesis del Pleno de la SCJN, visible en la página 321 del Informe de Actividades rendido por su Presidente al terminar el año de 1974.

La equidad se refiere al principio derivado del valor justicia en virtud del cual, por mandato constitucional, de acuerdo con la interpretación jurídica emitida, las leyes tributarias deben otorgar un tratamiento igualitario a todos los contribuyentes de un mismo crédito fiscal en todos los aspectos de la relación tributaria.

El común denominador del Principio de Equidad se encuentra constituido por la **igualdad**; esto significa que para el debido acatamiento de dicho principio, las leyes tributarias deben otorgar el mismo tratamiento a todos los sujetos pasivos que se encuentren colocados en idéntica situación, sin llevar a cabo discriminaciones indebidas y, por ende, contrarias a toda noción de justicia.

Dentro de este contexto, la equidad va a significar, como ya fue apuntado, 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, debiendo únicamente las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente a fin de que cada quien contribuya según los ingresos que perciba.

En esencia, dice el Pleno de la SCJN en jurisprudencia del 2000 lo siguiente:

“...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”<sup>105</sup>

Así mismo, la SCJN ha establecido que para que se dé una trasgresión al Principio de Equidad no es necesario que existan diversas clases de contribuyentes:

**EQUIDAD TRIBUTARIA. LA TRANSGRESIÓN DE ESTE PRINCIPIO NO REQUIERE COMO PRESUPUESTO QUE SE ESTABLEZCAN DIVERSAS CATEGORÍAS DE CONTRIBUYENTES.** El requisito de equidad tributaria que debe cumplir toda ley fiscal, de conformidad con el artículo 31, fracción IV, constitucional, y que exige el debido respeto al principio de igualdad, que se traduce en dar trato igual a los iguales y desigual a los desiguales, no requiere como presupuesto para su posible transgresión el que la norma legal relativa establezca diversas categorías de contribuyentes o diferenciación entre ellos, pues basta con que establezca un derecho que no pueda ser ejercido por todos los contribuyentes, sino sólo por aquellos que se coloquen en la hipótesis que dé lugar a su ejercicio, o bien prevea regímenes diversos, aunque éstos sean aplicables a todos los contribuyentes sin diferenciación, según la hipótesis legal en que se coloquen y puedan, incluso, ser aplicables a un mismo sujeto pasivo del impuesto, para que se dé la posibilidad de inequidad ya que tal diferenciación en los regímenes o el ejercicio del derecho sólo por algunos pueden ser, en sí mismos, violatorios de tal

---

<sup>105</sup> Tesis P./J. 24/2000, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, novena época, Tomo XI, Pleno, p. 35 (Registro número 192,290).

principio al ocasionar según la aplicación que corresponda de los regímenes o el derecho, un trato desigual a iguales o igual a desiguales.<sup>106</sup>

Tal y como lo hemos señalado, la SCJN no siempre ha sido consistente con sus criterios, lo cual se deja ver en diversos asuntos.

#### 4.1.3 Diferencias

Como vimos en su oportunidad, estos dos Principios son distintos, y por lo tanto su naturaleza jurídica también:

**PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD. SON REQUISITOS DE NATURALEZA DISTINTA CON LOS CUALES DEBEN CUMPLIR LAS LEYES FISCALES.** La proporcionalidad y equidad que deben cumplir las leyes fiscales, conforme a la fracción IV de artículo 31 de la Constitución, no deben confundirse, pues tienen naturaleza diversa, ya que mientras el primer requisito significa que las contribuciones deben estar en proporción con la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, el segundo consiste en que éstos reciban un trato igual, lo que se traduce en que las leyes tributarias deben tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales.<sup>107</sup>

Una vez estudiado lo anterior, encontramos que la SCJN emite una jurisprudencia que resume de manera general lo que se debe entender por los principios que nos ocupan:

**IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS.** 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

---

<sup>106</sup> Novena Época, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: II, Agosto de 1995, Tesis: P. L/95, Página: 71.

<sup>107</sup> Octava Época, Instancia: Tercera Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación Tomo: VII-Febrero, Tesis: 3a./J. 4/91, Página: 60

justa y adecuada de sus ingresos, utilidades y rendimientos. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos y uno inferior los de menores ingresos, estableciéndose, además, una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto no sólo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., 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.<sup>108</sup>

Ambos conceptos, proporcionalidad y equidad son axiológicos, su contenido por ende es difícil de establecer fácticamente con corrección y veracidad; lo que aquí tratamos es encontrar el sentido jurídico de los mismos, dentro del texto legal de la constitución.

Su tratamiento normativo indica que se trata del sentido de corrección, por lo que tratándose de textos jurídicos esta corrección se obtiene observando la legalidad del texto. La legalidad del texto se relaciona con su forma de creación y

---

<sup>108</sup> Séptima Época, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo: 199-204 Primera Parte, Página: 144



sometimiento a los principios de la Constitución; por esa razón tratamos de darle contenido a tales conceptos.

La literalidad no nos resuelve el problema y en tanto eso suceda el contenido de los mismos, se deberá esclarecerse mediante una reinterpretación de dichos principios, tema que abordaremos más adelante.

Ambos conceptos están supraordenados al valor genérico de justicia, que como especies de la misma podemos apuntar las siguientes diferencias:

- La proporcionalidad atiende la capacidad económica del sujeto pasivo en los impuestos y al costo en las demás cargas fiscales; y, la posible distribución jurídica de las cargas fiscales en las todas las fuentes de riqueza de una nación; equidad se refiere al problema de la igualdad de los sujetos pasivos ante el hecho imponible.
- La proporcionalidad tiene relación normativa con la situación financiera de la federación, entidad federal y municipio, en el sentido de repartir el gasto público entre los sujetos pasivos o universo de contribuyentes, de acuerdo a su capacidad económica; la equidad se refiere a la correcta normatividad aplicable a ese universo de contribuyentes frente a la ley fiscal en particular.
- La proporcionalidad se logra mediante la aplicación de tasas, cuotas o tarifas; la equidad connota a la obligación fiscal, porque se refiere a sus elementos internos; inclusive a los de la proporcionalidad.
- La proporcionalidad impacta en la desigualdad real del universo de contribuyentes, ya que afecta en mayor medida a los sujetos pasivos con mayor capacidad económica, debido a la necesidad de una tasa progresiva;

la equidad pugna por la igualdad dentro de la proporcionalidad, exigiendo tratamiento idéntico en cada nivel de proporcionalidad.

- La proporcionalidad atiende a la materialidad tributaria puesto que, se relaciona con el pago de la contribución; la equidad se satisface en la formalidad normativa.

De lo anterior podemos concluir ciertos aspectos fundamentales:

1. **Principio de Proporcionalidad:** Es aquel por medio del cual todas las leyes tributarias, por mandato constitucional, deben: establecer cuotas, tasas, tarifas que graven a los contribuyentes en función de su **verdadera capacidad contributiva**; es decir, sólo se debe de afectar una parte justa y razonable de los ingresos que percibe el contribuyente.
2. **Principio de Equidad:** Es aquel en virtud del cual, por mandato constitucional, las leyes tributarias otorgan un trato igual a los contribuyentes de un mismo tributo en la relación jurídico-tributaria, es decir, la equidad tributaria significa que los contribuyentes de un mismo impuesto están en una **situación de igualdad** frente a la norma fiscal. No todos los contribuyentes tienen la misma capacidad económica y por ende, no se estaría en igualdad de circunstancias si comparamos con aquellos que tienen mayor capacidad contributiva respecto de aquellos que no la tienen, por ello, este principio y el que antecede no deben ir separados sino que uno subsiste con el otro.

Resumiendo, 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.

## 4.2 Reinterpretación de los Principios de Proporcionalidad y Equidad

La interpretación de los principios de proporcionalidad y equidad, se han caracterizado en estos últimos tiempos, por tratar de redefinir criterios –mismos que hemos abordado en los capítulos anteriores-, y por aprobar nuevos estudios que se adaptan a la naturaleza del impuesto o acto impugnado.

La referencia de la fracción IV, del artículo 31, de nuestra Carta Magna, se ha convertido en un tópico primordial de la función jurisdiccional constitucional, es decir, que lo que hemos estudiado y analizado involucra el tema de la legalidad, fines fiscales, extrafiscales, gasto público, entre otros.

Asimismo, se ha publicado una extensa cantidad de criterios que no sólo interpretan impuestos directos e indirectos, sino también conceptos como los derechos, recargos, sanciones, multas, aportaciones de seguridad social, etc.

Es importante destacar que en términos generales las tesis y criterios sobre este aspecto pueden vislumbrarse desde tres perspectivas como lo menciona Genaro David Góngora Pimentel, en su obra intitulada “La lucha por el amparo fiscal”:

- a) Las tesis que analizan la naturaleza de los principios de proporcionalidad y equidad de manera independiente a los impuestos o actos reclamados. *“EQUIDAD TRIBUTARIA. CRITERIO PARA DETERMINAR SI EL LEGISLADOR RESPETA DICHO PRINCIPIO CONSTITUCIONAL”<sup>109</sup>*. En síntesis esta jurisprudencia sostiene que el principio de equidad consiste en que:

---

<sup>109</sup> Véase Jurisprudencia 2ª./J.31/2007, emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Nónava época, publicada en el Seminario Judicial de la Federación, Tomo XXV, marzo. Página: 334 de rubro: “EQUIDAD TRIBUTARIA. CRITERIOS PARA DETERMINAR SI EL LEGISLADOR RESPETA DICHO PRINCIPIO CONSTITUCIONAL”.

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 una situación comparable la precisión legislativa obedezca a una finalidad legítima (objetiva y constitucionalmente válida).
3. De reunirse ambos requisitos, la distinción constituya un medio de apoyo 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.
4. De actualizarse esas 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.

Asimismo, Góngora Pimentel refiere que, 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 los demás.

- b) Tesis que analizan la constitucionalidad de determinados impuestos o actos reclamados con base en los principios de proporcionalidad y equidad de manera separada: “VALOR AGREGADO. EL ARTÍCULO 4º A DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, QUE PREVÉ EL AJUSTE BASADO EN LA PROPORCIÓN DE ACREDITAMIENTOS DE UN MES ANTERIOR, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA

(DECRETO PUBLICADO EL 1º DE DICIEMBRE DE 2004).<sup>110</sup> Este criterio menciona que el impuesto de referencia no transgrede el principio de proporcionalidad tributaria porque debe considerarse que las disposiciones aplicables en materia de acreditamiento de inversiones, integran una regulación específica acorde con su naturaleza y finalidad que pone de manifiesto que son susceptibles de tener trascendencia en varios periodos fiscales mensuales y en diferentes proporciones, por lo que no se desconoce la verdadera capacidad contributiva del gobernado.

- c) Las tesis que se adecuan a la naturaleza del impuesto aplicando la interpretación de los principios de proporcionalidad y equidad de manera conjunta. “TENENCIA O USO DE VEHÍCULOS. LA FALTA DE UN MECANISMO PARA QUE EL CONTRIBUYENTE QUE SE UBIQUE EN LA REGLA GENERAL DE CAUSACIÓN PAGUE EL IMPUESTO SÓLO POR LOS DÍAS O MESES EN QUE TUVO O USÓ EL VEHÍCULO, NO CONTRAVIENE LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2004 Y 2005)<sup>111</sup>. Este criterio menciona que la circunstancia de que la ley citada no prevea un mecanismo para que el contribuyente cubra el impuesto en proporción al número de días o meses en que tuvo la propiedad o uso de un vehículo durante el ejercicio, no contraviene el principio de proporcionalidad tributaria, puesto que el hecho imponible lo constituye la tenencia o uso de

---

<sup>110</sup> Véase jurisprudencia P./J. 4/2007, emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Novena Época, publicada en el Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXV, febrero, página 6 de rubro: “VALOR AGREGADO. EL ARTÍCULO 4º A DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, QUE PREVÉ EL AJUSTE BASADO EN LA PROPORCIÓN DE ACREDITAMIENTO DE UN MES ANTERIOR, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (DECRETO PUBLICADO EL 1º DE DICIEMBRE DE 2004).

<sup>111</sup> Véase jurisprudencia 2ª./J. 115/2006, emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Novena época, publicada en el Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXIV, agosto, página: 375 de rubro: “TENENCIA O USO DE VEHÍCULOS. LA FALTA DE UN MECANISMO PARA QUE EL CONTRIBUYENTE QUE SE UBIQUE EN LA REGLA GENERAL DE CAUSACIÓN PAGUE EL IMPUESTO SÓLO POR LOS DÍAS O MESES EN QUE TUVO O USÓ EL VEHÍCULO, NO CONTRAVIENE LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2004 Y 2005”.

vehículos, y la época de pago es, conforme a la regla general, los tres primeros meses del año, atiende a la capacidad económica que el contribuyente tiene en el momento en que nace la obligación tributaria, por tratarse de un tributo anual que debe cubrirse en una época específica. Además, señala que no transgrede el principio de equidad tributaria porque la ley trata igual a los contribuyentes que se encuentran inmersos en la regla general de causación y de manera diversa a quienes se ubican en la excepción relativa a los vehículos nuevos o importados, debido a que este último caso, a diferencia del supuesto general, el hecho generador del impuesto se actualiza cuando se solicita el registro o alta del vehículo, o el permiso provisional para circulación en traslado.

Lo contemplado en los párrafos que anteceden nos brinda una muestra del empleo e interpretación de los principios en estudio, y podemos decir, en cierta forma, que determinar la naturaleza genérica de dichos principios no constituye una tarea que sea fácil, ya que como hemos visto a lo largo del presente trabajo, cada principio posee ciertas particularidades que en muchas ocasiones no se encuadran a los criterios planteados, por lo que, resulta una tarea ardua y complicada el determinar la existencia de un criterio imperante sobre los principios de proporcionalidad y equidad en materia tributaria.

No obstante lo anterior, es viable ubicar aquellos elementos esenciales que se han conservado en la aplicación o reinterpretación de los citados principios. Por ello, en el caso de la equidad persiste su relación con el principio de igualdad y al respecto se determina que la diferencia que pudiera desprenderse radica en que ésta última se refiere al tema tributario.

En este sentido, se considera que en la materia tributaria se pueden producir categorías y distinciones siempre que exista una sólida justificación que conserve el equilibrio constitucional. Es así que en términos generales, la equidad en materia tributaria se caracteriza por el principio que exige que los

contribuyentes que se encuentren en la misma hipótesis de causación conserven la misma situación frente a la norma jurídica.

Por lo que respecta al principio de proporcionalidad, éste exige que los sujetos pasivos contribuyan al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva. De esta manera debe existir una relación estrecha entre el tributo y la capacidad económica del contribuyente, o en su caso, entre el objeto del impuesto y el monto del gravamen.

Considero que no es pertinente afirmar que existe una tesis o jurisprudencia que pueda tener la “fórmula”, que pudiera solucionar las diversas problemáticas que a este respecto existan o surjan. Existen opiniones que se inclinan por considerar que la flexibilidad y cierta objetividad de la interpretación de los principios aludidos, motiva a los contribuyentes para encontrar diversas maneras de “comprobar” la violación de dichos conceptos.

El contenido de los diversos criterios que se refieren al tópico en comento, trae como consecuencia que los contribuyentes, desde mi punto vista los denominados cautivos, inviertan recursos que ventilen y demuestren la violación constitucional de sus derechos para evitar el pago excesivo de impuestos.

En este punto, podemos llegar a la conclusión de que es indispensable una revaloración de los criterios sobre la proporcionalidad y equidad tributarias, que involucre una interpretación sistemática de las normas constitucionales en concatenación con las tributarias acordes a la realidad de nuestro país, por lo que se requerirá una mayor especialización de los criterios, aunque ello implicará un número considerable de tesis y jurisprudencias que sobre el tema se publican día con día.

#### **4.2.1 La capacidad contributiva y económica como factores que inciden en la reinterpretación de los principios de proporcionalidad y equidad**

Estos principios no se encuentra de forma expresa en el Artículo 31, fracción IV, Constitucional, son principios jurídicos de naturaleza doctrinaria, los cuales se encuentran reconocidos implícitamente por nuestra Constitución, los cuales deben de ser entendidos como la capacidad real de contribuir que tienen los sujetos pasivos de la obligación tributaria.

En relación con esta obligación de la que hablamos de contribuir que tienen los ciudadanos, es necesario establecer que no es el gasto público el límite para la recaudación, sino la propia capacidad contributiva de los particulares, es decir, la carga fiscal debe limitarse a aquellos sujetos a los que se les pueda imputar alguna capacidad impositiva o capacidad de pago. Debe de quedar claro que el argumento de que el gasto público debe ir en función de las aptitudes contributivas propias de los habitantes de cada país, esto en virtud de que si las cargas son excesivas, el pueblo se ve en la imposibilidad de cumplir con su obligación de tributar, en cambio si las cargas van en función de dicha capacidad, el pueblo va a seguir contribuyendo y se le permite ir creciendo económicamente, y a mayor crecimiento económico de la población, con el tiempo mayor será la recaudación que obtenga el Estado.

La capacidad contributiva es uno de los elementos más importantes que deben ser considerados en todo sistema tributario, y debemos entender a ésta como la potencialidad que tiene el sujeto pasivo, derivado del hecho imponible de contribuir conforme a su riqueza, liquidez o capacidad de pago; en consecuencia, constituye un elemento indispensable para la existencia del tributo, toda vez que dicho principio debe ser la causa o justificación que el legislador debe tomar en cuenta, para determinar los hechos imponibles que darán vida a nuestras contribuciones, es decir, el legislador no puede seleccionar de forma arbitraria los



hechos imponderables susceptibles de gravamen, sino que los debe elegir valorando aquellas situaciones reveladoras de una auténtica capacidad contributiva.

Dentro de esta esfera la capacidad en cuestión, se manifiesta por la riqueza que se gana, la riqueza que se gasta y por los beneficios que se derivan al contribuyente de una obra de interés público.

La capacidad contributiva ha sido materia de estudio por parte de gran cantidad de doctrinarios, algunos de los conceptos más destacados los cuales tratan de definir tal principio son los siguientes: Calvo Nicolau señala que la capacidad contributiva es: “la posibilidad real que tiene una persona de compartir sus bienes con el Estado”.<sup>112</sup>

Podemos entender lo anterior como la necesidad que debe existir, de una riqueza en el patrimonio de los sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria, con el objeto de cumplimentar lo estipulado en el artículo 31 fracción IV de nuestra Constitución.

Por otro lado, Calvo Ortega manifiesta que: “la capacidad contributiva debe ser entendida como la posibilidad real que tienen los sujetos frente a la exigencia de una obligación dineraria concreta por parte de la Administración Pública, quien actúa como sujeto activo de la relación jurídica tributaria”.<sup>113</sup> Es decir, que la capacidad contributiva es la aptitud suficiente de los contribuyentes de cumplir con la exigencia tributaria que le impone el propio Estado.

Una vez analizado las definiciones anteriores, la SCJN ha dado su opinión sobre dicho principio y ha establecido los criterios a seguir, dentro de las interpretaciones más importantes destaca la siguiente:

---

<sup>112</sup> CALVO NICOLAU, Enrique, Casos prácticos de la aplicación del principio de proporcionalidad de los impuestos, El Foro, órgano de la Barra Mexicana de Abogados, 8ª época, Tomo III, Núm. 4.

<sup>113</sup> CALVO ORTEGA, Rafael. Derecho Tributario. Civitas Ediciones, España, 2000, Pág. 83.

**“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”.<sup>114</sup>

Lo destacable de lo anterior, es que toda contribución, en especial los impuestos, deben establecerse en base a la capacidad contributiva del sujeto pasivo. De modo que desde una perspectiva generalizada sólo serán contribuyentes aquellos que verdaderamente se encuentren en aptitud de concurrir a las cargas públicas: “El Legislador al crear la norma tributaria, requiere tomar en cuenta no sólo aspectos presupuestales, garantes de la captación de recursos públicos, sino la condición del sujeto frente al tributo... La potestad normativa tributaria de la que goza el legislador encuentra un límite material en el principio de capacidad contributiva, su reconocimiento como derecho fundamental supone garantizar cargas tributarias apegadas a la aptitud contributiva del sujeto”.<sup>115</sup>

---

<sup>114</sup> Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: X, Noviembre de 1999, Novena Época, Pleno, tesis: P./J. 109/99, página 22.

<sup>115</sup> CALVO NICOLAU, Enrique. “Tratado ISR”. Tomo I. Editorial Themis, México, 1999. Pág. 195.

A este respecto la SCJN se ha pronunciado de la siguiente manera:

**“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”.<sup>116</sup>

En caso de que los presupuestos de hecho elegidos por el legislador no denoten índices de capacidad contributiva, estarán viciados de inconstitucionalidad.

Habiendo concebido una idea aproximada de lo que es la capacidad contributiva, ahora es necesario precisar las diferencias que tiene con la capacidad económica, pues a pesar de que algunos autores lleguen a confundir ambos conceptos, tienen distinto significado. Enrique Calvo Nicolau, ha explicado de manera muy clara la diferencia entre ellos: define primeramente el patrimonio como el “conjunto de bienes, derechos y obligaciones susceptibles de valuarse en dinero”. Posteriormente explica que “el haber patrimonial se compone por la cantidad en que los bienes y derechos exceden el monto de las obligaciones”, concepto con el cual se identifica plenamente el de capacidad económica. Por consiguiente, “todos los aumentos en el haber patrimonial mejoran la capacidad

---

<sup>116</sup> Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: VIII, Diciembre de 1998, Novena Época, Pleno, tesis: P. LXXIX/98, página 241.

económica de un individuo en tanto que todas las pérdidas y gastos en que incurra originan que se deteriore”.

El concepto de **capacidad económica** es un concepto netamente jurídico, que se identifica con el haber patrimonial de la persona, entendiendo esta como la cantidad en que los bienes y derechos exceden el monto de las obligaciones; sin embargo para efectos fiscales, no todos los incrementos ni todas las disminuciones en el haber patrimonial retoman en cuenta para determinar la capacidad económica de los sujetos, por lo que es la capacidad económica conforme a las reglas patrimoniales de derecho común, se torna como un símil en capacidad contributiva conforme a las reglas patrimoniales del derecho fiscal; en conclusión, para el derecho fiscal, la capacidad contributiva se identifica con lo que puede llamarse un haber patrimonial calificado.

Podemos decir que la capacidad contributiva está condicionada por la existencia de capacidad económica; sin embargo, el hecho de que un sujeto cuente con índices de capacidad económica no necesariamente implica o garantiza la existencia de capacidad contributiva en dicho sujeto, puesto que la capacidad económica efectivamente refleja un movimiento de riqueza, pero no necesariamente refleja liquidez para poder hacer frente a las obligaciones tributarias.

En otras palabras, la capacidad económica sirve de fundamento, más no presupone necesariamente la existencia de capacidad contributiva; es decir, es posible que una persona tenga capacidad económica pero no capacidad contributiva. Sin embargo, no es posible que una persona sin capacidad económica tenga capacidad contributiva.

Ante esta circunstancia debemos de diferenciar los *Principios de Capacidad Económica y Capacidad Contributiva*:

- a) **Principio de Capacidad Económica:** Es el poder que tiene el contribuyente de cumplir con sus obligaciones fiscales y que cuenta con recursos económicos para ello.
- b) **Principio de Capacidad Contributiva:** Este principio hace referencia a que, si bien es cierto, tenemos la obligación de contribuir al gasto público, también lo es que al percibir ingresos tenemos dinero pero todo éste no será destinado al pago de contribuciones, es decir, *sí tengo pero no pago todo lo que tengo*, o sea, una vez que percibamos nuestro ingreso se deben cumplir primero nuestras necesidades básicas. Y una vez cubiertas aquellas, del efectivo restante gravar sobre de ello y no sobre la totalidad del ingreso del contribuyente.

De la definición de proporcionalidad hecha por la SCJN, entendemos que la proporcionalidad consiste en que a mayor ingreso, mayor será el impuesto a pagar. Por su parte, el principio de capacidad contributiva consiste en que el contribuyente debe tener cierta potencialidad, un mínimo de liquidez para poder soportar la carga tributaria; denotando así una mayor justicia tributaria. Lo anterior significa que, son dos principios complementarios, puesto que para que haya proporcionalidad en un tributo, este debe reflejar la aptitud de los sujetos para contribuir.

Para que se de una verdadera reinterpretación tanto los legisladores como la SCJN, deberán tomar en consideración las circunstancias personales y familiares de los contribuyentes, puesto que se apuntó que del principio de capacidad económica, puede deducirse la prohibición de someter a gravamen el primer tramo de riqueza de los sujetos que necesariamente debe estar destinado a la atención de sus necesidades básicas, porque la capacidad contributiva en un estricto sentido se refiere a la posibilidad de contribuir en función de lo que se tiene, aplicando a su vez, lo que los autores denominan “principio del beneficio” constituido por la aptitud para contribuir en función de lo que se recibe.

## **4.2.2 Referencia internacional de los Principios de Proporcionalidad y Equidad**

Las decisiones de la SCJN inciden cada vez más en la definición de la política tributaria. No es así en todos los países del mundo ni lo era en México en el pasado cercano. Una decisión de la SCJN puede afectar estructuralmente la efectividad de la recaudación fiscal o, en su caso, lograr que se transfieran cientos de millones de pesos del erario a los particulares. Tenemos una SCJN muy activa en este ámbito, pero el análisis de sus decisiones evidencia la falta de consistencia y sistematización en la definición de dos principios fundamentales: proporcionalidad y equidad.

### **4.2.2.1 Estados Unidos Americanos**

Nuestro Máximo Tribunal, en materia tributaria contrasta con la actuación de la Suprema Corte de los Estados Unidos de América. El régimen político mexicano y la propia Constitución están fuertemente inspirados en la de dicho país, aunque la tradición jurídica sea muy distinta. La nuestra basada en un formalismo jurídico; la de nuestros vecinos es mucho más pragmática, en general más cuidadosa, por ponerlo en nuestros términos, del interés del Estado. En el sistema jurídico de los Estados Unidos, la Suprema Corte tiene un papel activo en dotar de sentido a las leyes. Sus decisiones van sentando precedente y limitando la actuación del Congreso, muchas veces ante el enojo de los legisladores.

Paradójicamente, en el caso que nos ocupa, la función interpretativa de la SCJN de México es más amplia que en los Estados Unidos, pues en este país la Suprema Corte se ha orientado a restringir y confinar su propia jurisdicción (el llamado *self-restraint*) en lo que atañe a las cuestiones constitucionales. La reflexión de la Suprema Corte en lo que hace a la materia tributaria, tiene su punto de partida en las facultades que la propia Constitución de los Estados Unidos de América le concede al Congreso en materia tributaria, las cuales difieren del caso

mexicano. Así, el artículo 1º, octava sección, cláusula primera de la Constitución de aquel país dispone: "El Congreso tendrá facultad: Para establecer y recaudar contribuciones, impuestos, derechos y consumos; para pagar las deudas y proveer a la defensa común y bienestar general de los Estados Unidos; pero todos los derechos, impuestos y consumos serán uniformes en todos los Estados Unidos".

Como se aprecia, a diferencia de lo que sucede en México, en el texto de la Constitución de los Estados Unidos no se hace referencia alguna al trato equitativo o proporcional en el pago de los impuestos.

La protección equitativa, definida en la enmienda 14, sección primera, no tuvo por objetivo limitar las capacidades tributarias del Estado, sino otorgarle a todos los ciudadanos mismos derechos frente a los poderes federales o locales. Esta enmienda ha sido interpretada en materia tributaria con precisión por la Suprema Corte, en los términos que se transcriben a continuación:

“En las decisiones sobre protección equitativa, esta Corte ha enfatizado que las opciones de política económica y social incorporadas en la legislación tributaria no deben ser alteradas con ligereza. Las clasificaciones legislativas que no atentan contra derechos fundamentales o discriminan por razones de clase deben mantenerse si están relacionadas racionalmente a un propósito gubernamental legítimo. En materia de imposición, aun más que en otros ámbitos, la Corte ha sostenido que las legislaturas necesariamente poseen la más amplia libertad de clasificación. Si una legislatura concluye que "el interés público se ve beneficiado" al cobrar un impuesto diferencial, "a un negocio puede no cobrarse un impuesto y al otro sí, con el fin de promover al primero o para restringir o suprimir al segundo." *Carmichael v. Southern Coal & Coke Co.*, 301 U.S. 495, 512 (1937). Una legislatura no viola los requisitos de protección equitativa al adoptar un régimen que obligue a un segmento industrial al pago de impuestos aun cuando exenta a otros

"negocios semejantes." *Steward Machine Co. v. Davis*,  
301 U.S. 548, 584 (1937)<sup>117</sup>

“En cuanto a la injerencia de la Suprema Corte en los temas políticos, el juez John Marshall sostuvo que el deber de aquélla consiste en decidir sobre los derechos de los individuos de acuerdo con los principios establecidos por los órganos políticos de la nación.

En relación a los derechos de los individuos, su opinión fue que el Poder Judicial se encuentra deslindado del gobierno y las políticas gubernamentales referidas a la sociedad civil se encuentran establecidas en leyes, las cuales deben ser incluso obedecidas por los tribunales. Marshall siempre negó la posibilidad de que la Suprema Corte pudiera inmiscuirse en las decisiones políticas determinadas por las entidades de gobierno competentes para ello”.<sup>118</sup>

En la medida que la separación de poderes ha sido más efectiva en los Estados Unidos que en México, la interpretación que la Suprema Corte de aquel país le ha dado a la legislación que define los derechos de los contribuyentes es, paradójicamente, más limitada.

En el país vecino, el Legislativo litigó para defender sus facultades y la Suprema Corte fue internalizando un papel acotado, es decir, autorrestringido en materia tributaria; fue entendiendo que no sólo se trata de tener autonomía, sino de definir con mucha claridad hasta dónde llega su ámbito de competencia y la posibilidad de invadir las decisiones de política legislativa y tributaria impuesta por el órgano al que en exclusiva compete el fijar impuestos: el Congreso.

---

<sup>117</sup> ELIZONDO Carlos y PÉREZ DE ACHA Luis Manuel, *Separación de poderes y garantías individuales: La Suprema Corte y los derechos de los contribuyentes*. Ejemplar número 13, División de Estudios Jurídicos del Centro de Investigación y Docencia Económicas (CIDE), Pág. 19, México, 2005.

<sup>118</sup> Elizondo y Pérez de Acha, refieren que esta síntesis ha sido elaborada de acuerdo con las ideas que sobre el particular son desarrolladas por *Kenneth Faulkner, Robert, The jurisprudence of John Marshall, New Jersey, Princeton University Press, 1968, pp. 66 y 67.*



#### 4.2.2.2 España

Dentro del ordenamiento jurídico de los ingresos públicos puede acotarse un sector, el de los ingresos tributarios, que son por la homogeneidad de sus normas y por su importancia dentro de la actividad financiera ha venido a constituir una rama del Derecho Financiero.

La Constitución española contempla en su artículo 31 lo siguiente<sup>119</sup>:

1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su **capacidad económica** mediante un sistema tributario justo inspirado en los **principios de igualdad y progresividad** que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.
2. El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía.
3. Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley.

El sistema tributario español esta constituido por el conjunto de tributos, que son exigidos por los distintos niveles de las Haciendas Públicas de España.

De acuerdo con lo establecido en la Constitución cabe distinguir tres subsistemas tributarios: el estatal, el autonómico y el local, mismos que haremos una brevemente referencia:

- a) Estatal: El estado y los otros entes públicos son los protagonistas de la actividad financiera, que tiene como objeto la realización de gastos públicos encaminados a satisfacer el bien común. Para realizar estos objetivos el estado necesita unos ingresos que se obtienen mayoritariamente a través de los tributos. En España el marco legal que define el sistema fiscal esta compuesto por las siguientes leyes:

---

<sup>119</sup> <http://info.juridicas.unam.mx>, Consulta el 12 de enero de 2010.

- Constitución española
  - Ley General Tributaria
  - Ley General Presupuestaria
  - Las leyes que regulan cada tributo
  - Los reglamentos que desarrollan las leyes tributarias
- b) Autonomico: El sistema de financiación y recaudación de las autonomías está regulado en la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas, también conocida como LOFCA. La Constitución impone una serie de límites en lo relativo a la facultad recaudatoria propia de las administraciones autonómicas. Habrán de respetar en todo caso la reserva de ley de los elementos esenciales del tributo, tendrán que seguir el principio de territorialidad, no podrán crear tributos aduaneros y tendrán que evitar la existencia privilegios económicos y sociales, así como respetar el principio de solidaridad con respecto al resto de autonomías. Pese a la existencia de algunos tributos propios, creados por la propia Comunidad Autónoma sobre hechos imponible no gravados por el Estado, o sobre materias no gravadas por impuestos locales (salvo autorización por ley Estatal), gran parte de la masa recaudada proviene de impuestos estatales cuya recaudación va a parar, en parte o en su totalidad, a las arcas autonómicas.
- c) Local: Las Haciendas locales tienen a su disposición un conjunto de impuestos, cuyo establecimiento puede ser obligatorio, o en algunos casos potestativos. Al igual que sucede a nivel autonómico, los municipios que sean capitales de provincia o de Comunidad Autónoma y posean más de 75.000 habitantes se benefician de la cesión de la recaudación de ciertos impuestos estatales, principalmente para compensar la concesión de exenciones en el Impuesto sobre Actividades Económicas.

Por lo que respecta a la materia tributaria, debe señalarse que la procedencia del recurso de amparo para la impugnación de dichas normas es diferente en el caso español y en el mexicano. De acuerdo con los artículos 161 y 53.2 de la Constitución española, el Tribunal Constitucional es competente para conocer del amparo únicamente por violaciones a los derechos fundamentales y a las libertades públicas. De esta forma, **se encuentra excluida la posibilidad** de impugnar por este medio violaciones al artículo 31 de la Constitución española, el cual establece tanto el deber de contribuir, como el principio de igualdad para la materia tributaria, que va íntimamente enlazada al concepto de capacidad económica y al principio de progresividad.

A diferencia de lo que ha sucedido en México, donde al pasar del tiempo la SCJN ha ido ampliando el alcance del juicio de amparo como medio de impugnación de leyes fiscales, el Tribunal Constitucional español ha buscado mantener dicha limitación, con la finalidad de impedir el abuso en la utilización del juicio de amparo para la impugnación de normas tributarias.

Resulta relevante señalar que de acuerdo con el derecho español, los particulares no se encuentran facultados para interponer dichos medios de impugnación, limitando así su capacidad para acudir de manera directa al Tribunal Constitucional para impugnar la constitucionalidad de las normas tributarias.

“Después de que en varias ocasiones el gobierno español se vio en la necesidad de devolver importantes cantidades de dinero, como resultado de la declaración de inconstitucionalidad de normas fiscales, el Tribunal Constitucional precisó que las declaraciones de inconstitucionalidad de leyes en materia tributaria no tenían que llevar a una revisión generalizada de las situaciones no prescritas de manera específica en el caso concreto, por lo que sería el propio Tribunal el que determinaría en cada caso las consecuencias particulares de sus sentencias,

lo que se ha denominado como "eficacia prospectiva" de las declaraciones de inconstitucionalidad".<sup>120</sup>

Por lo que respecta a los pronunciamientos del Tribunal Constitucional español en cuanto a la constitucionalidad o inconstitucionalidad de las leyes tributarias, se sostiene que, si bien es cierto que dicho Tribunal no aplica los principios tributarios "con la contundencia que sería deseable en estos casos", debido a limitaciones impuestas por su propia ley reguladora, su faceta como "legislador negativo" que emite resoluciones que dan como resultado la expulsión de una norma por resultar inconciliable con los mandatos constitucionales, ha sido rara vez ejercitada en el ámbito tributario. Así, los principios constitucionales tributarios han sido aplicados de *iure* por parte del Tribunal Constitucional, por lo que se refiere a sus declaraciones de inconstitucionalidad legislativa, "pero los ha olvidado *de facto*, en cuanto a la solución final y teóricamente reclamada por algunos sectores sin alcanzar los resultados que, en términos de justicia tributaria se sigue de su aplicación...".<sup>121</sup>

#### 4.2.2.3 América Latina

Los resultados en materia tributaria, ciertamente son lamentables en cuanto al papel que ha tenido la política tributaria en la región, no pueden ser atribuidos a las posibilidades que se forman al interior de estos instrumentos. El mal desempeño es consecuencia de sistemas tributarios fuertemente cargados de imposición, como también de beneficios impositivos y exoneraciones de distintos tipos de rentas que están concentradas mayoritariamente en los sectores de ingresos más elevados, así como de altos índices de evasión que benefician a los patrimonios más elevados.

---

<sup>120</sup> Ob.cit. ELIZONDO Carlos y PÉREZ DE ACHA Luis Manuel, Pág. 26.

<sup>121</sup> GALLEGO PERAGÓN, J. M., Los principios materiales de justicia tributaria, Comares, 2003, pp. 213 a 214.

Los niveles de presión tributaria de la región se encuentran muy por debajo de los países desarrollados, y eso puede estar atentando contra la capacidad de los Estados para cumplir sus obligaciones en un momento **donde las necesidades sociales no pueden hacerse esperar**. Cuando se buscan las razones de dicha diferencia, resulta relevante que el nivel de imposición general a los consumos, resulta ser muy similar entre los países de la región y los del mundo desarrollado. La diferencia entonces se encuentra en el pobre desempeño de la imposición a la renta (prácticamente cautivos) y la correspondiente a la seguridad social.

Por ello, es posible establecer una asociación entre la estructura tributaria y los índices de extrema desigualdad. Esta asociación nos sugiere que los sistemas tributarios de la región son uno de los factores que contribuyen a mantener el cuadro de distribución desigual y, por lo tanto, de la pobreza.

En América latina podemos mencionar algunas referencias constitucionales<sup>122</sup>, donde podemos observar que:

- a) **Brasil**, artículo 145, fracción III, numeral 1, de la Constitución. Siempre que fuese posible, los impuestos tendrán carácter personal y se exigirán de acuerdo con la capacidad económica del contribuyente, pudiendo la administración tributaria, en especial para conferir efectividad a estos objetivos, identificar, respetando los derechos individuales y en los términos de la ley, el patrimonio, los rendimientos y las actividades económicas del contribuyente.
- b) **Guatemala**, artículo 243 de la Constitución. El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago.
- c) **Nicaragua**, artículo 114 de la Constitución. El Sistema tributario debe tomar en consideración la distribución de la riqueza y de las rentas...

---

<sup>122</sup> Consulta en [www.fiscalia.com.mx](http://www.fiscalia.com.mx), el 19 de abril de 2008.

- d) **Paraguay**, artículo 179 de la Constitución. Todo tributo, cualquiera sea su naturaleza o denominación, será establecido exclusivamente por la ley, respondiendo a principios económicos y sociales justos, así como a políticas favorables al desarrollo nacional.
- e) **Venezuela**, artículo 223, de la Constitución. El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas según la capacidad económica del contribuyente, atendiendo al principio de la progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida del pueblo”.

En América Latina la política tributaria ha relegado el objetivo de lograr mejoras en la equidad distributiva en pro de otros propósitos, y ello se debe a que básicamente los grupos de presión han conseguido trasladar el peso de los tributos a otros sectores. La política tributaria puede influir en la estructura de la distribución de ingresos de un país, mediante la captura de fondos para ser dedicados a gastos públicos orientados a la creación y fortalecimiento del capital humano, financiando gastos en salud, educación, sanidad y otros. De esta forma la política tributaria se constituye en un factor que contribuye a mejorar el ingreso de mercado.

En ese sentido, los autores encuentran que la estructura tributaria es el factor más importante que determina este resultado, dado que los impuestos a la renta son básicamente “cautivos”, y si bien el nivel global de tributación en la región ha aumentado a lo largo de las últimas décadas, la presencia de la imposición a la renta no ha sido mayor, **mientras que el grado de desigualdad regional ha aumentado** y se observa una creciente participación de la imposición al consumo, sustentada en el fuerte crecimiento del impuesto al valor agregado. Por ello, y dado el bajo peso relativo de la imposición a la renta personal, los efectos distributivos del sistema tributario son muy reducidos.

Considero que debe ponerse el mayor esfuerzo en las políticas tendentes a consolidar y prolongar la actual situación económica. Para ello, el diseño de las

reformas debe cuidar su consistencia con las condiciones reales y evitar afectar el crecimiento de la economía y la competitividad internacional. Las políticas necesarias requieren de la consolidación de un mayor nivel de financiamiento.

Teniendo en cuenta que muchas de las economías de América Latina obtienen ingresos extraordinarios provenientes de fuentes transitorias, los sistemas tributarios deberán enfrentar el doble desafío de incrementar el nivel de recursos totales al tiempo de reemplazar parte de los ya existentes. Ello incluye esfuerzos tanto de política como de administración tributaria, por lo que el camino a transitar no es nada sencillo ni alentador.

#### **4.3 La desigualdad económica**

México es hoy un país de grandes contrastes y de niveles de pobreza y déficits en indicadores sociales, que están por arriba de lo esperado para un país con su grado de desarrollo. Asimismo, se manifiesta en condiciones, niveles y esperanzas de vida fuertemente diferenciados entre personas y grupos de población, y determina trayectorias laborales y educativas que profundizan estas distancias.

La desigualdad y la pobreza son factores de fuerte influencia en la competitividad entre regiones a nivel nacional y a nivel internacional, particularmente porque la evolución relativa de los potenciales competidores comerciales que enfrentan las regiones y los países en los mercados, marca la diferencia en la capacidad que tiene una región o país para suministrar bienes y servicios igual o más eficaz, y eficientemente que sus competidores. Es decir, la desigualdad y la pobreza y su evolución relativa impacta de manera definitiva sobre las ventajas que adquiere una región o país y que le permiten llegar a un mayor nivel de productividad, pues determinan la capacidad para alcanzar un éxito sostenido en los mercados, sin protección ni subsidios.

La desigualdad del ingreso depende de cuatro elementos:<sup>123</sup>

1. *La posesión de activos que generan ingresos: capital humano, capital físico y la tierra.* Para cuya medición se utiliza la educación formal de las personas, es decir los años de escolaridad promedio, cuya evolución a través de varias generaciones expresa el progreso educativo.
2. *Las oportunidades de cada individuo para utilizar sus activos de manera productiva.* Entendido como bienes de capital y financieros, se calcula a partir de los ingresos que obtienen las familias derivados de la renta empresarial y renta de la propiedad, que son ingresos provenientes de la posesión e inversión de activos de capital físico y financiero, y por lo tanto, dan una idea de los acervos con que cuentan los hogares.
3. *El sistema de precios con que el mercado retribuye monetariamente a cada persona por la utilización de sus activos.* La acumulación de activos generadores de ingreso ha sido más lenta en México que en otras regiones del mundo, y dichos activos se distribuyen con una desigualdad considerable al interior de los hogares del país. Esto sin duda explica ampliamente el rezago en el nivel de competitividad del país frente a sus competidores.
4. *Las transferencias y otras percepciones que se obtienen de manera independiente a la posesión de activos, es decir, que no se encuentran asociadas a un trabajo realizado o uso de un activo.* La evidencia mostrada ilustra cómo el nivel de acumulación de activos de capital físico en México, ha sido relativamente lento y, al igual que en el caso del capital humano,

---

<sup>123</sup> “Evolución de la desigualdad económica”, Biblioteca virtual de Derecho, Economía y Ciencias Sociales, consultada en <http://www.eumed.net/libros/index.htm>, el 21 de enero de 2010.



este proceso lento de acumulación ha ido acompañado por una profunda desigualdad en su distribución.

La capacidad de los individuos para utilizar sus activos (capital humano y físico) con fines productivos, constituye un factor determinante de la desigualdad económica al influir en el proceso de generación de ingresos de las personas. Los activos de capital humano pueden influir sobre la distribución del ingreso, porque la educación es un activo en sí mismo y porque el nivel de educación determina las posibilidades de ser utilizado, pues a mayor acervo del activo, mayores posibilidades de utilizarlo para generar un ingreso en el mercado laboral.

Consideramos que de los cuatro puntos analizados con anterioridad, otro factor determinante de la desigualdad es el nivel de remuneración que pueden obtener las personas como resultado del uso de sus activos, es claro que las personas que cuentan con menores dotaciones de capital humano reciben las menores retribuciones porque su acervo es menor, y porque las remuneraciones se incrementan a medida que cuentan con mayores niveles de educación. Esto les permite a su vez acumular más activos y obtener así mejores retribuciones en el mercado, lo que acrecienta la desigualdad en la distribución del ingreso.

Las desigualdades económicas y sociales existentes, evidencian estados con un alto grado de desarrollo en contraste con aquellos que presentan altos niveles de subdesarrollo. Estas desigualdades son críticas y difíciles de superar a mediano plazo.

La desigualdad en México se explica por atributos personales, relacionales y estructurales que determinan las posibilidades de las personas de capturar y retener recursos e ingresos a lo largo de su vida. Luis Reygadas<sup>124</sup> señala que, en general, los estudios sobre la desigualdad han escogido alguna de esas tres

---

<sup>124</sup> REYGADAS, Luis. "Las redes de la desigualdad: un enfoque multidimensional", en Política y Cultura No. 22, otoño de 2004, pp. 7-25.

opciones: los recursos y las capacidades de los individuos, las relaciones que se establecen entre ellos o las estructuras sociales.

Aunado a esta desigualdad que vivimos día a día, tenemos que la caída y luego el estancamiento de los recursos fiscales de la Federación, ha sido el reflejo del bajo crecimiento económico del país, pero también de la apertura comercial que se acompañó de indebidos privilegios y exenciones fiscales a determinados sectores, ello como consecuencia de una pésima administración fiscal, los ingresos tributarios no crecen y son extremadamente injustos e inequitativos, la inequidad es el rasgo por excelencia de nuestra estructura tributaria. Motivo de preocupación, es la excesiva complejidad de las leyes y ordenamientos fiscales ya que fueron hechos sin planeación y carecen de una perspectiva de mediano o largo plazo. En el actual gobierno, las decisiones fiscales se han tomado dependiendo de los problemas del momento y de los grupos de interés.

#### **4.3.1 Crecimiento económico y pobreza**

Dadas las actuales condiciones económicas que prevalecen en el país, el estancamiento en las negociaciones de la deuda externa, la constante amenaza del mercado financiero interno y el congelamiento de las inversiones tanto públicas como privadas, es ya un hecho que el tan anhelado crecimiento económico no aparecerá ni en el corto plazo, ni en las magnitudes que estima el propio gobierno del país.

Es necesario señalar, que existen fundamentalmente tres tipos de modelos económicos, desde “aquellos en los cuales la economía esta centralmente planificada, hasta aquellos otros en los cuales la economía esta abierta a las reglas del mercado, esto es el libre comercio; existen también aquellos otros mercados en los cuales se da una combinación de ambos modelos, fenómeno al cual se le denomina economía mixta. Nuestro país ha adoptado una forma de economía mixta, cuya intención es que coexistan de manera lo más

armónicamente posible, mediante una planificación de la economía, - que no es lo mismo que una economía planificada- ambos sistemas: es decir, un modelo de mercado liberal, a semejanza del que impera en los países democráticos, con un modelo o sistema identificado con los países de orientación socialista, en el que se respeten las derechos individuales, la libre expresión, la libertad de trabajo, la libertad de industria, la propiedad privada, etc.”<sup>125</sup>

Lo que es una realidad en el país, es que nuestra Constitución regula un sistema mixto de mercado, donde conviven normas de derecho público, de derecho privado y de derecho social, en donde el aspecto social tiene un peso muy importante en cuanto que el derecho económico tiene como límites los derechos humanos de las personas, los derechos laborales, los derechos del consumidor, la libre empresa, etc., pero también es real que existe una deficiencia en su adecuada tutela, así como una ausencia de acciones colectivas, por lo que ante su carencia, se evidencia el verdadero sistema económico de nuestro país, un libre mercado que utiliza el andamiaje legislativo para contradecir a la Constitución, o bien, para modificarla respondiendo no a intereses de Estado, sino de los particulares con poder económico.

Debemos entender por crecimiento económico:

“El crecimiento económico es una de las metas de toda sociedad, implica un incremento notable de los ingresos, y de la forma de vida de todos los individuos de una sociedad. Existen muchas maneras o puntos de vista desde los cuales se mide el crecimiento de una sociedad, se podría tomar como ejes de medición la inversión, las tasas de interés, el nivel de consumo, las políticas gubernamentales, o las políticas de fomento al ahorro; todas estas variables son herramientas que se utilizan para medir este crecimiento. Este

---

<sup>125</sup> LÓPEZ DÍAZ, Roberto, (Licenciado en Derecho por la Universidad Michoacán de san Nicolás de Hidalgo, Director de la Licenciatura en Derecho de la Universidad Latina de América y Presidente del Consejo Editorial de la Revista Electrónica IUS – UNLA). “El Modelo Económico Constitucional Mexicano, La Propiedad Privada y el impacto de la Globalización en nuestro marco legal y Constitucional”. Consultado en <http://www.unla.edu.mx> el 2 de septiembre de 2009.

crecimiento requiere de una medición para establecer que tan lejos o que tan cerca estamos del desarrollo.

Por lo tanto, el crecimiento económico es el aumento de la cantidad de trabajos que hay por metro cuadrado, la renta o el valor de bienes y servicios producidos por una economía. Habitualmente se mide en porcentaje de aumento del Producto Interno Bruto real, o PIB. El crecimiento económico así definido se ha considerado (históricamente) deseable, porque guarda una cierta relación con la cantidad de bienes materiales disponibles y por ende una cierta mejora del nivel de vida de las personas.

El crecimiento económico de un país se considera importante, porque está relacionado con el PIB per cápita de los individuos de un país. Puesto que uno de los factores estadísticamente correlacionados con el bienestar socio-económico de un país es la relativa abundancia de bienes económicos materiales y de otro tipo disponibles para los ciudadanos de un país, el crecimiento económico ha sido usado como una medida de la mejora de las condiciones socio-económicas de un país”.<sup>126</sup>

Una de las principales características de una economía en crisis es que se vuelve altamente especulativa. La incertidumbre y la falta de confianza en lo que pueda pasar en el país provoca que los grandes capitalistas actúen con cautela, y protegiéndose las espaldas ante cualquier salto impetuoso o desmesurado de factores económicos, políticos o sociales. Por ello, es que a pesar de que la economía ha registrado crecimiento en algunos sectores y ramas productivas y a pesar de que la renegociación de la deuda pareció tranquilizar los ánimos de los empresarios y aún más, a pesar de que la política económica beneficia con mucho a estos, en tanto que al mismo tiempo coincide con sus propios planteamientos de lo que se debe hacer en el gobierno. Muy a pesar de esto, no hay confianza, no hay certidumbre. Los empresarios, mejor que nadie, saben que la economía se encuentra muy débil y por tanto muy vulnerable y que el proyecto gubernamental

---

<sup>126</sup> GONZÁLEZ DE JESÚS, Rogelio. “Crecimiento económico, análisis de tendencia en México 1970-2005”, Biblioteca virtual de Derecho, Economía y Ciencias Sociales, consultada en <http://www.eumed.net/libros/index.htm>, el 21 de enero de 2010.

no ha dejado satisfechas a las grandes mayorías de la población y la inquietud social aumenta.

La cuestión política impera sobre el aspecto económico y hace huir a los capitales. Más cuando la oposición avanza y cobra fuertes posiciones, gana espacios. Y no porque los gane, sino porque ni el gobierno ni su partido tienen aún la madurez suficiente para aceptar esta nueva correlación de fuerza, y su reacción es siempre al rechazo violento al desconocimiento, a la descalificación sistemática, que es precisamente lo que crea los conflictos políticos.

Puedo afirmar lo preocupante para los empresarios no es que la oposición (en este caso la izquierda) gane elecciones, sino que dichos triunfos provocan una inestabilidad política en tanto existe un fuerte factor de resistencia por parte del gobierno y su partido. Los empresarios saben que los triunfos de la izquierda pueden llevarlos a un replanteamiento de las reglas del juego y al acatamiento estricto de ellas, pero nunca a su exclusión del juego.

La transición política, pacífica, es condición necesaria para una estabilización y reactivación económica firme y sana, tan necesaria (por compararlo con algo) como el control inflacionario. Desafortunadamente quien impide la transición política, pacífica y por tanto crea incertidumbre, provoca desconfianza, es el propio gobierno, quien aún no entiende que el país exige no sólo una modernización económica, sino también una modernización de su sistema político. Y que si pretende imponer su proyecto económico "modernizador" no podrá seguir usando ni esquemas de control político obsoleto, caduco y premoderno, ni relaciones de prepotencia y bloqueo sistemático sin diálogo, con la oposición, como vía para imponer su voluntad. El gobierno deberá aprender a gobernar por consenso y contrapesos. Lo contrario cancelará su proyecto económico por la vía de la hemorragia de divisas y algo más

En este sentido, podríamos decir, que en tanto no se haga un apuntalamiento a la política social desde el punto de vista del derecho, no con marchas, mítines, tomas de oficinas, etc., nuestra Constitución estará sentando las bases de un Estado que no corresponde a la realidad. Al Estado le ha hecho falta asumir su nueva función de lograr el equilibrio entre los agentes económicos.

Es evidente que al no existir crecimiento económico, el desarrollo económico es también inexistente, la desigualdad social se ha profundizado con la larga recesión de las últimas cuatro décadas; en este sentido la política social en nuestro país ha ido de fracaso en fracaso, manteniendo hasta el día de hoy los mismo retos: atender el rezago histórico de municipios y regiones, resarcir la desigualdad social generada por los estilos de desarrollo anteriores, recuperar el terreno perdido por la recesión y la depresión económicas en la transición al nuevo modelo que algunos estudiosos llaman neoliberal.

Es importante que ante el nulo crecimiento económico que se puede originar en nuestro país, o bien, que sus beneficios estén concentrados en “pocas manos”, no podemos dejar de observar un problema que nos concierne a todos, me refiero a la pobreza, la cual no es sólo carencia de los bienes y servicios necesarios para vivir, como son los alimentos, el agua, la vivienda o el vestuario, es también, la falta de capacidades y oportunidades para cambiar estas condiciones. La buena salud y longevidad; una educación adecuada; el acceso a la tierra, al crédito y otros recursos productivos; comunidades y familias sólidas; la ausencia de discriminación, abuso y violencia, así como la justicia, son elementos que están ausentes de la vida de los pobres.

Es imprescindible proteger la cultura local y regional, permitiendo su crecimiento y adaptando sus cambios a las necesidades nacionales, para esto es necesario reducir las desigualdades regionales, por medio de una adecuada política de redistribución que estimule la estabilidad económica de las regiones y salvaguarde los empleos existentes, para crear otros nuevos por medio del

crecimiento de la economía, ya que ningún desarrollo regional puede realizarse independientemente del desarrollo del país.

En México, la Secretaría de Desarrollo Social considera que 54% de los mexicanos vive en pobreza de patrimonio, lo que indica que vive con menos de 4 dólares diarios, mientras que el 32% lo hace con menos de 2.5 dólares, y 24% con menos de 2. Bajo esta perspectiva, los Estados de mayor pobreza en el país son Chiapas, Guerrero, Oaxaca, Tabasco y Durango, y en ellos se concentran altos porcentajes de población indígena.<sup>127</sup>

La pobreza se encuentra directamente relacionada con la capacidad para generar fuentes de empleo, y el potencial de desarrollo basado en educación, profesionales, técnicos e investigación que dotan a una región de medios para la creación de productos y servicios comercializables e infraestructura que permita a la región relacionarse económica y laboralmente con otros sectores. Sin embargo, en México, la desigual distribución de la riqueza ha concentrado los ingresos del comercio en ciertos sectores como los que se dedican específicamente a la exportación de bienes y servicios, descuidando a otros como el sector agrícola del que depende en gran medida el desarrollo de estos estados del país.

Aunque se han hecho esfuerzos por atacar a la pobreza, el problema de raíz radica en la forma en que se encuentran estructurados los centros económicos, dentro de las zonas urbanas los cuales en países como el nuestro giran alrededor del sector manufacturero y de materias primas, y aunque los estados de mayor pobreza en México son productores importantes de ellas, los bajos salarios y la poca o nula inversión pública y privada en esas regiones origina la migración de los individuos a las zonas industriales y urbanas.

---

<sup>127</sup> <http://www.explorandomexico.com.mx>. Consulta el 20 de enero de 2010.

La formulación de una política social debe establecer un conjunto de instituciones sociales y estatales con la finalidad de redistribuir los recursos para evitar la sobreexplotación de la fuerza de trabajo, la concentración del ingreso y los rezagos sociales. Pero esto, al mismo tiempo, permite llevar a acabo un proceso de reducción de los costos de reproducción de la fuerza de trabajo con un impacto positivo sobre los niveles de ganancia de las empresas capitalistas.

La nueva política social neoliberal surge en el marco de una política económica empobrecedora y depredadora cuyo objetivo es la conformación de un modelo económico industrial-exportador.

Es indudable que el modelo económico en el cual se desarrolla nuestro país ha sido generador de profundas desigualdades sociales y de un agudo deterioro del nivel de bienestar de la sociedad. De igual modo su política social ha sido incapaz de frenar el deterioro y coadyuvar al mejoramiento material de la población. Y resulta de enorme importancia resaltar que justamente es en esta etapa en que aparece una irónica relación directa entre el empeoramiento de la calidad de vida y la reducción de la cobertura, el alcance, los recursos, las prioridades, el peso y papel en el desarrollo del país.

#### **4.3.2 ¿El aumento y/o creación de impuestos constituye una solución para reactivar la economía mexicana?**

Desde hace varios años existe una discusión sobre la creación y/o aumento de ciertos impuestos, justificando el Gobierno Federal, una mejor recaudación y aplicación de los mismos, es un tema que año con año genera gran incertidumbre, basta con mencionar que en agosto de 2009, el Gobierno Federal a través del entonces Secretario de Hacienda Agustín Carstens anunciaba que incluirá en el Presupuesto de Egresos de 2010 una serie de nuevos impuestos para compensar



la caída en los ingresos petroleros<sup>128</sup>, que el año próximo (2010) provocará un "boquete" en las finanzas públicas de unos 23.076 millones de dólares, por una menor producción de crudo: "El futuro nos alcanzó. Siempre habíamos tenido en mente la posibilidad de que los ingresos petroleros iban a agotarse, y ahora estamos enfrentando una manifestación muy clara al respecto"; "El gasto será menor al observado en 2008, por lo que será clave proteger los programas esenciales y buscar una mayor eficiencia y calidad en los servicios públicos"<sup>129</sup>, afirmó durante su comparecencia en el Congreso.

Asimismo, el martes 8 de septiembre de 2009 el mensaje a los Medios de Comunicación del Presidente Calderón referente a la presentación del Paquete Económico 2010, destacaba lo siguiente:

*"...Dentro de unas horas, y en cumplimiento a lo dispuesto por el Artículo 74 de la Constitución General de la República, enviaré a la Cámara de Diputados del Honorable Congreso de la Unión, el Paquete Económico 2010, que incluye la Iniciativa de Ley de Ingresos, el Proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación y los criterios generales de política económica correspondientes al Ejercicio Fiscal 2010, para su análisis, discusión y, en su caso, aprobación.*

*El Paquete Económico considera la gravedad de las circunstancias que enfrentamos; en particular, el necesario fortalecimiento de las finanzas públicas, los cambios sustanciales que, a mi juicio, requiere México para recuperar el paso en la senda del desarrollo humano sustentable. Y en particular, se trata de un Paquete Económico centrado en la prioridad de abatir los niveles de pobreza extrema en el país. Es un presupuesto orientado al combate a la pobreza en México.*

*Tal como lo expresé hace unos días, es hora de cambiar y cambiar a fondo. Hoy refrendo mi convicción de emprender un cambio sustancial con los costos y los riesgos de diversa naturaleza que ello implica.*

*Lo he dicho y lo reitero, hoy tenemos que cambiar, no sólo porque es lo mejor, sino también porque ya no quedan otras alternativas; porque el tiempo y los recursos se nos agotan.*

*No podremos erradicar la pobreza extrema, garantizar el acceso a la salud y a la educación de calidad a todos los mexicanos si no contamos con finanzas públicas sólidas, con recursos públicos debidamente aplicados y escrupulosamente ejercidos.*

*Los recursos petroleros se han comenzado a agotar y la crisis económica ha afectado los ingresos del Estado.*

---

<sup>128</sup> Las autoridades en materia fiscal estiman que México, cuyos ingresos públicos dependen en un 40% de la producción petrolera, dejará de producir el próximo año unos 800.000 barriles de crudo diarios, lo que implicará dejar de percibir alrededor de 300.000 millones de pesos (23.076 millones de dólares).

<sup>129</sup> Consulta en <http://dinero.prodigy.msn.com/articulo.aspx?cp-documentid=21128150>, el 11 de agosto de 2009.

## Análisis de los Principios Constitucionales de Proporcionalidad y Equidad, su impacto económico, político y social en México

---

*Es por eso que hoy proponemos al Poder Legislativo un Paquete Económico que incluye una reforma a fondo de la Administración Pública, un reforzamiento sustancial del gasto social y el orientado al combate a la pobreza, específicamente; y una serie de reformas indispensables para el crecimiento económico, la competitividad y la generación de empleos en el país...*

*Habremos de hacer más con menos, para canalizar los recursos de todos los mexicanos a atender las verdaderas prioridades de la gente. Haremos también una serie de ajustes y propuestas en dependencias y entidades del Gobierno, a fin de hacerlas más eficientes, fusionando alguna y transformando otras.*

*La crisis económica, la disminución de los ingresos petroleros por la reducción de la producción de petróleo que ha tenido el país, por la baja de los precios, también por la baja en la recaudación debido a la crisis que sufrimos en 2009, hacen necesario un esfuerzo adicional para fortalecer las finanzas del Estado.*

*Por eso, estamos proponiendo una serie de cambios en materia fiscal, los cuales serán detallados por la Secretaría de Hacienda, una vez que sean presentados a la consideración del Honorable Poder Legislativo.*

*Debe quedar claro que cualquier ingreso adicional que obtenga el Estado deberá destinarse a las necesidades esenciales de la gente.*

*A pesar de las difíciles condiciones económicas que estamos viviendo, a pesar de la necesidad de ajustar el gasto público y las finanzas, no podemos claudicar en nuestra meta de combatir la pobreza extrema y de mitigar los efectos de las crisis en los más pobres...*

*Estoy convencido que debemos todos contribuir para el combate a la pobreza, y eso es en esencia lo que estoy proponiendo en materia fiscal y en materia presupuestal.*

*Las medidas propuestas al Congreso generarían ingresos para ayudar a los mexicanos más pobres, que han visto afectado su bienestar por la crisis alimentaria y económica.*

*En suma, tomando en cuenta el ahorro derivado del esfuerzo de la austeridad de la Administración Pública Federal, y los recursos obtenidos con los cambios en materia fiscal, se generarán durante 2010 recursos adicionales por más de 180 mil millones de pesos, lo cual equivale a 1.4 del Producto Interno Bruto del país.*

*De aprobarse las medidas que aquí se proponen estaremos en posibilidad de activar una política audaz en el combate a la pobreza, una política que apoye directa y verdaderamente a las familias más necesitadas...*

*...Queremos garantizar que los apoyos del Gobierno lleguen hasta las personas que lo necesitan, quienes carecen de sustento diario.*

*Sin embargo, amigas y amigos, estas acciones, por sí solas, no bastan. Para que las familias puedan auténticamente salir de la pobreza, debemos profundizar y ampliar las reformas que nuestra economía necesita.*

*Por eso, en los criterios generales de política económica, he listado las acciones y reformas necesarias para generar más empleos, y crecer más rápidamente en la economía nacional...*

*...La compleja situación que hoy vive México no deja espacio para las dudas o el inmovilismo, tampoco para el cálculo político o la división partidista.*

*Los problemas que enfrenta el país nos exigen pasar de la lógica de los cambios posibles a la lógica de los cambios de fondo, de los cambios necesarios...*

*...Sigamos trabajando juntos para conducir a México al futuro; un futuro distinto y mejor, que anhelamos para nosotros pero, especialmente, para las generaciones por venir...*<sup>130</sup>

En dicho mensaje se hace mención que para transformar a México y enfrentar la “gravedad de las circunstancias”, Calderón presentó cuatro acciones, que en resumen son:

1. La desaparición de tres secretarías: Turismo, que será absorbida por Economía; la de Reforma Agraria, cuyas funciones se dividirán entre Desarrollo Social y Agricultura, y la desaparición de la Función Pública, la cual se transformará en una contraloría dependiente de la Presidencia de la República.
2. La segunda medida incluye la reducción de salarios a los altos mandos y el congelamiento de sueldos.
3. Se recortarán recursos a embajadas y delegaciones federales en los estados.
4. Disminuirán los viáticos, los gastos de representación, consultorías y asesorías.

El mensaje anterior, bien puede calificarse como “romántico”, pero no obedece a la realidad que vivimos, y como dice el refrán “sobre advertencia no hay engaño”, ejemplo de ello es el Impuesto al Valor Agregado, que como sabemos para el año 2010 aumentó de un 15% a un 16%; el Presidente de la Comisión de Hacienda, Mario Becerra Ponoroba consideró que el incremento de impuestos es competitivo: "Ante la necesidad imperiosa del Gobierno Federal de tener mayores recursos para afrontar la crisis y la posición respetable de no aprobar el impuesto de dos por ciento al consumo, esta alza es un paso correcto que nos permitirá salvaguardar las finanzas públicas del Estado".<sup>131</sup>

---

<sup>130</sup> Mensaje a los Medios de Comunicación del Presidente Calderón referente a la presentación del Paquete Económico 2010, Consulta en <http://www.presidencia.gob.mx/prensa/?contenido=48183>, el 9 de septiembre de 2009.

<sup>131</sup> Con 22 votos a favor, 9 en contra del PRD y PT, y una abstención, la comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados dio luz verde al dictamen por el que se incrementa de 15 a 16% el Impuesto al Valor Agregado (IVA) aplicable a 2010. Consulta en “El Universal”, Ciudad de México, 20 de octubre de 2009.

Como lo apuntamos en su oportunidad, el interés político-particular está por encima de las necesidades de la población, asimismo, cabe señalar que la bancada del PRI en la Cámara de Diputados aprobó aumentar el IVA en 2010 a una tasa de 16%, con el argumento de que el Gobierno Federal tiene hundido al país y necesitado de ingresos:

Después de una reunión privada de siete horas, 124 priístas, de 237, dieron luz verde al aumento del impuesto al consumo, para darle al gobierno del presidente Felipe Calderón ingresos adicionales por 116 mil millones de pesos. En tanto, el IVA a 16% significará recursos por 27 mil millones de pesos.

La propuesta del PRI incluye un impuesto especial en telecomunicaciones de 3% “sin incluir servicios de telefonía móvil”, según lo dicho por el coordinador priístas en la Cámara de Diputados, Francisco Rojas.

En cuestión de Impuestos Especiales para la Producción y Servicios (IEPS), los priístas ajustaron la propuesta presidencial para gravar la cerveza con una tasa de 26.5% en 2010. A este paquete se suman las pretensiones del gobierno para incrementar la tasa del Impuesto Sobre la Renta de 28 a 30%, y el Impuesto a los Depósitos en Efectivo de 2 a 3% aplicables a ingresos mensuales de 15 mil y ya no de 25 mil pesos como fue este año.

La bancada priísta etiquetará los recursos que ingresen por el adicional 1% al IVA en proyectos de inversión y no “en programas asistencialistas”, según explicó Francisco Rojas. Al cierre de esta edición, la propuesta se analizaba en la Comisión de Hacienda en San Lázaro para que hoy se vote en el pleno; el PRD manifestó su rechazo sólo a 16% en IVA, mientras que el PAN dijo sí a todo mediante Hacienda. El argumento real de los diputados es la necesidad de más recursos económicos para sus 19 gobernadores, pero hacia afuera, el PRI justificó que sólo dijeron sí a la supuesta nueva propuesta de Hacienda.<sup>132</sup>

---

<sup>132</sup> Consulta en <http://www.eluniversal.com.mx/noticias.html>, el 20 de octubre de 2009. Existieron algunos diputados que consideraron que el incremento es un impuesto dañino a las finanzas públicas y, por ello, votaron en contra, entre ellos los dos tamaulipecos Carlos Flores Rico y Felipe Solís Acero, la diputada por Nuevo León Cristina Díaz, la morelense Rosalina Mazari, y el sonorenses Miguel Ernesto Pompa.

La nueva medida podemos considerarla desproporcional e inequitativa, ante la crisis que envuelve a nuestro país, ya que para implantar la creación y/o aumento de impuestos no se puede perder de vista aspectos tan fundamentales para una sociedad, como son el económico y el social.

Sobre el particular Emilio Margáin, nos comenta:

“Cuando se aumenta un impuesto existente sólo se piensa o se calcula el incremento que el rendimiento del mismo se obtendrá, pero no se analizan los efectos económicos que esa acción traerá consigo. Cuántas veces el mayor impuesto se vuelve en contra del fisco, al provocar aumento de precios y por ende pérdida de valor adquisitivo de la moneda, lo que trae consigo que el aumento en la recaudación no producirá los rendimientos que de ella se esperan”<sup>133</sup>

Recordemos la idea de que conocer la forma de obtener ingresos por parte de un gobierno nos dice mucho sobre la relación entre éste y la sociedad, pues ilustra qué sectores sociales y bajo qué condiciones lo financian mayoritariamente, la principal fuente de ingresos del gobierno mexicano son los impuestos. Por lo anterior, el aumento de impuestos, no ayudaría en lo absoluto a las familias más necesitadas, ya que al pensar en las personas que se encuentran involucradas en este aumento es ir a dos puntos totalmente opuestos: por un lado tenemos a quienes no cuentan con una capacidad económica suficiente y por el otro, tenemos aquellas que sí pueden pagar porque cuentan con una mayor capacidad contributiva, pero es a los primeros a quienes les afectaría considerablemente el aumento de los impuestos.

Habrá que recordar y dejar asentado que el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal establece los principios de proporcionalidad y equidad 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

---

<sup>133</sup> MARGÁIN MANAUTOU, Emilio. *Nociones de Política Fiscal*, Ed. Porrúa. México D.F., 1998, Pág. 110.

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.

Si bien es cierto que los principios constitucionales en estudio, no se encuentran dentro del capítulo de las Garantías Individuales, también lo es que la lesión de éstos, en razón de que un impuesto sea ruinoso o exorbitante constituye en sí mismo una violación a aquéllas, esta idea la apoyamos en los siguientes criterios jurisprudenciales:

**IMPUESTOS. PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS. FACULTADES DE LA SUPREMA CORTE.** El Poder Judicial si está capacitado para revisar los Decretos o actos del Poder Legislativo, en cada caso especial, cuando aparezca que el impuesto es exorbitante y ruinoso, o que el Legislativo se haya excedido en sus facultades constitucionales. **Aun cuando el artículo 31 de la Constitución, que establece los requisitos de proporcionalidad y equidad del impuesto, como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión de este derecho si es una violación de garantías,** por lo que si se demanda ante el Poder Judicial el amparo contra una Ley que establezca un impuesto exorbitante o ruinoso, no puede negarse la protección federal diciendo que el Poder Judicial no es el capacitado para remediar dicha violación, y que el remedio contra ella se encuentra en el sufragio popular, pues en tal caso se haría nugatoria la fracción I del artículo 103 de la Constitución, y la misma razón podría invocarse para negar todos los amparos que se enderezarán contra leyes o actos del Poder Legislativo.<sup>134</sup>

**IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS.** Si se reclama que la proporcionalidad y equidad de los impuestos, deben ser calificados por la autoridad que los acuerda, tiene aplicación el precedente número 543 que aparece en la página 1004 del Apéndice al Semanario Judicial de la Federación, que dice lo que sigue: "Aunque la jurisprudencia sentada por la Suprema Corte, en ejecutorias anteriores, establecía que la falta de proporcionalidad y

---

<sup>134</sup> Amparo en revisión 2742/57. Inmuebles Continental, S.A. 2 de mayo de 1961. Mayoría de 14 votos. Ponente: Agapito Pozo. Disidente: Octavio Mendoza González. Sexta Época, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo: XLVII, Primera Parte, Página: 38

equidad del impuesto no puede remediarse por medio del juicio de amparo, es conveniente modificar dicha jurisprudencia, estableciendo que sí está el Poder Judicial capacitado para revisar los decretos o actos del Poder Legislativo, en algún caso especial, cuando aparezca que el impuesto sea exorbitante y ruinoso, o que el Legislativo se haya excedido en sus facultades constitucionales. **Aún cuando el artículo 31 de la Constitución, que establece los requisitos de proporcionalidad y equidad del impuesto como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión de este derecho sí es una violación de garantías...**<sup>135</sup>

Los anteriores criterios, nos revelan que es prioritario que nuestra Carta Fundamental, señale los lineamientos de la Política Tributaria a seguir, sobre todo en lo referente a los derechos de los contribuyentes respecto a los principios de proporcionalidad y equidad, los principios de capacidad económica y contributiva, la distribución de la riqueza, así como las políticas favorables al desarrollo nacional y que haya elevación del nivel de vida de la población. Nuestro gobierno debe basarse en la realidad en la cual viven sus gobernados, mismos que sufren problemas muy graves en ámbitos como lo son el desempleo, la salud, la educación, la pobreza extrema, etc.; aunado a ellos los problemas del entorno internacional que afectan directamente a nuestro país, y no compararnos con las grandes potencias mundiales cuya economía es muy superior a la nuestra, es decir, nos debemos ubicar en nuestra realidad.

Pero la simple lógica nos da a entender que en un país empobrecido como el nuestro, son las clases con menos ingresos y cuya capacidad contributiva es casi nula, los que mayor alimentación, medicamentos y atención médica requieren, por ello, es impostergable la urgencia de que nuestros legisladores a través de las leyes fiscales reconozcan la realidad y abandonen las prácticas tramposas de inventar verdades por decreto y construir analogías por capricho de la leyes, y de convertir al error casi inevitable que nace de reglas complicadas e incomprensibles, en fuente de recaudación. El Estado debe proveer un marco

---

<sup>135</sup> Sexta Época, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Tomo: XLV, Primera Parte, Página: 155

jurídico claro y equitativo de sistemas tributarios y financieros que permitan reactivar las actividades productivas y abrir la inversión pública no presupuestal, combinando los esfuerzos de la población con los de gobierno.

Además de los factores económicos que inciden en la fragilidad del sistema tributario mexicano, ésta también obedece a la concentración del ingreso y a la naturaleza del régimen político, caracterizado por privilegios, baja legitimidad de la autoridad, ausencia de administración profesionalizada y estable, y centralización del ingreso y del gasto, lo que debilitó la capacidad nacional de recaudar. En general la transición hacia un régimen democrático puede alterar las condiciones de carácter estructural que impiden una mayor recaudación. Sin embargo, en el caso de México la forma como se está llevando a cabo este proceso, no garantiza que se aumente la capacidad tributaria del gobierno mexicano en el corto plazo.

Ya hemos sido testigos de que la fórmula “mayores impuestos” genera un desmesurado aumento de precios y, aunque el consumo es inevitablemente necesario, sino tenemos con qué pagar no sería posible consumir y por ende, la recaudación que en teoría sería mayor, su efecto final es contrario al planeado inicialmente. En nuestro país, el sistema de impuestos es muy sofisticado y ha sido continuamente modificado. Si bien la mayor parte de las reglas impositivas están diseñadas para no interferir en la asignación de los factores, existen diversos estudios que sugieren que nuestro sistema continúa afectando su distribución.

Existen compromisos por parte del gobierno que se convierten en demandas de la población como lo son mayor seguridad, mejor infraestructura, educación y salud, los cuales representan un fuerte y enorme gasto y no hay manera de hacer frente a todos estos compromisos sólo con disminuciones de partidas de gasto público. Estos son algunos de los puntos sobre los cuales el actual gobierno se funda para justificar el aumento y creaciones de impuestos, en especial, sí es verdad que las demandas de la población son muchas y también



son varios los compromisos que se tienen que cumplir; ésta no es la solución más viable. Se requiere un sistema impositivo simple para liberar recursos que se usen en labores productivas.

Pero en una sociedad donde los procesos son cada vez más complejos, y cuando el sistema tributario se utiliza también para propósitos distintos a generar ingresos, es poco realista esperar que el sistema sea simple. Además, la simplificación de las leyes tributarias es políticamente difícil, la consecuencia es que la complejidad de las leyes fiscales se deriva del proceso político, donde el beneficio sólo es para unos cuantos.

#### **4.3.3 Panorama general para una mejor recaudación**

Han transcurrido muchos años para intentar estabilizar la situación económica-social, así como la de los gobiernos modifiquen las leyes tributarias para disponer de recursos, construir obras y prestar servicios a la sociedad, procurando así una mejor distribución de la riqueza. El sistema tributario de nuestro país es más que un conjunto de disposiciones fiscales; es parte de nuestra historia, de nuestras costumbres, de la idiosincrasia misma de los mexicanos.

Cada vez son más los estados que ejercen sus facultades para cobrar impuestos, y en el largo plazo estas fuentes de recaudación podrían contribuir a reducir la alta dependencia que tienen de los recursos federales.

Marcela Andrade, analista de deuda de estados de la calificadora *Fitch Ratings*, asegura que las entidades sí buscan nuevos ingresos propios, pero no se han visto reflejados en los ingresos totales porque los gobiernos locales reciben más recursos por otras vías, incluyendo los provenientes por los ingresos petroleros. "A nivel nacional hay un rezago que no todo debe resolver la

Federación. La mayor parte de los recursos que reciben los estados provienen de la Federación, con 94%", expone la especialista.<sup>136</sup>

Otros impuestos que cobran los estados son por arrendamiento y enajenación de inmuebles, prestación de servicios profesionales y actividades profesionales. El impuesto sobre la nómina está autorizado desde hace varios años pero algunos estados decidieron postergar su aplicación por motivos políticos, opinaron especialistas. La mayoría de las entidades están haciendo un esfuerzo importante para recaudar sus ingresos propios al margen del proceso político, porque ya están convencidos que el mayor costo político no significa no recaudar, sino dejar de hacer lo que les corresponde, lo anterior lo explica David Colmenares, titular de Unidad de Coordinación con Entidades Federativas de Hacienda (2006), comenta que con la incorporación de Querétaro, Aguascalientes, Guanajuato y Colima en 2005, prácticamente todos los estados introdujeron el impuesto sobre nóminas.

Por otro lado, Armando Arteaga King, secretario de Finanzas de Baja California, dice que antes de pensar en nuevos tributos hay que recaudar con eficiencia lo que ya se tiene: *"El secreto está en que los estados mejoren la fiscalización y tengan una excelente coordinación con empresarios para capacitar y facilitar la vida al contribuyente. Además de dar incentivos"*. Nicolás Castañeda Tejada, secretario de Finanzas de Zacatecas, dijo que para atender las necesidades y programas prioritarios, los estados buscan nuevas fórmulas para generar recursos. Según información de Hacienda, desde 2005, 18 entidades administran el ISR e IVA, lo cual les generó 557 millones de pesos adicionales.<sup>137</sup>

Aunque no existe un consenso sobre las características específicas de una mejor recaudación, existen lineamientos generales que pueden favorecer su buen funcionamiento:

---

<sup>136</sup> ARTEAGA, José Manuel, "Aumenta la recaudación estatal de impuestos", consultado en "El Universal" ([www.eluniversal.com.mx](http://www.eluniversal.com.mx)) el 23 de mayo de 2006.

<sup>137</sup> idem.

1. Interferir lo menos posible en la eficiente asignación de los recursos; es decir, no es deseable que estimule la producción de un bien en el cual el país no sea competitivo, en detrimento de otro en el que sí lo sea.
2. Tener una administración sencilla y relativamente barata.
3. Ser flexible, para responder fácilmente a los cambios en las circunstancias económicas, políticas y sociales.
4. Cumplir con los principios de equidad (trato igual a los iguales) y proporcionalidad (atender a la capacidad contributiva), es decir, debe ser un sistema progresivo.
5. Mostrar transparencia, de forma tal que haya una clara vinculación con el gasto, con el fin de que cada individuo sepa hacia dónde se dirigen sus contribuciones, qué tipo de servicios está financiando, etc.

En particular en nuestro país, el sistema de impuestos es muy confuso y ha sido continuamente modificado. Si bien la mayor parte de las reglas impositivas está diseñada para no interferir en la asignación de los factores, existen diversos estudios que sugieren que nuestro sistema continúa afectando la distribución de la riqueza. Si las leyes sobre la materia observan los principios de generalidad, de igualdad, de capacidad contributiva y económica, con un profundo y humano sentido de justicia, la carga fiscal será menos pesada para los contribuyentes.

#### **4.4 La crisis económica y el impacto real**

La economía de los países desarrollados, notablemente la estadounidense, se deteriora a un ritmo más rápido de lo esperado, esto afecta seriamente a las economías que, como la mexicana, dependen altamente de la de EU. Por ello, México no ha escapado a la crisis económica mundial, la contracción de la

industria manufacturera internacional y el colapso de la actividad comercial, de manera notable en Estados Unidos. Analistas económicos esperan que para este año (2010) exista una recuperación gradual.

La crisis económica afecta a unos países más que a otros, pero golpea, y duro, a todos ellos. Continuamente los diversos organismos internacionales (Fondo Monetario Internacional, Banco Mundial, Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, Comisión Económica para América Latina y el Caribe) y los ministerios de economía de los diversos países ajustan, a la baja, sus pronósticos de evolución económica.

Se han venido instrumentando acciones encaminadas a defender la planta productiva y el empleo de las economías; se actúa en materia tributaria para "aligerar" el peso de los impuestos sobre las personas y las empresas; se ponen en marcha programas para proteger a los grupos de la sociedad más vulnerables; se acuerdan programas entre obreros y empresas para preservar las fuentes de empleo y ajustar la producción, y se llevan a la práctica ambiciosos programas de infraestructura, de apoyo a la industria de la construcción y rescates a empresas clave en la economía mexicana, pero los resultados no son alentadores para quienes no alcanzan dichos beneficios.

Sobre el particular Carlos Tello<sup>138</sup> opina lo siguiente:

"En México se sigue insistiendo en que la participación del Estado en la economía debe ser mínima, no activa. De hecho, la política económica puesta en práctica por el gobierno se ha reducido a mantener, por encima de cualquier otro objetivo, el equilibrio de las finanzas públicas y una política monetaria, crediticia y de tipo de cambio, que se califica "como prudente", pero que sólo busca la estabilidad de los precios internos..."

---

<sup>138</sup> El autor fue secretario de Programación y Presupuesto (1976-77), "Reflexiones sobre la crisis económica", el texto fue publicado originalmente por la revista "Este País. Tendencias y opiniones" en su edición de enero de 2009 como parte de la serie "La crisis: testimonios y perspectivas".

...se tiene una política social de carácter residual. La cuestión del desarrollo social, de la justicia social, no está en el centro de la política económica. Por el contrario, con frecuencia programas y metas en materia social se ajustan a la baja en función de consideraciones de estabilidad macroeconómica.

Y ello, a pesar de que una enorme proporción de la población económicamente activa continúa sin tener acceso a los recursos y oportunidades para encauzar su esfuerzo en actividades productivas, de creciente valor agregado. Más de la mitad de la población que trabaja lo hace en la informalidad, en condiciones particularmente precarias.

Se tiene un sistema educativo insuficiente y deficiente; los servicios de seguridad social y de atención a la salud alcanzan tan sólo a un poco más de la mitad de la población; la vivienda es insuficiente y precaria; existe desnutrición y obesidad de un alto porcentaje de la población. No se ve ni al empleo formal, ni a los salarios como fórmulas eficientes de expansión del mercado interno y de la economía.

Si, en efecto, éstas son las circunstancias que limitan y condicionan la expansión de la economía mexicana, una política de reactivación y expansión debe tomarlas en consideración y estar orientada a superarlas”.

Continuamos viendo la concentración de la riqueza y del ingreso en determinados sectores, lo que trae como consecuencia que no exista una cohesión social. Nuestro Gobierno Federal no parece estar a la altura de las circunstancias, es decir, no se observa su liderazgo, ni se ve profundidad en el análisis que realiza a corto y largo plazo. Se empeña en seguir a la zaga y a remolque de los acontecimientos y de las políticas que se ponen en práctica en otros países, es cierto que México no desató la crisis, pero también lo es que nos afecta día con día de manera importante.

#### **4.4.1 ¿Qué podemos hacer ante la crisis económica?**

México enfrenta una grave situación económica, basta con mencionar que la población en México ha tenido en últimas fechas, que sacrificar el consumo de los bienes y servicios que no le resulten “estrictamente necesarios” con el fin de poder

mantener su patrón de vida, en el mejor de los casos, ya que como hemos señalado, el impuesto al consumo tiene una mayor repercusión en la población de menores recursos, los cuales destinan una gran cantidad de dinero para solventar sus actividades.

La incapacidad estructural para generar empleo que afecta a México desde hace lustros, se ha visto agravada por la crisis económica mundial, así como por el hecho de que el país no cuenta con sistemas públicos de protección al desempleo que puedan servir como estabilizadores automáticos en momentos de crisis económica, las afectaciones de ésta origina de forma severa, una crisis de empleo y, por tanto, de ingresos y de bienestar para las familias.

Lo anterior, trae como consecuencia la pérdida de beneficios salariales y de seguridad social, que han sido exacerbados por la crisis global, mismos que no se recuperarán en el corto plazo. Parte de la débil estructura del empleo de calidad, está fundada por el déficit en la generación de empleos formales que existe en el país. De acuerdo con especialistas, México tiene un rezago en la creación de empleos formales importante, pues idealmente debería agregar más de un millón de plazas formales por año. Por ello, debe pensarse en tener mayor flexibilidad laboral, pero sin dejar de lado la seguridad de los empleados.

Por otro lado, la implementación de nuevos impuestos por parte del Gobierno Federal, lo hace cuando la población en nuestro país, esta viviendo situaciones muy graves en la llamada “economía familiar”, estamos de lleno en la crisis y la respuesta del Gobierno Federal ha sido insuficiente. Parece no darse cuenta de la magnitud del desastre que ya se vive, y que lo peor aun está por venir.

Quizá lo plasmado en los párrafos anteriores, podría calificarse como un “descontento ciudadano”, pero no lo es, especialistas y en particular, el premio Nobel de Economía 2001, Joseph Stiglitz afirmó que el desempeño de México en

el manejo de la crisis ha sido uno de los peores en el mundo y, en cambio, países como Australia y Brasil fueron los que mejor la enfrentaron, ya que tuvieron una reacción gubernamental "muy fuerte", así como un reglamento bancario que hizo que su sistema financiero soportara las dificultades:

“Las estadísticas de crecimiento han sido muy débiles y pesimistas para este país; la combinación de una recuperación muy débil para Estados Unidos y una política fiscal que no estimule la economía mexicana es preocupante”.

Una de las causas de la crisis global fue la inadecuada regulación de los bancos, y México vivió una dificultad similar provocando que el desarrollo fuera lento, ya que no tuvo la capacidad de financiar a las pequeñas y medianas empresas para involucrarse en el comercio internacional. Para minimizar los efectos negativos, la inversión en tecnología, educación e infraestructura ayudará a estimular el desarrollo y crecimiento de la economía a corto y largo plazos.

**Sobre el impacto del aumento de los gravámenes, como el Impuesto al Valor Agregado (IVA) o el Impuesto Sobre la Renta (ISR), que entrarán en vigor en 2010, dijo que será muy negativo en la economía.**

La posición de México ante la crisis es inusual, no tiene muy fuerte estímulo, es relativamente débil el estímulo, calificó el investigador de la Universidad de Columbia en un evento organizado por Grupo Mexicana y Grupo Posadas. En contraste, países como Australia, que fue el primero del mundo desarrollado en salir de la recesión, aplicó "fuertes" medidas a través de un paquete de estímulos "bien definido", destacó el Nobel<sup>139</sup>

Es así como el premio Nobel, consideró que nuestro país requiere inversiones amplias, no sólo en infraestructura, sino en tecnología, educación, incluso programas de bienestar que mejoren las oportunidades de vida de los ciudadanos. Para Stiglitz, es imprescindible que las exportaciones mexicanas encuentren otro nicho de mercado distinto a Estados Unidos, donde uno de cada seis ciudadanos carece de un trabajo de tiempo completo y por lo tanto, existe un pesimismo general sobre la fuerza de su recuperación. También enfatizó que el gobierno mexicano debe manejar con cuidado los aspectos fiscales, porque de lo

---

<sup>139</sup> Consultado en el periódico "La Jornada" el jueves 19 de noviembre de 2009, Pág. 24.

contrario pueden traducirse en un mayor retraso de la recuperación económica. "Deben tener cuidado, porque tasar los alimentos, por ejemplo, con el impuesto al valor agregado (IVA), tendría un efecto muy negativo para la economía.

Como es sabido por todos, "la verdad duele", y no pasó más de veinticuatro horas para que salieran a la luz pública la "replica" por parte del Gobierno Federal, corriendo a cargo del entonces Secretario de Desarrollo Social, Ernesto Cordero, hoy día, Secretario de Hacienda:

"...el Nobel de Economía afirmará que el desempeño de México en el manejo de la crisis ha sido uno de los peores del mundo, el secretario de Desarrollo Social expresó: "No conoce (Stiglitz) la realidad de las finanzas públicas mexicanas, creo que es mejor que se ponga a leer un poquito más de México..."

...El revertimiento (sic) de la pobreza dependerá de que exista crecimiento económico en México", dijo. Al aludir a la decisión de los diputados de no ampliar los recursos para programas antipobreza como Oportunidades, Cordero Arroyo señaló: *La ampliación de presupuesto era precisamente para revertir el incremento en la pobreza que hubo en el último año, lamentablemente no fue el incremento en esa cantidad, en esa proporción, pero bueno, de todas maneras haremos nuestro mejor esfuerzo para que rindan los recursos y lleguemos a un mayor número de familias.* Consultado si no podrá revertirse entonces la pobreza, señaló que dependerá del crecimiento económico..."<sup>140</sup>

Como se puede observar, los altos funcionarios de nuestro gobierno, parecería ser que viven en una realidad económica, política y social alternativa, ya que al negar que la problemática no se está acrecentando y que las medidas tomadas para una posible "solución", no rinden los frutos que la población en general espera, no queriendo decir con ello, que se origine una "dependencia total del Estado", ya que esto también sería un error muy grave.

La crisis económica nacional no es resultado sólo de un desajuste de los mercados internacionales, debe entenderse como el mayor y más cruel síntoma de un sistema económico construido implícitamente para la desigualdad. En

---

<sup>140</sup> Consulta en [http://www.cronica.com.mx/nota.php?id\\_nota=470399](http://www.cronica.com.mx/nota.php?id_nota=470399), el 20 de noviembre de 2009.



consecuencia, no se puede plantear como salida de la crisis solamente corregir o mejorar lo que hoy se tiene o lo que se percibe que no funciona adecuadamente, sino revisar sus causas.

La recuperación del Estado como actor fundamental de la política social y garante de los derechos sociales, el combate a la pobreza y la reducción de la desigualdad, deben ser los ejes de una amplia reforma social, que deberá convocar a los diversos sectores para enfrentar la compleja agenda de los riesgos sociales emergentes. Se necesitan cambios institucionales, de modelo, pero sobre todo, de políticas. Sin una estrategia integral de desarrollo será muy difícil lograr avances trascendentes.

En sentido estricto, no hay una auténtica política social, sino un conjunto de programas superpuestos y apartados, para construirla es fundamental recuperar como columna vertebral, la noción de derechos sociales exigibles y la construcción de las garantías que permitan a toda la población acceder a ellos.

Asumir la emergencia económica y social constituye el punto de partida, para el diseño de una estrategia destinada a responder a un objetivo central cuya realización plena debe ubicarse en el mediano y largo plazos, pero cuyo cumplimiento debe empezar a materializarse de inmediato: el establecimiento de un sistema de bienestar basado en derechos económicos y sociales exigibles, de alcance universal, sin descuidar la atención de los grupos más vulnerables de la sociedad, también directamente afectados por la crisis y sus secuelas:

“Un primer paso en esta dirección puede ser la constitución de mediaciones de deliberación y cooperación de actores sociales y gobiernos, que le den legitimidad robusta a la política económica y social, incluyendo la monetaria, la financiera y la fiscal. Esas instancias de mediación podrían articularse en torno a un Consejo Económico y Social participativo y de opinión obligada, previa y a lo largo de los procesos legislativo y de toma de decisiones, que pudiese concretar el diálogo amplio sin el cual es difícil que puedan abordarse las tareas urgentes frente a la emergencia y las

estratégicamente decisivas para cambiar el curso del desarrollo nacional”.<sup>141</sup>

México tiene que hacerse cargo y responder a la estructura socioeconómica del país: altos niveles de pobreza y elevada concentración de los ingresos, para corregirla a través del uso responsable de los dineros públicos en la aplicación de políticas públicas, mediante esquemas de transparencia y rendición de cuentas, por ejemplo, el gobierno debe proporcionar más y mejores servicios a la población, como son educación, servicios de salud, seguridad pública, empleos, etc.

Si se pone la debida atención, dedicación y cooperación se podría desarrollar un genuino Estado de bienestar, los pilares de dicho Estado deben ser el acceso a la educación y a la salud, que además de mitigar los efectos negativos de la crisis sobre los individuos y sus familias, actúe como un estabilizador automático que contribuye, precisamente, a suavizar los procesos de contracción de la demanda y caída de la producción y del empleo.

Lamentablemente para ello, se requiere de la movilización de enormes capacidades políticas que impliquen afectar muchos elementos que pueden ser considerados como privilegios alcanzados por ciertos grupos.

Todo ello será necesario para sacar al país de la crisis económica en la que se encuentra y se encontrará en, por lo menos, el próximo año; para encauzar el crecimiento de la economía mexicana en los años venideros, sacarla del mediocre crecimiento que la ha caracterizado en los últimos tiempos, reducir la pobreza en que se encuentran millones de mexicanos y atemperar las enormes desigualdades en el ingreso y entre las regiones.

---

<sup>141</sup> ANGUIANO ROCH, Eugenio, *et.al*, “México frente a la crisis: Hacia un nuevo curso de desarrollo”, UNAM, septiembre de 2009, Pág. 21.

#### 4.4.2 El impacto en la economía familiar

Las familias ya sentimos la caída del empleo y de sus salarios reales, sobre todo las personas que ganan dos o menos salarios mínimos, pues el precio de los alimentos, el transporte y la vivienda han subido por encima del promedio. Ya hay menor disponibilidad de crédito a la vivienda y la cartera vencida del crédito al consumo crece. Las empresas ven que disminuyen sus ventas. Tienen poca liquidez y el crédito es escaso y cada vez más caro, salvo el optimismo del Gobierno Federal, cualquier indicador de la actividad económica y social va a la baja.

Ya hemos dejado claro que la población mexicana enfrenta una severa vulnerabilidad económica, que hace peligrar buena parte del acervo familiar construido durante décadas de trabajo y esfuerzo, consecuencia ello, de la duración de la crisis y el desempleo, factores que se han incrementado considerablemente, así como la caída del consumo y el aumento de impuestos.

El patrimonio de las familias se encuentra en franco riesgo y, después de años de olvido, la familia es hoy uno de los ejes centrales de la agenda política. No por nada en el año próximo pasado (2009), se firmó el denominado “Acuerdo Nacional a favor de la Economía Familiar y el Empleo”<sup>142</sup>, señalando el Señor Presidente de la República en el mensaje dirigido a la Nación iniciado el año 2009, lo siguiente:

*“...Amigas y amigos:*

*Sé bien que la coyuntura es fuerte, es difícil, es retadora, pero puedes tener la seguridad de que unidos los mexicanos vamos a*

---

<sup>142</sup> Para mayor referencia se puede consultar el contenido del Acuerdo de referencia en <http://www.presidencia.gob.mx>. Cabe destacar que en su punto primero señala que: El Acuerdo Nacional en Favor de la Economía Familiar y el Empleo es la suma de voluntades del Poder Ejecutivo Federal, de los titulares de los poderes ejecutivos de las entidades federativas, del Poder Legislativo Federal, así como de las organizaciones empresariales, obreras y agropecuarias del país, que al suscribirlo expresan su compromiso por privilegiar, en el marco de sus atribuciones, los recursos, acciones, programas y decisiones encaminadas a proteger el empleo y apoyar el ingreso de las familias mexicanas a la luz de los efectos de la actual crisis mundial.

*superar los efectos en México de esta difícil situación mundial y saldremos adelante.*

*El Acuerdo en favor de la Economía Familiar y el Empleo es un paso firme que nos permite sumar esfuerzos para que juntos logremos sacar adelante a nuestras familias y logremos sacar adelante a nuestro querido México.*

*Esto es un momento histórico en que todos demostraremos nuestro amor a México trabajando por él.*

*Por eso, los invito a que en este 2009 hagamos de cada reto y de cada problema una oportunidad para transformar al país, para cambiar lo que está mal y para mejorar lo que estamos haciendo bien; para dejar atrás miedos y prejuicios y mirar con mayor confianza al futuro.*

*Jalando parejo y trabajando unidos haremos de 2009 un buen año para México.*

*Les agradezco mucho su atención y les reitero mi más sincera felicitación para el año que comienza.*

*Muchas gracias.  
Felipe Calderón Hinojosa”*

En el Acuerdo en comento, consta de 25 acciones concretas, en ellas el Gobierno Federal se comprometió a utilizar todos los instrumentos a su alcance para proteger y atender a las familias mexicanas, trabajando en cinco pilares básicos: Apoyo al empleo y a los trabajadores, **apoyo a la economía familiar**, apoyo de la competitividad y a las PYMES, inversión en infraestructura para la competitividad y el empleo y gasto público transparente, eficiente y con oportunidad. Trataremos en este espacio solo el segundo de los mencionados:

*“Apoyo a las Familias Mexicanas*

*El Poder Ejecutivo Federal se compromete a incorporar las siguientes medidas **para reducir el gasto de las familias en energéticos y ampliar así su ingreso disponible:***

- 1. Se congelan los precios de las gasolineras en todo el país;*
- 2. Se reduce el precio del gas LP en 10 por ciento, manteniéndose en ese nivel por el resto del año.*

*Estas medidas amplían el ingreso disponible de las familias y las empresas por un monto de 45 mil 400 millones de pesos, que podrán ahorrar o destinar a la adquisición de otros bienes. Las familias y las empresas se beneficiarán de la reducción de la inflación que resultará de las medidas descritas.*

3. *Otorgar 750 millones de pesos en apoyos directos y de financiamiento para que las familias de escasos recursos puedan sustituir sus aparatos electrodomésticos viejos por artículos nuevos más eficientes en su consumo de energía.*

*Para ello, se establecerá un programa que permita pagar hasta el 50 por ciento del costo de adquisición de los aparatos nuevos. Asimismo, se formará un fondo de garantía para ampliar y abaratar el crédito a los beneficiarios. A través de este programa se podrán efectuar cuando menos 300 mil acciones, con lo que además de beneficiar a ese mismo número de familias de escasos recursos, se estimulará a la industria electrodoméstica nacional;*

4. *Aumentar los apoyos crediticios para la adquisición de vivienda popular. El financiamiento del INFONAVIT y el FOVISSSTE se incrementará en 28 por ciento, alcanzando 181 mil millones de pesos. Por su parte, el financiamiento de la Sociedad Hipotecaria Federal se incrementará en 39 por ciento, equivalente a 60 mil millones de pesos.*

*Así, este año a través de los programas de vivienda del Gobierno Federal se otorgarán créditos para la adquisición de 600 mil viviendas y para el mejoramiento de 211 mil más.*

*Para apoyar a las familias de menores ingresos en la adquisición y mejora de su casa, el Gobierno Federal destinará este año cerca de 7 mil 400 millones de pesos en subsidios”.<sup>143</sup>*

El apoyo en el tópico que nos ocupa, no fue en ninguna medida una forma permanente de “auxilio” a la economía familiar, sino temporal, inclusive estas medidas dejaron de tener vigencia en el mes de diciembre de ese mismo año. Se debe asumir que el propósito de cualquier sistema de recuperación estaría en encontrar el régimen más equitativo para las diferentes unidades contribuyentes de manera permanente y progresiva, reconociendo en lo posible, las circunstancias específicas de cada núcleo familiar, al sería el caso de las familias numerosas, familias con integrantes discapacitados, viudos, divorciados, familias

---

<sup>143</sup> Consulta en <http://www.presidencia.gob.mx>, el 27 de enero de 2010.

en las cuales los ingresos provengan del trabajo de uno de ellos, de dos o más o de ingresos del capital.

Como podemos observar, la familia en la actualidad, es uno de los objetivos principales de las políticas de actuación pública y uno de los temas con mayor protagonismo en el campo de la investigación académica y estudios de opinión de diversas instituciones, ya que constituye el núcleo básico de solidaridad entre generaciones y ejerce un papel protector de sus miembros (niños, jóvenes y ancianos), y es el centro de la mayoría de las decisiones económicas en cuanto al consumo, el ahorro, la inversión, la oferta de trabajo. Todas estas circunstancias, generan nuevas necesidades que se materializan en una mayor demanda de bienes y servicios públicos exigiendo cambios o impulsando medidas concretas de política familiar.

La economía de las familias mexicanas es casi inmanejable para aquellas que poseen “casi todo”, porque existen casos donde ambos “jefes de familia”, trabajan ya sea uno o dos turnos, pero el dinero no alcanza porque se tienen que cubrir los gastos inevitables, conformados por una variedad de productos y servicios: alimentos, obra social, medicamentos, servicios, rentas, impuestos, etc., y un plus de consumismo opcional. El progresar, crecer, ya no hablamos de “ahorro familiar”, son términos pasados de moda para las familias de México de clase baja/media, o como quieran denominarlos. Tener hijos e intentar beneficiarlos con una buena calidad de vida más un detalle que alegre sus vidas una vez al mes, quizá sea lo único que podemos alcanzar por el momento.

En mayor o menor grado, la zozobra causada por la prolongada crisis económica está impactando las relaciones familiares en muchos hogares. De no tomarse precauciones, es decir, las familias que están atravesando por dificultades financieras, tienden a enfrentar una serie de eventos que irremediablemente impactan de manera negativa a sus integrantes, el bienestar emocional de la familia empeora a medida que se deterioran las relaciones entre

padres, como está ocurriendo en muchas familias como consecuencia de la inestabilidad económica que ha elevado las tasas de desempleo en todo el país.

Atendiendo a esto, el sostenimiento de los hijos menores se ha acrecentado considerablemente. El aumento de los gastos ocasionados por este incremento ha tenido consecuencias graves para la economía de todas las familias y se ha traducido en situaciones de pobreza para aquéllas con los niveles de renta más bajos. Las prestaciones monetarias representan un reconocimiento por parte de la sociedad de la carga financiera que representa mantener una familia. Supone una compensación por la labor y el esfuerzo que realizan las personas con responsabilidades familiares y también una garantía de que la escasez de medios económicos de determinadas unidades familiares no afecte a las posibilidades de desarrollo de los menores. Aunado a esto, un verdadero problema social que repercute notablemente es la fragmentación social e inseguridad pública, se encuentra el creciente número de jóvenes mexicanos en exclusión del sistema escolar y del empleo. Más de siete millones de jóvenes mexicanos viven en una situación anómala, de ausencia de expectativas, de carencia de integración social, que puede estar haciendo que actividades ligadas a la delincuencia, como salida extrema, se estén asentando como opciones que incluso pueden verse legítimas a los ojos de quienes no tienen otra puerta de acceso al consumo, a la afirmación personal ni a la autoestima o al reconocimiento externo.

Por otra parte, y dado que la reducción de la desigualdad ha sido lenta y claramente insuficiente para revertir las condiciones sociales de los hogares más pobres, resulta de importancia consolidar un auténtico sistema nacional de seguridad social, como medida de protección y apoyo a la familias, ya que lamentablemente la condición laboral es la que ha ido definiendo el acceso a la seguridad social en nuestro país. Ha sido creado un conjunto de sistemas públicos de seguridad social para necesidades de grupos específicos, con soluciones parciales.

En este contexto no podemos ver a la familia como un elemento ajeno a la crisis económica. De hecho es en el seno familiar donde se resienten más las consecuencias del estrés y la desesperación que cargan dentro de sí los padres y las madres de familia cuando ven los recibos a pagar mes a mes, las deudas que se contrajeron con anticipación y que habrá que liquidar, medicinas, comidas, escuelas, mantenimiento, etc.

Las estadísticas afirman que los niveles de desempleo han provocado que el presupuesto familiar de los hogares promedio carezca de la capacidad aun para cubrir las necesidades primarias, lo cual es preocupante.

#### **4.5 El porvenir de un Garantismo económico, político y social**

El panorama descrito de lo que hoy vive México en materia de derechos y garantías no es alentador. En la medida que no se le dé sustancia a la democracia, en esa medida continuará la percepción ciudadana de que la alternancia política sólo ha servido para seguir beneficiando principalmente a determinados grupos políticos y económicos en detrimento de los intereses de la mayoría.

No sólo basta generar ideas; es urgente incidir en la realidad; no esperar a que los políticos encuentren las respuestas que no han querido o no han podido hallar. Cada quien, dentro de su ámbito, es mucho lo que puede aportar. Sólo basta decisión y mucha imaginación, porque bien lo mencionó Ferrajoli:

“La palabra garantismo es nueva en el léxico jurídico. Fue introducida en Italia en los años 70 en el ámbito del Derecho penal. Sin embargo, creo que puede extenderse a todo el sistema de garantías de los derechos fundamentales. En este sentido, el garantismo es sinónimo de Estado constitucional de Derecho.



El garantismo, en mi opinión, es un paradigma de carácter general, en el sentido que procura un sistema de límites y vínculos no sólo respecto del poder judicial sino de todos los demás poderes. Es claro que la corrupción política equivale a la violación de la ley por parte de los poderes públicos. En este sentido, supone una ruptura del paradigma del Estado de Derecho, que exige la sujeción de los poderes a la ley, como también del sistema democrático, ya que la corrupción significa un doble Estado y, como fenómeno estructural, comporta la lesión de todos los principios democráticos: la publicidad, la transparencia, la responsabilidad, la visibilidad del poder. Por lo tanto, la corrupción, la ilegalidad del poder en general, violan el principio mismo del Estado de Derecho y de la democracia.

...Por lo tanto, el garantismo, al ser una teoría general, no puede entenderse como la limitación exclusiva de la jurisdicción, como si los poderes políticos y económicos no estuvieran sujetos a límites que representen una garantía para los ciudadanos”<sup>144</sup>

Dentro del marco político institucional existe una lucha cotidiana entre el Poder y Democracia en los sistemas políticos democráticos, el Dr. Miguel Covían Andrade nos menciona que un sistema político se entiende como:

“un conjunto de elementos de orden ideológico, institucional y sociológico interrelacionados e interdependientes en mayor o menor grado, que confluyen en los procesos de formación y ejercicio del poder en un país determinado...”

... el sistema político es descripción estructural-constitucional y funcionamiento objetivo-real, de donde su análisis incluye forzosamente al régimen político y a las variables que determina su dinámica, señaladamente de los partidos políticos y el sistema electoral, los primeros en calidad de actores principales de la trama y el segundo representando el guión que debe observarse a lo largo de la obra. Esto sin olvidar otros elementos importantes ya mencionados, como la participación ciudadana en los procesos de conformación y ejercicio del poder, jurídicamente, regulada, o expresada en forma no institucionalizada (grupos de presión, organizaciones no gubernamentales, élites políticas.

Todos estos elementos integran un sistema político moderno, determinando su naturaleza y funcionamiento con base en una

---

<sup>144</sup> PISARELLO, Gerardo y SURIANO, Ramón, Entrevista a Luigi Ferrajoli, Universidad Complutense de Madrid, ISONOMÍA No. 9, Octubre 1998, pp. 187-191.

serie de procesos en los que unos y otros componentes se interrelacionan y se condicionan recíprocamente. ”<sup>145</sup>

Asimismo, el Dr. Covían Andrade hace la acotación de que cualquiera que sea el modelo de expresión normativa que se elija, los Estados democráticos modernos presentan dos características comunes en cuanto al tratamiento constitucional de la idea de Democracia:

1. En todos los casos, estamos frente a una noción o concepto expreso o implícito de Democracia social. Inclusive en las ocasiones en que la Democracia no es objeto de este calificativo, su carácter constitucionalmente social es incontestable, si se toma en cuenta la inclusión en el modelo de Estado, de principios y valores como la igualdad y de derechos sociales diversos, que no solamente “complementan” a las tradicionales garantías individuales, sino que bajo ciertos supuestos y en determinadas circunstancias, las limitan, condicionan su ejercicio y se sitúan en una posición preferencial frente a ellas.
2. Al ser definido el Estado como una democracia social, la estructura y funcionamiento del régimen político quedan insertos en un marco constitucional referencial, el cual predetermina la génesis y el ejercicio del poder, pero sobre todo su finalidad u objetivo.

En este orden de ideas, el Dr. Jorge Sánchez Azcona, refiere que la democracia, desde el punto de vista teórico, “implica el reconocimiento de un conjunto de instituciones y de normas jurídicas que reglamentan y limitan el acceso y el ejercicio del poder, sobre todo el derecho de cada persona para participar, de acuerdo con ciertos requisitos jurídicos, en el escenario político. A través de este sistema se busca construir un dique a lo que de otro modo sería aplastante dominación descarnada, basada –principalmente en las sociedades

---

<sup>145</sup> COVÍAN ANDRADE, Miguel. El sistema político mexicano democracia y cambio estructura, Centro de Estudios de Ingeniería Política y Constitucional A.C., Segunda Edición, México D.F., 2001. Págs. 64-65.

modernas- en los intereses económicos predominantes. La democracia es un juego permanente de intereses encontrados: por un lado los que representan el llamado bien común, expresión del deseo por resolver las necesidades comunitarias, y por otro, los intereses específicos de los grupos minoritarios que detentan el poder económico y que no necesariamente coinciden con aquél”.<sup>146</sup>

Es de rescatar el apunte del Dr. Sánchez Azcona, al hacer referencia de la obra de Umberto Cerroni, intitulada “Las reglas y valores de la democracia”, mencionando las llamadas “reglas del juego” dentro de una democracia, mismas que me permitiré transcribir:

1. *Regla de consenso.* Todo puede hacerse si se obtiene el consenso del pueblo; nada puede hacerse si no existe este consenso.
2. *Regla de la competencia.* Para construir el consenso, pueden y deben confrontarse libremente, entre sí, todas las opiniones.
3. *Regla de la mayoría.* Para calcular el consenso, se cuentan las cabezas sin romperlas y la mayoría hará ley.
4. *Regla de la minoría.* Si se obtiene la mayoría y se está en minoría, no por eso queda fuera de la ciudad, sino que, por el contrario, puede llegar a ser, como decía el liberal inglés, la cabeza de la oposición y tener una función fundamental, que es la de criticar a la mayoría y prepararse a combatirla en la próxima confrontación. Ésta es, pues también la *regla de la alternancia*, la posibilidad para todos de dirigir el país.
5. *Regla de control.* La democracia que se rige por esta constante confrontación entre mayoría y minoría, es un poder controlado o, al menos, controlable.
6. *Regla de la legalidad.* Es el equivalente de la exclusión de la violencia: no sólo tenemos que fundar las leyes del consenso, sino que la misma lucha para el consenso debe fundarse en la ley y, por ello, en la legalidad.

---

<sup>146</sup> SÁNCHEZ AZCONA, Jorge. *Ética y Poder*, Editorial Porrúa, México, 2005, Pág. 45.

7. *Regla de la responsabilidad.* En efecto, todas estas reglas funcionan si los hombres son responsables, si comprenden que la importancia de estas reglas consiste precisamente en estar todas juntas, en constituir un sistema que permita reproducir la democracia y sus diferentes reglas, sin ponerlas en peligro.

Sabemos que en una sociedad “políticamente democrática”, existe un poder, mismo que debe cubrir dos requisitos esenciales como lo son la legalidad y la legitimidad, por lo que retomando el trabajo del Dr. Miguel Covían, nos dice que la democracia pierde su fundamento o esencia, que es la legitimidad, convirtiéndose gradualmente en su propia negación, es decir, una “democracia sin ciudadanos”,

La legitimidad es la esencia de la democracia y el control del poder es el único medio para preservarla, sin anular la viabilidad práctica, ni fijar obstáculos insalvables para su ejercicio. La democracia política aunque sea “legal” puede ser ilegítima –comenta el Dr. Andrade-, ello como consecuencia del alejamiento entre gobernante y gobernados, es decir, que por medio del control democrático se reduce esa distancia, la cual no se disminuye con voluntad política para la interlocución entre detentadores y destinatarios del poder, sino primordialmente por la legitimación de los actos de aquéllos.

La lucha para equilibrar y dignificar al poder a través del desarrollo de una cultura democrática, debe apoyarse en la educación, aspecto que se ha dejado aun lado, como ejemplo de lo mencionado, citaré el Boletín<sup>147</sup> emitido por la Universidad Nacional Autónoma de México en el que los Consejeros Universitarios rechazan la reducción presupuestal 2009 a las Instituciones de Educación Superior, en el que se mencionó lo siguiente:

---

<sup>147</sup> El texto fue suscrito por más de 210 consejeros universitarios, propietarios y suplentes de facultades, escuelas, centros, institutos, colegios de Ciencias y Humanidades, programas de posgrado. Ciudad Universitaria, Boletín UNAM-DGCS-531 de fecha 7 de septiembre de 2009.

*“Los consejeros universitarios de la UNAM, particularmente los integrantes de la Comisión de Presupuestos, rechazaron de manera absoluta, la reducción del Presupuesto 2009 a las instituciones de educación superior en nuestro país, y en especial de esta casa de estudios, que fue aprobado por la Cámara de Diputados y después, por el Consejo Universitario, máximo órgano de la Universidad. En un documento, los universitarios manifestaron su total respaldo y solidaridad con la Rectoría en su defensa del presupuesto.*

*Además, solicitaron a los diputados federales integrantes de la LXI Legislatura, que la educación superior obtenga una asignación presupuestal suficiente en 2010, que permita fortalecer sus actividades de enseñanza, investigación y difusión de la cultura.*

*También, demandaron que, por su carácter estratégico para el país, la educación pública sea considerada con la más alta prioridad y que, en ese sentido, pueda contar con presupuestos multianuales. En un comunicado dirigido a la Cámara de Diputados, a los secretarios de Educación Pública y de Hacienda y Crédito Público, a la comunidad universitaria y a la sociedad mexicana, sostuvieron que apoyar a la educación es apostar por un mejor futuro para el país”.*

La idea anterior, se encuentra basada, desde mi punto de vista, en la incorporación de un marco ético en el orden jurídico, que reconozca como fundamento de la sociedad los valores de justicia, libertad e igualdad.

En nuestro país ante la perspectiva de una “modernidad”, el modelo económico que ha sido marcado es “neoliberal”, impuesto por las decisiones políticas autoritarias, por lo que un funcionamiento de un marco educativo ético no tiene prioridad para las estructuras políticas-económicas. En una sociedad como la nuestra donde el factor determinante es incentivar al “privilegiado” y al “triunfador”, mismos que debemos entender a aquellos que obtienen por medios lícitos y/o ilícitos, los mayores recursos económico y políticos a su alcance, se puede visualizar una actitud de “hipocresía social”, donde el sentido ético, de tal vez ejercer un poder, “brilla por su gran obscuridad”.

La economía y la política que se viven en nuestra “herida sociedad”, responde a un concepto de lo que puede ser el hombre, es decir, tan fuertes y a la vez tan débiles ante la ambición de poder, que en muchas ocasiones va de la

mano con el poder económico de la clase política. Lo anterior, constituye una motivación dominante y primaria que guía al ser humano en su actuar diario, y de acuerdo con esta idea, los gobiernos, deben responder con una normatividad social que la canalice. Como los gobiernos están formados por una “minoría” que controla la propiedad y los recursos económicos, políticos y educativos, están aliados a los intereses particulares de los grupos hegemónicos internacionales, nos obligan a internalizar, como si fuera decisión propia.

Pero habrá que destacar que en la realidad, el mayor groso de la población, constituye meramente un sueño el llegar a esos escenarios, pues las posibilidades reales de alcanzar el éxito económico son mínimas, dado que las minorías que controlan el poder son cada vez más hegemónicas y no permiten el acceso a la élite a quien ni esté dispuesto a seguir sus reglas. De esta manera la sociedad en general está dirigida y manipulada para ir detrás de un espejismo.

## CONCLUSIONES

- PRIMERA:** Conforme las relaciones entre los grupos sociales se volvieron más complejas, las prácticas contributivas fueron incapaces de abarcar la cada vez más enredada realidad social, lo que originó el surgimiento y desarrollo de un criterio tributario, mismo que enfrentó nuevas situaciones generadas por las transformaciones producidas en el contexto económico, político y social. Testigo ha sido la propia historia de la complejidad de un sistema tributario, ésta ocasionaba no sólo un sin número de molestias a los contribuyentes, sino que también los inducía muy constantemente al error, generándose grandes pérdidas recaudatorias, dejando de percibir el erario considerables ingresos.
- SEGUNDA:** En la evolución que ha tenido la fracción IV del artículo 31 Constitucional, se puede observar que los criterios sobre los principios de proporcionalidad y equidad han tratado de adaptarse a los diferentes momentos sociales y políticos, sin que a la fecha exista uno que marque la diferencia o constituya un común denominador. La falta de metodología y técnica de interpretación constitucional en la materia tributaria es evidente, porque no existen bases o criterios que permitan establecer parámetros claros, pese a que se han realizado distintas interpretaciones de estos principios, que exigen efectos congruentes con los cambios en el sistema jurídico y democrático del país.
- TERCERA:** El Estado para poder llevar a cabo satisfactoriamente las actividades que le son propias, requiere de manera imprescindible de un sustento económico, el cual proviene por lo general de los gobernados. Asimismo, la Constitución reconoce una serie de

derechos fundamentales para los contribuyentes, denominados en el mundo jurídico como Garantías Individuales de Justicia Fiscal, estas garantías se encuentran consagradas en el artículo 31, fracción IV, conformando un marco protector, ello con una base fundamental del Derecho Tributario constituido por el principio de constitucionalidad, haciendo referencia de que no basta con que la relación jurídico-tributaria se rija por lo que previa y expresamente determine la ley aplicable, sino que esta ley debe encontrarse además fundada en los correspondientes preceptos constitucionales, o al menos, debe evitar el contradecirlos.

**CUARTA:** Las características de todo sistema constitucional-tributario debe poseer una administración sencilla, ya que si es compleja, ello implicará demasiados controles, lo que resultaría muy costosa y complicada la tarea del contribuyente. Hoy día podemos observar que nuestro sistema deja a un lado los principios de proporcionalidad y equidad, originando una nula adaptación a los cambios de las circunstancias económicas, políticas y sociales. La falta de rendición de cuentas por parte de los gobernantes ha dificultado que conozcamos concretamente en qué se usan estos recursos, asimismo, para lograr una vigilancia social de éstos, es necesario que el gobierno sea más transparente en su asignación y aplicación.

**QUINTA:** El común denominador de las garantías es que han sido previstas a sabiendas de que su falta daría lugar a un menoscabo del derecho que, en cada caso, constituye su objeto. No podemos dejar a un lado la dignidad humana, al saber y estar conscientes de que existen desigualdades dentro de una sociedad, éstas no deben considerarse como obstáculos para hablar de una "igualdad de derecho" y no se nos discrimine como personas. Es necesario que nuestro gobierno



garantice la armonía de sus gobernados, dicha armonía debe basarse en el respeto a la dignidad, igualdad, el no discriminar y un trato equitativo, ya que si uno de estos factores es deteriorado, se perdería la identidad de cada uno de nosotros, trayendo como consecuencia un verdadero desequilibrio en la sociedad, afectando gravemente a la convivencia social.

**SEXTA:** Ha sido errónea la actuación del Estado mexicano respecto al sistema tributario, ya que existe una insuficiencia para satisfacer las desigualdades sociales y económicas, a la vez de existir una necesidad de revisar los alcances de la legalidad, todo ello con la finalidad de proyectar un modelo garantista a nivel global, en virtud de la decadencia del concepto de soberanía, que necesariamente impacta en los ambientes económico, político y social.

**SÉPTIMA:** La proporcionalidad y equidad que deben cumplir las leyes tributarias, 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 relación con la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, el segundo consiste en que éstos reciban un trato igual. No es pertinente afirmar que existe una tesis o jurisprudencia que pueda tener la "fórmula" que pudiera solucionar las diversas problemáticas que a este respecto existan o surjan, así también, es indispensable una revaloración de los criterios sobre la proporcionalidad y equidad, considerando la capacidad contributiva y económica del contribuyente, logrando con ello, una interpretación sistemática de las normas constitucionales en concatenación con las tributarias acordes a la realidad de nuestro país.

**OCTAVA:** Es indudable que el modelo económico en el cual se desarrolla nuestro país ha sido generador de profundas desigualdades sociales y de un agudo deterioro del nivel de bienestar de la sociedad. De igual modo su política social ha sido incapaz de frenar el deterioro y coadyuvar al mejoramiento material de la población, por ello, la formulación de una política social, debe establecer un conjunto de instituciones sociales y estatales con la finalidad de redistribuir los recursos para evitar la sobreexplotación de la fuerza de trabajo, la concentración del ingreso y los rezagos sociales.

**NOVENA:** No existe una auténtica política social, sino un conjunto de programas superpuestos y apartados, para construirla es fundamental recuperar como columna vertebral, la noción de derechos sociales exigibles y la construcción de las garantías que permitan a toda la población acceder a ellos, dando la pauta para originar un genuino estado de bienestar, impulsado por derechos económicos y sociales exigibles de alcance universal, que además de mitigar los efectos negativos de la crisis sobre los individuos y sus familias, actúe como un estabilizador automático que contribuya a suavizar la caída de la producción y del empleo, no descuidando la atención de los grupos más vulnerables de la sociedad, también directamente afectados por la crisis y sus secuelas.

**DÉCIMA:** Las familias mexicanas que están atravesando por dificultades financieras, tienden a enfrentar una serie de eventos que irremediablemente impactan de manera negativa a sus integrantes, el bienestar emocional de la familia empeora a medida que se deterioran las relaciones entre sus miembros, consecuencia de la inestabilidad económica que ha elevado las tasas de desempleo en todo el país.

## PROPUESTA

La gran complejidad y el origen multifactorial de la desigualdad en México, no pueden enfrentarse con programas públicos simples, unidireccionales y únicos; demandan voluntad política para superar el problema, además de una capacidad de diálogo con los grupos que formulan interpretaciones y enfoques distintos sobre sus causas y posibles soluciones. Se requiere de una participación activa de la población, de modo que la intervención del Estado refleje sus demandas, intereses e inquietudes y se convierta verdaderamente en una política pública, en lugar de limitarse a programas gubernamentales definidos sólo por los grupos a cargo de los gobiernos en turno. Por su complejidad, el combate de la desigualdad requiere articular varios instrumentos de política en los ámbitos económicos, políticos, sociales y culturales.

Las leyes fiscales deberán establecer un mecanismo que garantice que ninguna persona tenga que pagar vía contribuciones, un monto excesivo de su capacidad contributiva, pues si se extrae de la economía privada más de lo necesario, esta tendrá consecuencias negativas que a largo plazo repercutirán también sobre las finanzas públicas, y todos nos veremos afectados tanto en lo individual como en lo colectivo. El monto de las contribuciones no debe ser equivalente a la capacidad contributiva, pues si ésta se agota al momento de cumplir con las obligaciones fiscales, el sujeto pasivo prácticamente sería un esclavo al servicio del gobierno. La proporción debe ser establecida tomando en cuenta diversos factores tanto económicos, sociológicos, políticos y jurídicos, entre otros.

Por ello, es conveniente que la Constitución, o en su defecto, alguna ley secundaria, señale en forma expresa cuál es el elemento en relación al cual se debe medir la proporcionalidad de las contribuciones y, estas deben ser, en todos los casos, proporcionales a la capacidad contributiva de los contribuyentes. Esto

permitiría desde mi punto de vista, un avance en la actividad financiera del Estado para que se desarrolle de manera sana y humana.

Notable habrá de ser el establecimiento de mecanismos legales que simplifiquen el cumplimiento de las obligaciones tributarias, no se trata simplemente de adaptar un esquema que ha dejado de funcionar, se trata de reconocer que se requieren reformas que actúen sobre esquemas de intervención que, en la mayor parte de los casos, no han funcionado como se esperaba, las mejoras distributivas no sólo son el resultado del incremento del gasto sino dependen también de la capacidad para incorporar y mejorar los mecanismos de recaudación y distribución. En el caso particular de México; el sistema tributario es muy complejo, por lo que la reforma fiscal integral que el país necesita deberá contemplar una inyección de simplicidad, es decir, se debe buscar estabilidad, certeza jurídica, transparencia y permanencia de las leyes fiscales. Además, se tiene forzosamente que considerar la eliminación de varios tratamientos especiales a diversos sectores “privilegiados” de la economía, pues ya hemos visto que algunos mexicanos pagan muchos impuestos, mientras que otros pagan muy poco o intentan no pagar.

Por otra parte, para que se origine una verdadera reinterpretación de los principios que se han estudiado a lo largo del presente trabajo, tanto los legisladores como la Suprema Corte de Justicia de la Nación, deberán tomar en consideración las circunstancias personales y familiares de los contribuyentes, puesto como se apuntó en su momento, el principio de capacidad económica puede deducirse la prohibición de someter a gravamen el primer tramo de riqueza de los sujetos, que necesariamente debe estar destinado a la atención de sus necesidades básicas, porque la capacidad contributiva en un estricto sentido se refiere a la posibilidad de contribuir en función de lo que se tiene, aplicando a su vez, lo que los autores denominan “principio del beneficio” constituido por la aptitud para contribuir en función de lo que se recibe.

Las autoridades hacendarias deben entender que hay más fuentes de ingreso fiscal, que no es posible basar la recaudación en tan pocos contribuyentes, aunado a ello, se debe abandonar, como lo he apuntado, el proteccionismo para ciertos sectores minoritarios de la población. La política fiscal es un instrumento poderoso para orientar la economía de un país. En la actualidad estas políticas manejan un esquema de prioridades ajenas a las necesidades del desarrollo nacional y la pronta atención de los problemas sociales. La política fiscal actual de nuestro país, ha llevado a un abandono de las responsabilidades económicas fundamentales del Estado consistentes, primordialmente, en desarrollar la infraestructura productiva y mejorar las condiciones educativas y de salud de la fuerza de trabajo, que constituyen el núcleo para el incremento sostenido de la productividad, única garantía del bienestar del futuro de México y de su inserción competitiva en el mercado mundial.

Poner en práctica un programa de largo plazo y de gran aliento, dentro del cual se inscriban e instrumenten las medidas que hay que tomar en el corto plazo, para que la crisis no afecte tanto a los que menos tienen y tampoco afecte demasiado a la planta productiva, es decir, no se trata, como lo propone el Gobierno federal, de tan sólo "hacerle frente a la crisis".

Sólo con una economía en crecimiento se pueden crear en el país, los empleos formales, necesarios, estables y seguros, buscando la igualdad de oportunidades para todos. No hay razones suficientes para pensar que, con el tiempo, los frutos del crecimiento económico se filtrarán hacia abajo, por goteo, beneficiando a toda la población. Nunca lo han hecho, en ningún periodo, en ninguna parte. No tiene sentido, ni solidez el plantear que primero hay que crecer y después distribuir, por el contrario, hay que distribuir creciendo. Y es aquí donde se debe buscar un adecuado equilibrio entre Estado y sociedad que se traduzca, en un nuevo ciclo de desarrollo social apuntalado por una economía en crecimiento cuyo objetivo sea disminuir paulatinamente la brecha de la desigualdad social, económica y política.

## FUENTES DE CONSULTA

### OBRAS ESCRITAS

- ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo, Derecho Fiscal, 11ª ed., Ed. Themis, México, 1996.
- ALEGRE MARTÍNEZ, Miguel Ángel, Justicia Constitucional y Control Preventivo, Universidad de León, España, 1995.
- BURGOA ORIHUELA, Ignacio, Las Garantías Individuales, Ed. Porrúa, México, 1999.
- BURGOA ORIHUELA, Ignacio, Derecho Constitucional, Ed. Porrúa, México, 1999.
- CALVO NICOLAU, Enrique, Casos prácticos de la aplicación del principio de proporcionalidad de los impuestos, El Foro, órgano de la Barra Mexicana de Abogados, 8ª época, Tomo III, Núm. 4.
- CALVO NICOLAU, Enrique. “Tratado ISR”. Tomo I. Editorial Themis, México, 1999.
- CALVO ORTEGA, Rafael. Derecho Tributario. Civitas Ediciones, España, 2000.
- CARBONELL, Miguel. Los Derechos Fundamentales en México. Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM, Porrúa, Comisión Nacional de Derechos Humanos. 2ª edición. México 2006.
- CARRASCO IRIARTE, Hugo. Derecho Fiscal I, 2ª ed., Ed. IURE, México, 2003
- CARRASCO IRIARTE, Hugo, Derecho Fiscal Constitucional, Ed. Themis, México 1998.
- CARRETERO PÉREZ, Adolfo, Derecho Financiero, Ed. Santillana, España, 1998.
- CHICO DE LA CÁMARA, Pablo, Un apunte sobre la evolución dogmática de la realidad Jurídico-Financiera, en la Primera jornada Metodológica “Jaime García Añoveros” sobre la Metodología Académica y la Enseñanza del Derecho Financiero y Tributario, Instituto de Estudios Fiscales, Documento número 11/02, Madrid, España, 1º de Febrero de 2001.

- COVIÁN ANDRADE, Miguel, **El Control de la Constitucionalidad en el Derecho Comparado**, Ed. Centro de Estudios de Ingeniería Política Constitucional, México, 2001.
- COVIÁN ANDRADE, Miguel. **El sistema político mexicano democracia y cambio estructura**, Centro de Estudios de Ingeniería Política y Constitucional A.C., Segunda Edición, México D.F., 2001.
- DE LA GARZA, Sergio Francisco, **Derecho Financiero Mexicano**, 19ª Edición, Editorial Porrúa, México 2001.
- DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, **Principios de Derecho Tributario**, 3ª ed., Ed. Limusa, México 1998.
- ELIZARRAS DORANTES, Oscar, **Control Fiscal del Comercio Informal**, Tomo XVI, Colección de Estudios Jurídicos, Edición: 2000, México D.F.
- ELIZONDO Carlos y PÉREZ DE ACHA Luis Manuel, **Separación de poderes y garantías individuales: La Suprema Corte y los derechos de los contribuyentes**. Ejemplar número 13, División de Estudios Jurídicos del Centro de Investigación y Docencia Económicas (CIDE), México, 2005.
- ESCOBAR RAMÍREZ, Germán. **El mandato constitucional de las contribuciones**, Acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. S/F.
- FERRAJOLI, Luigi. **Derechos Fundamentales. La ley del más débil**, Ed. Trotta, Madrid, 1999.
- FERRAJOLI, Luigi, **Los fundamentos de los derechos fundamentales**, Madrid, Trotta, 2005.
- FERRAJOLI, Luigi. Traducción Miguel Carbonell, Antonio de Cabo y Gerardo Pisarello. **Sobre los derechos fundamentales y sus garantías**, Comisión Nacional de los Derechos Humanos, México 2007.
- FERRAJOLI, Luigi, **Pasado y futuro del Estado de derecho**, en Carbonell, Miguel, **Neoconstitucionalismo**, Madrid, Trotta, 2005, pp. 13-30.
- F. MARGADANT S., Guillermo, **Introducción a la Historia del Derecho Mexicano**, 11ª ed., Ed. Esfinge, México 1997.
- F. MARGADANT S., Guillermo, **Derecho Romano**, Ed. Porrúa, México 1997.
- FLORES ZAVALA, Ernesto, **Finanzas Públicas Mexicanas**, 31ª ed., Editorial Porrúa, México 1995.

- GALINDO GARFIAS, Ignacio, **Derecho Civil**, Ed. Porrúa, México, 1997.
- GALLEGO PERAGÓN, J. M., **Los principios materiales de justicia tributaria**, Comares, 2003.
- GÓNGORA PIMENTEL, Genero David, **La Lucha por el Amparo Fiscal**, Ed. Porrúa, México, 2007.
- GONZÁLEZ ORTIZ ,DIEGO, **Superación del método jurídico puro y revisión del concepto de Contribuyente.** en la Primera jornada Metodológica “Jaime García Añoveros” sobre la Metodología Académica y la Enseñanza del Derecho Financiero y Tributario, Instituto de Estudios Fiscales, Documento número 11/02, Madrid, España, 1º de Febrero de 2001.
- J. GARCÍA, Servando, **Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano**, Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, México 2002.
- LARA PONTE, Rodolfo. **Los Derechos Humanos en el Constitucionalismo Mexicano**, Ed. Porrúa, México, 1998.
- LÓPEZ-GUERRERO GARCÍA, Luis. **Derecho de los Contribuyentes**, Ed. Instituto de Investigaciones Jurídicas (UNAM), México, 2001.
- La interpretación Constitucional de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en materia fiscal 1986-2000, Edición 2001.
- LIX Legislatura de la Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, **Derechos del Pueblo Mexicano**, Ed. Porrúa, Sección Segunda, Tomo XVI, 2006.
- MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, **Introducción al estudio del Derecho Tributario en México**, 15ª ed., Ed. Porrúa, México, 1996.
- MARGÁIN MANAUTOU, Emilio. **Nociones de Política Fiscal**, Ed. Porrúa. México D.F., 1998.
- MÁYNEZ GARCÍA, Eduardo, **Introducción al Estudio del Derecho**, Ed. Porrúa, México 1995.
- NAVARRETE, Tarcisio. **Los Derechos Humanos al Alcance de todos**, Editorial Diana, México 2ª ed., 1992.
- ORTEGA MALDONADO, Juan Manuel; **Primer Curso de Derecho Tributario Mexicano**; Porrúa, México, 2005.



ORRANTIA ARELLANO, Fernando A., **Las Facultades del Congreso Federal en Material Fiscal**, Ed. Porrúa, México 1998.

PÉREZ LUÑO, Antonio Enrique, **Derechos Humanos, Estado de Derecho y Constitución**, 6ª ed., Tecnos, Madrid, 1999.

PONCE GÓMEZ Francisco y PONCE CASTILLO Rodolfo, **Derecho Fiscal**, 11ª ed, Ed. Limusa, México, 2007.

PORRÚA PÉREZ, Francisco, **Teoría del Estado**, Ed. Porrúa, México, 1997.

PUGLIESE, Mario, **Derecho Financiero**, Fondo de Cultura Económica, México, 1999.

RODRÍGUEZ BEREIJO, **Garantías Constitucionales del contribuyente. "Jurisprudencia Constitucional y principios de la imposición"**, Tirant lo Blanch, Valencia, 1998.

RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, **Derecho Fiscal**, 2ª edición, Editorial Harla, México, 2000.

ROJAS, Raúl, **Derecho Tributario Mexicano**, Ed. Trillas, México 2001.

SÁNCHEZ AZCONA, Jorge. **Ética y Poder**, Editorial Porrúa, México, 2005.

SÁNCHEZ SERRANO, Luis; **Tratado de Derecho Financiero Constitucional**, Tomo I, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, Madrid, España, 1997,

SERRA ROJAS, Andrés, **Derecho Administrativo**, 18ª edición, Editorial Porrúa, México 1997.

TAPIA TOVAR, José. **La evasión fiscal**. Ed. Porrúa, México, 2000.

#### **ARTÍCULOS CONSULTADOS EN LA RED:**

AGUIRRE SORIA, María Guadalupe. "Principios materiales de la Justicia Fiscal en el ordenamiento Constitucional Mexicano", consulta en <http://www.itlp.edu.mx/publica/boletines/anteriores/b258/justicia.html>, el 10 de octubre de 2006.

- ARTEAGA, José Manuel, "Aumenta la recaudación estatal de impuestos", consultado en "El Universal" ([www.eluniversal.com.mx](http://www.eluniversal.com.mx)) el 23 de mayo de 2006.
- CABALLERO VASQUÉZ, Ángel. "Notas sobre las garantías Individuales en México". Consulta en [www.ccm.itesm.mx](http://www.ccm.itesm.mx) el 6 de febrero de 2008.
- CERRILLO SÁNCHEZ, Héctor Adán. "El Poder Tributario". Consulta en <http://www.universidadabierta.edu.mx/Biblio>, el 24 de octubre de 2006.
- DEMARCHI, Guadalupe. "Derechos Humanos". Consulta en <http://www.monografias.com> el 14 de junio de 2007.
- GONZÁLEZ DE JESÚS, Rogelio. "Crecimiento económico, análisis de tendencia en México 1970-2005", Biblioteca virtual de Derecho, Economía y Ciencias Sociales, consultada en <http://www.eumed.net/libros/index.htm>, el 21 de enero de 2010.
- KAM RÍOS, Jorge, "El Principio de Legalidad Tributaria". Consulta en <http://www.usma.ac.pa/web/DI/Profesores/JorgeKam> el 24 de abril de 2007.
- LÓPEZ DÍAZ, Roberto, (Licenciado en Derecho por la Universidad Michoacán de san Nicolás de Hidalgo, Director de la Licenciatura en Derecho de la Universidad Latina de América y Presidente del Consejo Editorial de la Revista Electrónica IUS – UNLA). "El Modelo Económico Constitucional Mexicano, La Propiedad Privada y el impacto de la Globalización en nuestro marco legal y Constitucional. Consultado en <http://www.unla.edu.mx> el 2 de septiembre de 2009.
- MEDINA MACÍAS, Ricardo. Periodista y consultor independiente. "Ideas al vuelo", Consulta en [www.cade.org.mx](http://www.cade.org.mx) el 13 de marzo de 2001.
- Mensaje a los Medios de Comunicación del Presidente Calderón referente a la presentación del Paquete Económico 2010, Consulta en <http://www.presidencia.gob.mx/prensa/?contenido=48183>, el 9 de septiembre de 2009.
- PAZOS, Luis. "Seis mitos del Gasto Público", consulta en <http://revista.libertaddigital.com/articulo.php/500>, consulta el 30 abril de 2008.
- ZAGREBELSKY, Gustavo, El derecho dúctil. Ley, derechos, justicia, Madrid, Trotta, 1995. citado por LANDA, Cesar. Teorías de los Derechos Fundamentales, en: Cuestiones Constitucionales, Revista Mexicana de Derecho Constitucional, No. 6, enero-junio de 2002, México, Universidad

Nacional Autónoma de México, versión electrónica consultada en <http://www.juridicas.unam.mx/>.

----- “Evolución de la desigualdad económica”, Biblioteca virtual de Derecho, Economía y Ciencias Sociales, consultada en <http://www.eumed.net/libros/index.htm>, el 21 de enero de 2010.

## OBRAS METODOLÓGICAS





- ✍ HERNÁNDEZ SAMPIERI, Roberto, *et.al.*, **Metodología de la Investigación**, Tercera Edición, Editorial: Mac Graw Hill, México D.F., 2003.
- ✍ PONCE DE LEÓN ARMENTA, Luis, **Metodología del Derecho**, Editorial: Porrúa, México D.F., 2004.


## REVISTAS


- a) AH Adminístrate Hoy, **Inteligencia emocional y finanzas personales**, Número 114, México 2003.
- b) AH Adminístrate Hoy, **¿Qué es la bolsa mexicana de valores?**, Número 137, Septiembre 2005, México
- c) ANGUIANO ROCH, Eugenio, *et.al.*, **“México frente a la crisis: Hacia un nuevo curso de desarrollo”**, UNAM, septiembre de 2009.
- d) CRÓNICA, **Aprobación del dictamen en materia de Miscelánea Fiscal**, Diciembre de 2003, México.
- e) GONZÁLEZ GARCIA, Eusebio, **Reflexiones en torno a los principios de capacidad contributiva e igualdad**, Revista de la Escuela de Derecho de la Universidad Panamericana, México, 1990, p. 58.
- f) KRAUZE, Enrique. **El sexenio de López Portillo** en México Siglo XX, Ed. Clío, México 1999.
- g) HERRERA, Gilda, **El pago de los impuestos por Internet**, Revista OFFIX Fiscal, junio 2002, México.
- h) MONTELONGO VALENCIA, Orlando, **Las contribuciones y sus elementos**, Revista OFFIX Fiscal, Agosto 2004, México.

- i) NAVARRO CUELLAR, Jaime Enrique (C.P.M.I.), **Comentario de la iniciativa de Reforma Fiscal 2003**, Revista OFFIX Fiscal, Noviembre 2002, México.
- j) PISARELLO, Gerardo y SURIANO, Ramón, **Entrevista a Luigi Ferrajoli**, Universidad Complutense de Madrid, ISONOMÍA No. 9, Octubre 1998.
- k) PAF, **Perspectivas Fiscales y Económicas para el 2006**, Septiembre 2005, México.
- l) PÉREZ LARA, José de Jesús, **Una lectura sin IVA**, Revista OFFIX Fiscal, octubre 2002, México.
- m) PRICE WATERHOUSE COOPERS, **Informe Ejecutivo: Análisis de implicaciones y beneficios de los esquemas fiscales**, Agosto 2005.
- n) RESA MONROY, Jorge (C.P.C.), Revista del Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP), **Reformas fiscales para el 2003 no satisfacen plenamente los objetivos de la recaudación del Estado**, Diciembre 2002, México.
- o) REYGADAS, Luis. **Las redes de la desigualdad: un enfoque multidimensional**, en Política y Cultura No. 22, otoño de 2004, pp. 7-25.
- p) Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Quinta época, diciembre 2001 a enero 2004, México.
- q) TANZI, Vito, **"El impacto de la Globalización Económica en la Tributación"**, POLITICA TRIBUTARIA-DERECHO COMPARADO, Boletín AFIP N°25, 1 de Agosto de 1999, Página N°1449.
- r) TELLO, Carlos, **"Reflexiones sobre la crisis económica"**, el texto fue publicado originalmente por la revista "Este País. Tendencias y opiniones" en su edición de enero de 2009 como parte de la serie "La crisis: testimonios y perspectivas".

## LEYES

-  Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
-  Ley de Ingresos de la Federación 2010.
-  Ley de Egresos de la Federación 2010.
-  Ley Orgánica de la Administración Pública Federal

















 Código Fiscal de la Federación.

 Ley del Impuesto al Valor Agregado.

## **MULTIMEDIA**

- ⦿ PALOMERA AGUILAR, José Amador, Normatividad Fiscal, Ed. Indetec, México 2002-2004.
- ⦿ SISTHEMIS, Leyes Electrónicas, Ed. Themis, México, 2008.
- ⦿ IUS 2009, Suprema Corte de Justicia de la Nación, Jurisprudencia y Tesis Aisladas.

## **SITIOS WEB CONSULTADOS**

- |  |   |
|--|---|
|  <a href="http://www.fiscalia.com.mx">www.fiscalia.com.mx</a>               |  <a href="http://www.inditec.gob.mx">www.inditec.gob.mx</a>  |
|  <a href="http://www.juridicas.unam.mx">www.juridicas.unam.mx</a>           |  <a href="http://www.abogadomx.com.mx">www.abogadomx.com.mx</a>  |
|  <a href="http://www.sat.gob.mx">www.sat.gob.mx</a>                         |  <a href="http://www.carreradederecho.mx">www.carreradederecho.mx</a> .                                |
|  <a href="http://www.tff.gob.mx">www.tff.gob.mx</a>                         |  <a href="http://www.biblioweb.dgsca.unam">http://www.biblioweb.dgsca.unam</a> .                       |
|  <a href="http://www.shcp.gob.mx">www.shcp.gob.mx</a>                       |  <a href="http://www.diputados.gob.mx/leyes/">http://www.diputados.gob.mx/leyes/</a>                   |
|  <a href="http://www.scjn.gob.mx">www.scjn.gob.mx</a>                       |  <a href="http://www.eluniversal.com.mx/noticias.html">http://www.eluniversal.com.mx/noticias.html</a> |
|  <a href="http://www.fiscalistas.net">www.fiscalistas.net</a>               |  <a href="http://www.cronica.com.mx/">http://www.cronica.com.mx/</a>                                   |
|  <a href="http://www.administratehoy.com.mx">www.administratehoy.com.mx</a> |  <a href="http://www.presidencia.gob.mx/">http://www.presidencia.gob.mx/</a>                           |