



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

FACULTAD DE DERECHO

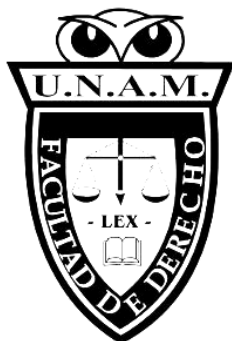
**LA POLITICA FISCAL EN MÉXICO A TRAVÉS
DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA
NACIÓN**

TESIS

**QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:
LICENCIADA EN DERECHO**

**PRESENTA:
ANAID ESQUIVEL BAZÁN**

**ASESOR:
MTRO. EMILIO MARGÁIN BARRAZA**



CIUDAD DE MÉXICO.

OCTUBRE 2017.



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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



UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTÓNOMA DE
MÉXICO

UNIDAD DE SEMINARIOS "JOSÉ VASCONCELOS"
FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y
FINANZAS PÚBLICAS.

Cd. Universitaria, Cd. Mx., 23 de Noviembre del 2017.

LIC. IVONNE RAMÍREZ WENCE
DIRECTORA GENERAL DE LA
ADMINISTRACIÓN ESCOLAR DE LA U.N.A.M.
Presente.

Por este conducto, me permito comunicar a usted, que la alumna **ESQUIVEL BAZAN ANAID** con número de cuenta **302122758** bajo la supervisión de este Seminario, elaboró la tesis titulada "**LA POLÍTICA FISCAL EN MÉXICO A TRAVÉS DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN**", bajo la asesoría del Mtro. Emilio Margain Barraza.

Con fundamento en los artículos 8° fracción V del Reglamento de Seminarios, 19 y 20 del Reglamento General de Exámenes de la Universidad Nacional Autónoma de México, por haberse realizado conforme a las exigencias correspondientes, se aprueba la nombrada tesis, que además de las opiniones que cita, contiene las que son de exclusiva responsabilidad de su autor. En consecuencia, se autoriza su presentación al Jurado respectivo.

"El interesado deberá iniciar el trámite para su titulación dentro de los siete meses siguientes (contados de día a día) a aquél en que le sea entregado el presente oficio, en el entendido de que transcurrido dicho lapso sin haberlo hecho, caducará la autorización que ahora se le concede para someter su tesis a examen profesional, misma autorización que no podrá otorgarse nuevamente, sino en el caso de que el trabajo recepcional conserve su actualidad y siempre que la oportuna iniciación del trámite para la celebración del examen haya sido impedida por circunstancia grave, todo lo cual calificará la Secretaría General de la Facultad".

Atentamente
"POR MI RAZA HABLARÁ EL ESPÍRITU"
Directora.

DRA. MARGARITA PALOMINO GUERRERO.

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO
FACULTAD DE DERECHO
SECRETARÍA GENERAL DE LA FACULTAD
DE DERECHO FISCAL Y FINANZAS PÚBLICAS

AGRADECIMIENTOS

A Dios, porque caminar siempre a mi lado.

A mis padres Rosalino y Teresa, por su infinito amor y porque su ejemplo de trabajo incansable, es el que me impulsa y gracias al cual debo mis logros pasados, presentes y futuros.

A mis hermanos Elsa, Homero, Guadalupe y Gabriela, por ser mis compañeros y maestros de vida.

A mis sobrinos Daniela, Ana Paula y Victor Hugo, por ser mi alegría y una de mis mayores motivaciones para ser mejor cada día.

A Ivonne, Montse, Tania y Viridiana, por crecer conmigo y estar a mi lado en cada momento.

A Javier López y Alan Garcia, por quererme tanto y siempre demostrarme su amistad incondicional.

A Alain, Luz, Jorge, Ingrid y Jorge Cano, por compartir conmigo su amistad y los mejores momentos en mis años de vida universitaria.

A Jesús, por crecer a mi lado y demostrarme que a pesar del tiempo y la distancia, siempre cree en mí.

A Luis Medel, por ser no sólo mi amigo, sino también mi cómplice.

A los licenciados Jaime Araiza Hernández, Charlotte Cazú Dávalos, Iván Pastor Hernandez, por depositar su confianza en mí y encausar mi camino profesional.

Al profesor Emilio Margáin Barraza, por su enorme paciencia y por haberme hecho el honor de dirigir esta investigación.

A la profesora Margarita Palomino Guerrero, por todas las facilidades otorgadas para la conclusión de este trabajo.

A la Universidad Nacional Autónoma de México, por haberme formado y darme lo que toda persona tiene derecho a recibir: educación pública de calidad.

Finalmente, a cada una de las personas que a pesar del tiempo y los obstáculos siempre me apoyaron, acompañaron y motivaron para concluir este proyecto.

“Por mi raza hablará el espíritu”

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN.....	I
CAPITULO I. LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN	
I.I El Estado.....	1
I.I.I El gobierno.....	5
I.II. División de poderes.....	7
I.II.I. Poder Ejecutivo.....	10
I.II.II. Poder Legislativo.....	18
I.II.III. Poder Judicial.....	21
I.III. La Suprema Corte de Justicia de la Nación.....	23
I.III.I Facultades.....	25
CAPITULO II. POLITICA FISCAL	
II.I. Definición.....	33
II.II. Elementos.....	38
II.III. Finalidad.....	42
II.IV. Política Fiscal en México.....	44
II.IV.I Propuestas y objetivos del Poder Ejecutivo.....	51
II.IV.II Aprobación o rechazo del Poder Legislativo.....	54
II.IV.III. Decisiones del Poder Judicial.....	57
CAPITULO III. TEST DE PROPORCIONALIDAD DE LAS LEYES FISCALES.	
III.I Concepto de Proporcionalidad.....	71
III.I.II Elementos que la conforman.....	77
III.II. Alcances de la Proporcionalidad en Materia Fiscal.....	87
III.III. Concepto de Proporcionalidad en materia tributaria.....	96
III.III.I Concepto de Equidad en materia tributaria.....	100
III.III.II. Evolución de los conceptos de equidad y proporcionalidad en términos tributarios, conforme a los criterios de la Suprema Corte de	

Justicia de la Nación.....	103
III.IV. Inimpugnabilidad de las leyes fiscales bajo el Test de Proporcionalidad.....	123

CAPITULO IV. LA JURISPRUDENCIA EMITIDA POR LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN EN LA POLITICA FISCAL DE MÉXICO.

IV.I Repercusión de los criterios jurisprudenciales de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.....	127
IV.I.I. Impuesto sobre la Renta.....	128
IV.I.II. Impuesto al Activo.....	146
IV.I.III. Impuesto al Valor Agregado.....	151
IV.I.IV. Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.....	157
IV.I.V. Impuesto Empresarial de Tasa Única.....	165
IV.II. Efectos de la Jurisprudencia en la Política Fiscal.....	169
IV.III. La Suprema Corte de Justicia de la Nación como elemento determinante en la Política Fiscal de México.....	172

CONCLUSIONES.....	176
-------------------	-----

BIBLIOGRAFIA.....	180
-------------------	-----

INTRODUCCIÓN

Con el fin de garantizar el correcto funcionamiento del Estado, este se encuentra dividido en poderes Ejecutivo, Legislativo y Judicial, siendo este último el encargado, de acuerdo con lo señalado por la doctrina y la propia Constitución, de impartir justicia en forma imparcial y equitativa. A nivel federal dicho poder reside, tal como lo señala el artículo 94 de nuestra Carta Magna, en los Juzgados de Distrito, los Tribunales Unitarios y Colegiados de Circuito, el Tribunal Electoral y por supuesto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Tradicionalmente la Suprema Corte de Justicia de la Nación en su carácter de Tribunal Supremo del País, es la encargada de defender el orden establecido por la Constitución, al erigirse como su máximo intérprete, al mismo tiempo que es la responsable de conocer en última instancia de aquellos asuntos de gran interés y trascendencia, tal como lo establece la propia Carta Magna. Por tal motivo, es que el impacto y trascendencia de sus determinaciones es notable.

En fechas recientes su actividad jurisdiccional ha aumentando en forma considerable, propiciado en gran medida a la inconformidad de los particulares respecto al gran número de reformas y adiciones hechas a las leyes, carentes en muchos casos, de técnica jurídica. Refiriendo lo anterior a la materia tributaria, se puede apreciar que en los últimos años sus criterios parecen influenciados por postulados económicos, políticos, e incluso sociales, más que legales, hecho que ha tenido como una de sus consecuencias, el aumento en la base de recaudación fiscal, por poner solo un ejemplo, y por el otro, no solo transgrede la esfera jurídica de los gobernados, sino también sobrepasando su esfera de competencia, al participar directamente en decisiones de política fiscal.

Esto es así, ya que como se verá en su momento, la postura de la Suprema Corte sobre ciertos principios tales como el de Equidad y Proporcionalidad en materia

tributaria, se ha ido transformando hasta llegar al punto en que existen tesis de jurisprudencia que manifiestan la posibilidad de que estos dos principios deben atender, entre otras cosas, a cuestiones de política fiscal, dejando ver el interés del máximo tribunal en este tema, a la par de la implementación de nuevas herramientas metodológicas de interpretación de derechos humanos, como lo es el test de proporcionalidad, los cuales parecieran ir cerrando la posibilidad de impugnar las leyes fiscales, ya que la imposición de nuevas contribuciones atienden a planteamientos económicos, políticos y sociales, los cuales bajo estas nuevas pautas, resultan ser argumentos de mayor valor al momento de determinar sobre su legalidad, hecho que no sólo transgrede la certeza y seguridad de los gobernados, sino que además representa un invasión de competencias entre los poderes de la Unión.

CAPITULO I.

LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN.

I.I. EL ESTADO

El Estado se ha considerado por muchos autores, entre ellos CROSSMAN, R.H.S¹, Jorge Fernández Díaz² o la profesora Aurora Arnaiz Amigo³, como un fenómeno social, o dicho en otras palabras, como una organización humana, con presencia temporal y espacial, se trata de un fenómeno universal lo suficientemente permanente como para alcanzar a todas las organizaciones o asentamientos humanos, ya casi podemos asegurar, es difícil encontrar alguno de ellos que escape a una organización estatal.

El Estado ha regido la vida de los seres humanos desde las primeras comunidades o grupos de hombres. Sin embargo, fue propiamente el surgimiento de la vida sedentaria lo que permitió la formación de los primeros Estados, puesto que las organizaciones sociales nómadas no requirieron de este modelo. De esta forma tenemos como primeros antecedentes históricos a la *polis* griega o la *civitas* romana, esta última fue sustituida posteriormente por la *res-republica*, para llegar a convertirse en el *imperium*, aún cuando estas fueron precedidas por otros modelos de Estado en Egipto o Mesopotamia.

El término Estado proviene de la voz latina *status*, mismo al que los romanos le otorgaron un significado distinto al que conocemos actualmente, ya que más bien fue utilizado como genitivo, para designar a la constitución o condición de donde provenía una persona. Fue el transcurso del tiempo y los diversos cambios en la

¹ CROSSMAN, R.H.S. *Biografía del Estado Moderno*, cuarta edición, Fondo de Cultura Económica, México, 1986. p.25-26

² FERNANDEZ DIAZ, Jorge. *Poder Ejecutivo*, Porrúa, México, 2008. p. 13-17

³ ARNAIZ AMIGO, Aurora. *Estructura del Estado*, cuarta edición, Mc Graw Hill. México, 2003. P.15

estructura económica, política y social, lo que dieron como resultado el significado con que actualmente le conocemos a dicho término.

Sin embargo definir este vocablo ha sido por siglos una tarea sumamente complicada para muchos autores que han discernido completamente respecto al significado y alcances del mismo. Sorprendentemente dicho término surgió a la par de la idea del Estado moderno, cuando en el siglo XVI, Nicolás Maquiavelo introdujo dicho vocablo por primera vez a la literatura política, ya que anteriormente solo habían sido utilizadas distintas denominaciones para distinguirlo, mismas que resultaban acordes al momento histórico y a la herencia cultural y política de las civilizaciones antiguas.

Tal estado moderno, comenzó a surgir en los últimos siglos de la Edad Media, sin embargo no fue sino hasta el inicio de la época renacentista, cuando se consolidó con la idea de centralización de todos los poderes públicos.

Para la mayoría de los autores un punto determinante en el surgimiento del Estado moderno fue la Paz de Westfalia en 1648, hecho histórico que no solo puso fin a la Guerra de los Treinta Años (librada entre varios países de Europa Central entre 1618 y 1648 por conflictos inicialmente religiosos) sino que también marco la separación de la Iglesia y el Estado, y donde surgió como elemento constitutivo específico de éste último la Soberanía, entendido como el poder político supremo delegado por el Pueblo, siendo este el primer fundamento político del Estado moderno y sin el cual no hubiera surgido.

Aun cuando históricamente estos acontecimientos fungieron como causa directa, fueron factores políticos, económicos y sociales, como el Renacimiento, la Reforma Protestante y la expansión geográfica y sus descubrimientos las causas coadyuvantes del surgimiento del Estado moderno.

Definición.

A lo largo de la historia han sido innumerables los intentos por parte de los tratadistas por tratar de definir al término Estado, sin embargo trataremos de mencionar algunos de los más relevantes o influyentes en la concepción del Estado moderno.

De acuerdo con Georg Jellinek, el concepto de Estado solo puede ser estudiado desde dos aspectos, el sociológico y el jurídico, razón por la cual desarrollo su teoría de las dos facetas o de la doble cara del Estado. Esta teoría se apoya en la premisa de que el Estado es una realidad social, en la cual se genera y aplica el orden normativo del derecho. Esto es posible ya que el Estado tiene una doble dimensión, una real y otra ideal. La real, a fin de estudiarlo como fenómeno social y la ideal, entendida como la normatividad de dicho ente y que requiere ser estudiada por la ciencia jurídica.

De esta forma, Jellinek define desde el punto de vista sociológico al Estado como “la unidad de asociación dotada originalmente de poder de dominación y formada por hombre asentados en un territorio”.⁴

Mientras que desde el punto de vista jurídico lo define como “la corporación formada por el pueblo, dotada de un poder de mando originario y asentado en un territorio determinado”.⁵

Por el contrario, Hans Kelsen sostuvo la teoría de la identidad del Estado y del Derecho. En su opinión, uno y otro son dos maneras de nombrar a una sola y misma cosa. De esta forma el pueblo y el territorio, son los ámbitos personales y espaciales de la vigencia del orden jurídico; la soberanía es el propio orden

⁴ JELLINEK, Georg. *Teoría General del Estado*, segunda reimpresión, Fondo de Cultura Económica, México, 2004, p.28.

⁵ *Ibidem*, p.147.

jurídico, personificado de forma suprema en su ámbito espacial, lo que da como resultado que el poder del Estado se reduzca a la vigencia del propio derecho.

En consecuencia lo que el Estado tiene de Estado, es tan solo lo que tiene de derecho, pues solo éste puede precisar el contorno del primero, ya que el Estado “es por naturaleza un sistema de normas o la expresión para designar la unidad de tal sistema”.⁶

Es por ello, que de acuerdo con dicho autor es el propio derecho el que determina el límite del ámbito estatal, puesto que al momento de personificar al orden jurídico este es llamado Estado. Derivado de lo anterior, la hipotética dualidad entre derecho y Estado, es una duplicidad del mismo objeto.

Sin embargo, esta teoría es rechazada por varios autores, pues consideran que el ente estatal es mucho más que un ente jurídico. De esta forma y tal como veremos al momento estudiar sus elementos, el Estado trasciende en numerosos aspectos al ámbito de lo jurídico.

De esta forma y citando a Daniel Diep, definiremos al Estado como “la organización jurídico-potestativa de una comunidad humana, tendiente a concretar en modo sistemático la ordenación de la vida social en las condiciones y dentro del ámbito territorial determinados por factores históricos.”⁷

Como sabemos la teoría sobre el Estado Moderno, ha determinado que éste se compone de varios elementos: territorio, población y gobierno. Algunos autores incluso han considerado la existencia de otros más como el marco jurídico o la finalidad. Sin embargo para efectos de la presente investigación sólo nos centraremos en el estudio de uno de sus principales elementos constitutivos, que

⁶KELSEN, Hans. *Teoría General del Derecho y del Estado*, segunda edición, UNAM, México, 1995, p. 152.

⁷ DIEP DIEP, Daniel. *El tributo y la Constitución*, PAC, México, 1999, p.162.

es el Gobierno.

En este punto resulta importante señalar, que la organización de cada Estado varía según su composición y fines, es por ello que resulta importante distinguir entre forma de Gobierno y forma de Estado. De acuerdo con Bodin, la primera de ellas se refiere a la organización del ente Estado de acuerdo con sus fines, mientras que la segunda se refiere a la estructura que toma este por sus elementos constitutivos.

Es así como el Estado se estructura de acuerdo a sus elementos constitutivos y se organiza en relación con sus funciones, por lo que podemos decir que sus fines están recogidos en los poderes legislativo, ejecutivo y judicial.

I.I.I.GOBIERNO.

Entre las principales características del Estado Moderno, encontramos la territorialidad, la centralización de todos los poderes públicos, la unidad de un pueblo y su transformación en nación, así como la presencia de un poder político supremo. Como se puede notar muchas de estas circunstancias ya se habían presentado en la antigüedad, sin embargo uno de los rasgos que particularizan al Estado moderno y le separa de sus antecedentes, es la centralización del poder público.

Esta centralización del poder implica fundamentalmente la facultad exclusiva de imponer y ejecutar coactivamente el derecho; por lo tanto los hombres ya no se encuentran sujetos a potestades distintas, sino más bien a una jurisdicción única cuya finalidad es la regulación de la vida social. Es importante destacar que esta centralización de los poderes públicos no implica necesariamente otorgar el poder a una sola persona o institución.

De esta forma se entiende por gobierno a la estructura depositaria de las funciones del poder público. En sentido amplio, el gobierno equivale a todo el aparato gubernamental, es decir, al conjunto de órganos depositarios de las funciones del poder del Estado y a la actuación de todos ellos, más en sentido restringido, se utiliza el término gobierno para aludir sólo a la ejecución de lo legislado o juzgado, o sea, a la actuación del órgano ejecutivo.

En un sistema democrático es el pueblo quien actuando como una colectividad decide sobre las cuestiones concretas del Estado, pues es en él que reside la soberanía y el poder originario, mismo que al ser delegado recibe el nombre de poder del Estado.

Ahora bien, necesariamente el aparato gubernamental requiere para su adecuado funcionamiento de un titular, es decir, requiere de un ente capaz de personificar dicho poder en forma material.

De esta forma, el pueblo soberano delega autoridad en el gobernante conforme al derecho público previamente establecido en la norma suprema, de acuerdo a un determinado sistema de facultades y competencias.

El poder del Estado como ya se ha señalado, surge de sus propios elementos constitutivos, de esta forma el gobernante que eventualmente ejerce el poder, deviene sus facultades de la ley suprema, no de su propia voluntad, por lo que éste no tiene un imperio sobre la persona sino más bien cuenta con la potestad de elaborar el derecho positivo, ejercitarlo o aplicarlo.

En ese sentido, dependiendo del sistema de gobierno que tenga un Estado, es cómo será la conformación de sus poderes políticos. De este modo, encontramos que los artículos 39 y 40 Constitucionales, establecen el sistema de gobierno de los Estados Unidos Mexicanos, preceptos que se transcriben a continuación, para un mejor entendimiento:

“Artículo 39. *La soberanía nacional reside esencial y originariamente 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.*

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.”*

Derivado de lo anterior, encontramos que el sistema de gobierno de nuestro país, es el de una República representativa, democrática y federal.

I.II DIVISION DE PODERES.

La organización política basada en la división de poderes, es uno de los elementos fundamentales en el surgimiento del Estado Moderno. Esta doctrina formulada por el Barón de Montesquieu, fue tomada del constitucionalismo inglés, la cual es considerada como uno de los componentes específicos de la democracia.

Aun cuando previamente surgieron otras doctrinas, principalmente inglesas, que planteaban la necesidad de separar el poder, estas no consideraron la separación e independencia del poder judicial frente a los poderes legislativo y ejecutivo, por lo que algunos doctrinarios como John Locke, llegaron a considerarlo como una rama del poder Ejecutivo.

Como sabemos esta teoría surgió como una forma de poner fin a los gobiernos despotas y absolutistas imperantes de la época. Bajo ese tenor, surge de la idea

de que el poder del Estado es uno e indivisible, no obstante es el hecho de que tiene que ser aplicado por diferentes centros de imputación, a fin de evitar un monopolio indebido y el abuso natural que puede derivar de él. Es decir, el ejercicio del poder público tiene como condición necesaria la exigencia de que sean diversos los órganos encargados de su aplicación.

Es así, que estos centros de imputación aplican la potestad estatal, están obligadas a cumplir y hacer cumplir el contenido de la ley fundamental y las demás leyes que de ella emanen.

De esta forma tal como lo señala Montesquieu: “Hay en cada estado tres clases de poderes: el poder legislativo, el poder ejecutivo de los asuntos que dependen del derecho de gentes y el poder ejecutivo de los que dependen del derecho civil.[...] llamaremos a éste poder judicial y al otro simplemente, poder ejecutivo del Estado.”⁸

De esta forma surge una de las mayores premisas, sino es que la mejor garantía, de que el poder no podrá cometer abusos, si se evita que éste se concentre en una sola persona u órgano. Es decir, el poder necesariamente debe ejercerse por distintos órganos a fin de evitar un ejercicio excesivo del mismo, provocando así que *el poder detenga al poder*, o lo que expresado en otras palabras, funcione como un sistema de *frenos y contra-frenos*, de *pesos y contra-pesos* en las actividades de cada uno de los órganos de poder. De esta forma nace un sistema de organización política que garantiza la libertad de los individuos.⁹

⁸ MONTESQUIEU. *Del Espíritu de las Leyes*, décimo séptima edición, Porrúa, México, 2007, p. 106.

⁹ De acuerdo con Montesquieu: “esto es así, ya que si las potestades legislativa y ejecutiva, se reúnen en una sola persona o cuerpo colegiado, no hay libertad, “porque se puede temer que el mismo monarca o el mismo senado haga leyes tiránicas para ejecutarlas tiránicamente”, o bien, si la potestad de juzgar no está separada del poder legislativo, tampoco hay libertad “ porque el poder sobre la vida y la libertad de los ciudadanos sería arbitrario, ya que el juez sería legislador”, al igual que si el poder del juzgar estuviere en la potestad ejecutiva, “el juez podría tener la fuerza de un opresor”. Íbidem, p.107.

Sin embargo tal como lo señalan muchos de los tratadistas modernos, esta división de poderes no es absoluta, y tiene ciertas excepciones, pues no siempre el Legislativo legisla o el Ejecutivo ejecuta o el Judicial juzga.

Para otros autores, como Enrique Uribe Arzate¹⁰, la llamada división de poderes no debe ser entendida necesariamente como una fragmentación del poder, pues éste por su propia naturaleza es único e indivisible, sino más bien como una división de funciones, donde éstas se encuentran divididas y le son atribuidas ya bien a una persona o a un cuerpo colegiado, debiéndose éstos de sujetarse al ámbito legalmente reconocido y reservado para su competencia, con estricto apego a lo dispuesto por la Carta Magna.

Es por ello que los doctrinarios modernos a fin de evitar confusiones, han optado por distinguir a dichas funciones en formales y materiales. Tal como lo señala Jorge Carpizo: “Desde el punto de vista formal se atiende al órgano que realiza la función. Así, todas las funciones del Legislativo serán actos legislativos sin importar la naturaleza del acto. Pero desde el punto de vista material, se atiende a la naturaleza intrínseca del acto, sin importar el acto que realiza la función.”¹¹

De esta forma, aun cuando en la práctica la teoría de la llamada División de Poderes llega a tener ciertas excepciones, esto no implica que por ende deba ser más extensa, pues de lo contrario se rompería el equilibrio en el ejercicio del poder. Por ello resulta necesario que las atribuciones que corresponden a cada órgano deben estar claramente enunciadas y acotadas con exactitud, pues solo de esta forma se puede evitar que exista confusión respecto de las funciones que cada uno de los llamados Poderes de la Unión les corresponde desarrollar, en virtud de éstas se limitaran a las que legalmente le han sido otorgadas por el ordenamiento jurídico.

¹⁰ Vid. URIBE ARZATE, Enrique. *El tribunal Constitucional*, segunda edición, Universidad Autónoma del Estado de México, México, 2008, p.82-85.

¹¹ CARPIZO, JORGE. *La Constitución Mexicana de 1917*, Porrúa, México, 1990, p.200.

Esta doctrina llegó a ser incluida en el artículo 16 de la Declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano, formulada en París por la Asamblea Nacional Francesa el 26 de agosto de 1789, donde señala que “Toda sociedad en la cual no está asegurada la garantía de los derechos, ni determinada la separación de los poderes, carece de Constitución”.

Los Estados Unidos de América también se vieron influenciados al recoger este mismo principio, dentro de la Declaración de Virginia de 1776, misma que señalaba que los poderes Legislativo y Ejecutivo del Estado deben estar separados y ser distintos del judicial.

A su vez éste principio fue integrado al derecho público mexicano a través de su consagración dogmática en la Constitución de Apatzingán de 1814; sin embargo la doctrina de la separación de poderes de Montesquieu, ya había sido acogida por José María Morelos y Pavón, en *Los Sentimientos de la Nación*, trascendiendo hasta nuestra actual Constitución que en su artículo 49 que señala: “El Supremo Poder de la Federación se divide para su ejercicio en Legislativo, Ejecutivo y Judicial.”

I.II.I PODER EJECUTIVO.

De acuerdo con la tradición jurídica acogida por nuestra Constitución Política, el Poder Ejecutivo de la Unión se encuentra depositado en un solo individuo, cuyas tareas son apoyadas por la administración pública federal prevista en el artículo 90 Constitucional, en la que el Presidente de la República ocupa la cúspide.

El poder ejecutivo concibe y ejecuta políticas generales de acuerdo con las cuales las leyes tienen que ser aplicadas, al igual que representa a la Nación en sus relaciones diplomáticas, sostiene a las Fuerzas Armadas y en ocasiones aconseja

con respecto a la legislación. En los estados democráticos, el poder ejecutivo está considerado como administrador y ejecutor de la voluntad popular a la cual representa y de la que debe ser su más firme garante.

Tal como lo señala el profesor Serra Rojas¹², no es suficiente que el Estado exprese su voluntad en la Ley, es necesaria una organización que la ejecute, que la concrete a los casos particulares, que la actualice determinando el momento, modo y circunstancias de su aplicación. Para este propósito la administración pública dispone de medios jurídicos, técnicos y materiales que hacen posible esa determinación particular o subjetiva de la ley.

De la misma manera que otras funciones del Estado, la función administrativa puede apreciarse desde el punto de vista formal y desde el punto de vista material. Visto desde el primero la función administrativa se define como la actividad que el Estado realiza por medio del Poder Ejecutivo.

Sin embargo para Serra Rojas, el poder Ejecutivo puede desarrollar otras actividades que no sean propiamente de ejecución tal como es Gobernar, “que aunque corresponde al ejecutivo, no se reduce a la mera ejecución”.¹³

El jefe del Ejecutivo tiene el carácter simultáneo de jefe de Estado y jefe de gobierno, de esta forma tiene atribuciones tan diversas como concebir y ejecutar políticas generales de acuerdo con las cuales las leyes tienen que ser aplicadas, así como aconsejar con respecto a la legislación, entre otras. En su carácter de jefe de gobierno, el presidente de la República, tiene la facultad para planear, dirigir, regular y controlar la economía dictando normas de política económica, en colaboración con los sectores sociales y la industria privada.

¹² SERRA ROJAS, Andrés. *Derecho Administrativo, Primer Curso*, vigésima quinta edición, Editorial Porrúa, México 2004, p.71

¹³ *Ibidem*, p. 72.

Al ser tan diversas las funciones del titular del Ejecutivo resulta materialmente imposible que una sola persona pueda realizarlas. Es así, que el artículo 90 de nuestra Constitución determina la forma en que se llevará a la administración pública del país, para lo cual a la letra señala lo siguiente:

La Administración Pública Federal será centralizada y paraestatal conforme a la Ley Orgánica que expida el Congreso, que distribuirá los negocios del orden administrativo de la Federación que estarán a cargo de las Secretarías de Estado y definirá las bases generales de creación de las entidades paraestatales y la intervención del Ejecutivo Federal en su operación.

En concordancia con lo anterior, el artículo 1º de la Ley Orgánica de la Administración Pública de la Federación, establece quienes integran tanto la administración pública centralizada, como la paraestatal.

En suma, tanto las Secretarías de Estado como las entidades paraestatales en su conjunto, existen y funcionan al amparo de determinados ordenamientos legales en los que se determina su estructura, funcionamiento, las relaciones entre ellos, así como su competencia.

Este modelo de organización representa la conformación del estado centraliza, cuya estructura deviene de una planeación central determinada por el jefe del Ejecutivo, cuyo principal finalidad es la de propiciar la uniformidad en la aplicación de las leyes, así como la correcta distribución de funciones y prestación de servicios.

Es así, que bajo el mando y dirección del titular del Poder Ejecutivo, la administración pública centralizada está integrada por las dependencias que le están jerárquicamente subordinadas, las cuales se organizan e integran bajo su mando y dirección.

Tal como lo señala el artículo 90 Constitucional, la creación, modificación, fusión o extinción de cada Secretaría de Estado, solo puede realizarse mediante ley expedida por el Congreso de la Unión. Sin embargo su estructura interna es definida por su Reglamento Interior, que en este caso es expedido por el Presidente de la República, con el refrendo del titular de la Secretaría de Estado de que se trate.

Tal como se encuentra previsto en el artículo 18 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, dicho ordenamiento determinara las atribuciones de sus unidades administrativas, sin que con ello puedan exceder, restringir o modificar su competencia; asimismo, establece la forma de sustituir a sus titulares en caso de ausencia.

El artículo 26 del mismo ordenamiento, prevé la existencia de 18 Secretarías y la Consejería Jurídica del Ejecutivo Federal. Para los fines de nuestra investigación, nos enfocaremos al estudio de las atribuciones de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PÚBLICO.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, tal como ella misma lo manifiesta en su concepto de misión¹⁴, tiene a su cargo proponer, dirigir y controlar la política económica del Gobierno Federal en materia financiera, fiscal, de gasto, de ingreso y deuda pública, así como de estadísticas, geografía e información, con el propósito de consolidar un país con crecimiento económico de calidad.

¹⁴ <http://www.gob.mx/shcp/que-hacemos> [consulta: 12 de febrero de 2017]

La Ley Orgánica de la Administración Pública Federal señala en su artículo 31, sus atribuciones, entre ellas y quizá una de las importantes, es la de proyectar y coordinar la planeación de desarrollo en materia económica, así como elaborar con la participación de los grupos sociales interesados el Plan Nacional de Desarrollo, esto a fin de lograr un adecuado crecimiento económico que genere bienestar social.

A su vez, tienen a su cargo proyectar y calcular los ingresos de la Federación, del Distrito Federal y de las entidades paraestatales, considerando las necesidades del gasto público federal, la utilización razonable del crédito público y la sanidad financiera de la administración pública federal, tal como lo establece el artículo 31 fracción II, de la Ley.

Entre sus tareas propiamente en materia de política fiscal, término que se definirá a mayor profundidad en nuestro siguiente capítulo, se encuentra la de estudiar y formular los proyectos de leyes y disposiciones fiscales y de las leyes de ingresos de la Federación y del Distrito Federal.

También es la encargada de autorizar o en su caso realizar todas las operaciones en que se haga uso del crédito público, así como del manejo de la deuda pública de la Federación y del Distrito Federal.

Asimismo, cuenta con la facultad de determinar los criterios y montos globales de los estímulos fiscales, escuchando para ello a las dependencias responsables de los correspondientes sectores y administrar su aplicación en los casos en que le compete a otra Secretaría;

De igual forma entre sus atribuciones se encuentra la de proyectar y calcular los egresos del Gobierno Federal y de la administración pública paraestatal, haciéndolos compatibles con la disponibilidad de recursos y en atención a las necesidades y políticas del desarrollo nacional. Una vez hecho lo anterior, debe

formular el programa del gasto público federal y el proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación, mismos que debe presentar al Presidente de la República para su consideración. En consecuencia es la encargada de formular la Cuenta Anual de la Hacienda Pública Federal.

A fin de verificar el debido cumplimiento de las políticas fiscales, realiza la evaluación en conjunto con la Secretaría de la Función Pública de los resultados respecto a la aplicación de los recursos públicos federales.

Por otro lado, como autoridad fiscalizadora cuenta con facultades para cobrar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos y aprovechamientos federales en los términos de las leyes aplicables y vigilar y asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales. Igualmente organiza y dirige los servicios aduanales y de inspección.

Además, como lo señala la fracción XIII del mismo precepto legal, es la representante del interés de la Federación en controversias fiscales.

También es la encargada de establecer y revisar los precios y tarifas de los bienes y servicios de la administración pública federal, o bien, las bases para fijarlos, con apoyo principalmente de la Secretaría de Economía, así como de las dependencias interesadas en establecer el monto de los derechos relativos a los servicios que ellas mismas prestan.

Entre otras de sus atribuciones se encuentra la de planear, coordinar, evaluar y vigilar el sistema bancario del país, integrado por el Banco Central, la Banca Nacional de Desarrollo demás instituciones encargadas de prestar el servicio de banca y crédito, entre otras referentes en materia de seguros y fianzas. Asimismo, señala la ley, contara con todas aquellas facultades que dispongan demás leyes y reglamentos.

De ese modo el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público señala en la fracción I, de su artículo 6º que el Secretario tiene como facultad exclusiva, entre otras, la de proponer al Presidente de la República la política del Gobierno Federal en las materias financiera, fiscal, de gasto público, crediticia, bancaria, monetaria, de divisas y de precios y tarifas de bienes y servicios del sector público, para la formulación del Plan Nacional de Desarrollo y sus programas.

Esto es así, ya que como se puede desprender de ordenamiento previamente señalado, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público está organizada para el despacho de sus asuntos a través de diversas Unidades Administrativas y Direcciones Generales. Entre ellas podemos destacar las siguientes:

Unidad de Planeación Económica de la Hacienda Pública. De acuerdo con el artículo 16 del Reglamento Interior tiene a su cargo, en coordinación con las demás unidades competentes de la Secretaría, proponer a su superior, los lineamientos de política del Gobierno Federal en las materias financiera, fiscal, crediticia, bancaria, de divisas y de precios y tarifas de bienes y servicios del sector público.

Para ello, efectúa un análisis de las actividades y condiciones económicas generales del país, mediante la realización de estudios que sirven a la Secretaría como marco de referencia para formular los programas financieros de la Administración Pública Federal, a la par que se pueda prever su impacto en las finanzas públicas

Unidad de Política de Ingresos Tributarios. Esta unidad cuenta entre sus funciones la de proponer, para aprobación de su superior, la política de los ingresos federales, donde se deben incluir lo relativo a política fiscal, coordinación fiscal y estímulos fiscales; éstas deben ser congruentes con la política de la hacienda pública, así como con la política económica y social del país.

Dicha unidad realiza esa tarea en coordinación con las unidades competentes de la Secretaría, así como del Servicio de Administración Tributaria y demás dependencias y entidades de la Administración Pública Federal, e incluso, con las entidades federativas y municipios, cuando sea necesaria su intervención.

La unidad de Política de Ingresos cuenta con el apoyo de la Dirección General Adjunta de Análisis Económico y Estadística de Ingresos, así como de la Dirección General Adjunta de Política Impositiva I y la Dirección General Adjunta de Política Impositiva II, entre otras.

Unidad de Legislación Tributaria. Es la encargada de elaborar y presentar, los anteproyectos de iniciativas de leyes y proyectos de reglamentos en materia fiscal y aduanera, así como los proyectos de reglas generales y otras disposiciones de carácter fiscal y aduanero, oyendo la opinión de las unidades administrativas competentes en la formulación de la política de ingresos federales.

De igual forma cuenta con el auxilio de la Dirección General de Tratados Internacionales, Dirección General Adjunta de Legislación y Estudios Tributarios y la Dirección General Adjunta de Legislación de Derechos, Productos y Aprovechamientos, entre otras.

Unidad de Política y Control Presupuestario. El artículo 62 del Reglamento señala que es la encargada de coordinar la formulación de las políticas de gasto público federal y determinar en conjunto con las unidades administrativas competentes, los niveles de gasto requeridos para elaborar el proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación para cada ejercicio fiscal. Esta labor la comparte con la Dirección General Jurídica de Egresos, mediante las políticas que establezca la unidad para tal fin.

Órganos Desconcentrados. El artículo 98-C establece la existencia de diversos órganos desconcentrados de la Secretaría, como el Servicio de Administración

Tributaria, la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, la Comisión Nacional de Seguros y Fianzas y la Comisión Nacional del Sistema de Ahorro para el Retiro, así como el Instituto Nacional de Estadística, Geografía e Informática, siendo este último muy importante para la realización del análisis estadístico de las necesidades o estado general del país, así como de los resultados de las políticas emprendidas por el gobierno federal.

Como se mencionó al inicio, las facultades que realiza el ejecutivo son tan vastas, que resulta prácticamente imposible, el que puedan ser desempeñadas por una sola persona, razón por la cual la norma, permite delegar ciertas funciones o bien auxiliarse de ciertas personas o entes jurídicos, a fin de que cubran las necesidades de la población, tal como ocurre con la actividad de la hacienda pública.

I.II.II. PODER LEGISLATIVO.

El poder del Estado se configura de distintas formas, una de las más trascendentes es la creación de normas jurídicas. Estas normas son indispensables para regular la actividad del propio Estado, las relaciones de poder entre sus órganos, así como las relaciones entre los gobernados y de éstos con el Estado.

Es por ello, que en el marco del Estado de Derecho resulta indispensable el desempeño del Poder Legislativo encargado de crear tales normas.

De conformidad con el artículo 50 de nuestra Constitución, el Congreso de la Unión es el depositario del Poder Legislativo de los Estados Unidos Mexicanos y se encuentra conformado por dos cámaras: una de diputados y otra de senadores, mismas que desempeñan sus funciones mediante un ejercicio separado y sucesivo.

El ejercicio de la función legislativa evidencia la potestad y el imperio del Estado, al imponer patrones de conducta humana a través de normas generales, abstractas, impersonales, obligatorias y coercitivas; en el desempeño de dicha función el Estado crea, modifica, adiciona deroga y abroga la ley.

Tal como lo señala el profesor Serra Rojas, “la función legislativa es una actividad creadora del derecho objetivo del Estado, subordinada al orden jurídico y consiste en expedir las normas que regulan la conducta de los individuos y la organización política y social”.¹⁵

La función legislativa, como cualquier otra del Estado puede serlo tanto en sentido formal como material. En sentido formal, el artículo 70 constitucional previene que toda resolución del Congreso tendrá el carácter de ley o decreto.

Mientras que la función materialmente legislativa será, en cambio, la que produzca normas jurídicas, con todos sus elementos esenciales, los cuales no solo se limitan a las leyes emitidas por el Congreso, sino también los reglamentos expedidos por el Ejecutivo, así como los reglamentos interiores en materia administrativa, de carrera judicial, de escalafón y régimen disciplinario del Poder Judicial de la Federación, por señalar algunos ejemplos.

De igual forma existen algunos otros autores como Elisur Nava,¹⁶ quien considera que la ley es el resultado de la interrelación entre los poderes de la Unión, esencialmente del Ejecutivo y el Legislativo. Un claro ejemplo de ello es el proceso legislativo.

Esto es así, ya que las leyes que nacen de dicho proceso, son el resultado de la suma y coincidencia de la voluntad de ambas Cámaras expresadas separada y sucesivamente, sobre un mismo texto legal.

¹⁵ SERRA ROJAS, Andrés. *Op.cit.* p.43.

¹⁶ ARTEAGA NAVA, Elisur. *Derecho Constitucional*, tercera edición, Oxford, México, 2009, p. 203.

Nuestro texto constitucional vigente faculta al Congreso de la Unión a legislar prácticamente en todas las materias, tales como la económica, social, laboral, salud, cultural, educativa, jurisdiccional, seguridad pública, comunicaciones y transportes, tributaria, entre otras, siendo en este momento y para los efectos de la presente investigación, la última de ellas de nuestro mayor interés.

Conforme a la fracción IV, del artículo 31 Constitucional se señala que entre las obligaciones de los mexicanos está la de contribuir a los gastos públicos, participación que deberá realizarse de *“la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”*, hecho que prácticamente otorga al legislativo federal el monopolio de la potestad tributaria. Se dice lo anterior, en virtud de que es el encargado de imponer las cargas públicas necesarias para cubrir el presupuesto, con excepción de ciertas contribuciones locales, mediante la expedición de las leyes que crean y modifican las contribuciones.

Esto es así, toda vez que una contribución sólo puede establecerse por medio de una norma resultado del proceso de ley, que defina todos y cada uno de los elementos de la obligación tributaria. De este modo, la imposición de las cargas públicas manifiesta la potestad tributaria del Estado, que a su vez refleja su imperio y soberanía, para exigir contribuciones a las personas o bienes situados dentro de su jurisdicción.

Conforme el artículo 72 Constitucional, las iniciativas pueden ser presentadas indistintamente ante cualquiera de las Cámaras, con excepción de las que versen sobre contribuciones, reclutamiento de tropas y empréstitos, que conforme al inciso h) de dicho artículo, deben ser presentadas en la Cámara de diputados, sin embargo, no son los únicos casos. Esta excepción atiende al hecho de que dicha Cámara, es la que representa en forma más directa los intereses del pueblo.

Dentro de los procesos legislativos más importantes, se encuentra la aprobación del Presupuesto de Egresos y la Ley de Ingresos de la Federación, los cuales

para su examen, discusión y aprobación siguen el procedimiento legislativo ordinario, con la salvedad de que en el primero de ellos, su aprobación es facultad exclusiva de la Cámara de Diputados, al igual que su iniciativa sólo puede provenir del ejecutivo federal en los plazos establecidos por la ley. Este tema será estudiado a mayor profundidad en nuestro siguiente capítulo.

I.II.III. PODER JUDICIAL.

La función jurisdiccional del Estado, surge ante la necesidad de dirimir los conflictos y decidir respecto a las controversias que se susciten entre sus miembros, ya que al estar éstos últimos impedidos para hacerse justicia por propia mano, tal como lo señala el párrafo primero del artículo 17 Constitucional, esta facultad necesariamente debe ser ejercida por el propio Estado. A fin de mantener el orden social-jurídico y garantizar el cumplimiento de las leyes que conforman la estructura de un sistema de gobierno, ha sido ineludible la existencia de tribunales de justicia, órganos facultados para resolver no solo las diferencias que surjan entre las personas, sino también hacer respetar por las autoridades gubernamentales los derechos plasmados en las leyes.

Etimológicamente el termino jurisdicción significa *declarar o decir el derecho*. Para Eduardo J. Couture la jurisdicción es la “función pública, realizada por los órganos competentes del Estado, con las formas requeridas por la ley, en virtud de la cual, por acto del juicio, se determina el derecho de las partes, con el objeto de dirimir sus conflictos y controversias de relevancia jurídica, mediante decisiones con autoridad de cosa juzgada, eventualmente factibles de ejecución”.¹⁷

La potestad de conocer y fallar los asuntos conforme a la ley, o dicho de otra forma, de administrar justicia es atribuida al Poder Judicial.

¹⁷COUTURE, Eduardo J. *Estudios de Derecho Procesal Civil*, De Palma, Bueno Aires, Argentina, 2003, p.22.

En consecuencia, la función jurisdiccional es una de las actividades más importantes del Estado, ya que a través de su ejercicio se otorga a la sociedad la seguridad de que los derechos de cada individuo son resguardados y protegidos por el mismo, que en caso de surgir un conflicto de intereses éste será resuelto por los tribunales, dentro de un procedimiento en el cual se determinará, previo cumplimiento de las formalidades previstas en las leyes, a quien le asiste la razón.

Debido a la relevancia de la actividad jurisdiccional, es que a fin de preservar el estado de derecho, resulta de vital importancia la existencia de un Poder Judicial organizado y con independencia de criterio tanto en el ámbito jurídico como político, que se encuentre en condiciones de dictar sus resoluciones sin verse sometido a ninguna presión por parte de alguno de los otros órganos estatales, ni de los gobernados, o algún otro factor de poder. Es por ello que la independencia de los tribunales como órganos encargados de impartir justicia debe ser un imperativo esencial en la estructura y organización de cualquier Estado.

De esta forma, se coloca al Poder Judicial en una situación de independencia respecto de los otros dos poderes, con la obligación de cumplir con la función de juzgar de acuerdo con los mandatos constitucionales, sin supeditarse al emitir sus decisiones a los poderes Ejecutivo y Legislativo. Esto es así, ya que dicho poder tiene entre otras, la función de revisar los actos de los otros dos poderes y éstos tienen la obligación de cumplir o hacer cumplir las decisiones judiciales.

Es así como el Poder Judicial, colabora con los otros poderes en la dirección del Estado, siendo además un órgano de equilibrio entre éstos, controlando sus actividades para que se ajusten a los preceptos de la Constitución.

En ese sentido, no obstante que la función del Poder Judicial es la de ser el guardián del Estado de Derecho que debe prevalecer en todo Estado democrático, pues es la última instancia que garantiza la división de poderes, el respeto de la garantías y la vigencia plena del principio de legalidad, este en

muchas ocasiones pareciera que se ve rebasado por la predominancia de los otros poderes, en el sentido de sus determinaciones. De ahí la necesidad de reformar al poder Judicial a través de un amplio proceso de cambio que la dote de más independencia y autonomía, todo ello, con el objetivo de consolidar un Estado más democrático, donde el cumplimiento de la ley no sea la excepción, sino un hecho cotidiano.

De conformidad con el artículo 94 Constitucional, el ejercicio del Poder Judicial de la Federación se deposita en una Suprema Corte de Justicia de la Nación, en un Tribunal Electoral, en Tribunales Colegiados y Unitarios de Circuito y en Juzgados de Distrito, siendo la primera de ellas, nuestro objeto de estudio.

I.III. SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN

Desde la Constitución de 1857, en sus artículos 101 y 102, se otorgó a la Suprema Corte de Justicia de la Nación la facultad para declarar la invalidez de las normas generales, así como resoluciones dictadas a un particular que a su juicio resulten contrarias al texto constitucional, mediante el juicio de amparo.

Por su parte, la Constitución de 1917 concibió a la Suprema Corte, originalmente, como un órgano cuyas competencias estuvieran encaminadas a proteger los derechos individuales y por ende, a mantener al Estado fuera de determinados ámbitos de actuación de los particulares. Sin embargo, y después de varias reformas, entre ellas la realizada en 1988, donde realizaron modificaciones a los artículos 94, 97, 101, 104, 106, y principalmente al 107 de nuestra Constitución, fue que a fin de desahogar la carga de trabajo de la Corte, se facultó a los Tribunales Colegiados de Circuito, para que éstos conocieran de los conflictos que esencial y tradicionalmente estaban reservados a nuestro máximo tribunal, reservándose a la Corte el conocimiento sólo excepcional, de los asuntos en que

se reclaman normas de carácter general en específico, como un tratado internacional, constituciones locales, etcétera.

Es de esta forma, como a través de las distintas reformas realizadas a nuestra Ley Suprema, incluida la de 1994, se ha dejado de considerar a la Suprema Corte de Justicia de la Nación, únicamente como un tribunal de legalidad, dotándola de nuevas atribuciones con la finalidad de constituirlo como un verdadero tribunal constitucional encargado de defender el orden establecido por nuestra Constitución.

No obstante lo anterior, y de acuerdo con la opinión de algunos autores como José Nieves Luna Castro¹⁸, estas nuevas atribuciones no han logrado la obtención de un tribunal exclusivamente constitucional, a la vez que en esa búsqueda se ha desatendido la función igualmente importante y tradicionalmente característica de nuestro Máximo tribunal, que es la de constituirse en el órgano cúspide y rector de los criterios de legalidad en general. Esto es así, toda vez que los criterios o posturas que emite sobre cuestiones de constitucionalidad y legalidad, son referente obligado para las determinaciones judiciales que emitan los tribunales al resolver los conflictos de los particulares, de ahí que tal función resulte de gran importancia y por ende, no pueda ser abandonada.

Derivado de lo anterior, queda claro que en la Suprema Corte se deposita la función fundamental de mantener el equilibrio entre los poderes de la Unión, dirimiendo las controversias que pudieran suscitarse entre el Ejecutivo y el Legislativo. De igual forma es la encargada de velar la Unión de la República, dirimiendo controversias entre Estados y Municipios y la ahora Ciudad de México, o incluso proteger a las minorías políticas. Asimismo en la Suprema Corte de Justicia de la Nación reside el mandato de asegurar a los individuos que todo acto

¹⁸LUNA CASTRO, José. *La Suprema Corte como órgano de Legalidad y Tribunal Constitucional*. Porrúa, México, 2006, p.82-83.

de autoridad se apegue estrictamente al orden consagrado por nuestra Constitución.

Asimismo tiene como finalidad solucionar, de modo definitivo, asuntos judiciales de gran relevancia social, a través de las resoluciones judiciales que dicta.

Al ser la única facultada para realizar la interpretación de la Constitución, tiene la gran responsabilidad de que dicha interpretación sea coherente y conforme al contenido de la Carta Magna, al igual que debe ser armónica con las condiciones sociales, culturales y económicas del país, realizando una renovación periódica de criterios, apegado a las necesidades cambiantes del país, toda vez que el sentido de sus determinaciones juegan un papel sumamente importante en el respeto a la soberanía nacional, la división de poderes, el federalismo, así como el respeto a los derechos humanos.

En ese sentido, es claro que el máximo tribunal tiene un carácter preeminente que no solo se limita a definir el sentido de las normas, sino que con ello, también lo de hace de buena parte de las condiciones de la vida política, social y económica del país.

Por tal motivo, la fortaleza, autonomía y capacidad de interpretación de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, son esenciales para el adecuado funcionamiento del régimen democrático y de todo el sistema de justicia mexicano.

I.III.I. FACULTADES

Tal como previamente se señaló, desde su concepción las facultades de la Suprema Corte de Justicia de la Nación han ido cambiando. Originalmente, la Corte conocía únicamente de la constitucionalidad de las normas en juicios de

Amparo, para posteriormente dotarla de nuevas facultades, tales como la resolución de controversias constitucionales, mismas que fueron utilizadas en forma muy limitada, ya que por lo general las relaciones entre las entidades federativas y la Federación habían sido más políticas que jurídicas.

Sin embargo, a raíz de la reforma constitucional realizada en 1994, fue agregado un tercer sistema de control constitucional, que es la acción de inconstitucionalidad como sistema de control abstracto y *erga omnes*, reduciéndose por otra parte, sus facultades en materia de Amparo.

De esta forma las facultades jurisdiccionales que por mandamiento constitucional le han sido conferidas son vastas y de diversa naturaleza, mismas que señalaremos a continuación.

Controversia Constitucional. Conforme al artículo 105 Constitucional fracción I, compete conocer al pleno de la Suprema Corte de Justicia, con excepción de las que se refieren a la materia electoral, de las controversias que se susciten entre la Federación y un Estado o el Distrito Federal; la Federación y un Municipio; entre el Presidente de la República y el Congreso de la Unión o cualquiera de las Cámaras o una Comisión Permanente; entre un Estado y otro o el Distrito Federal; entre el Distrito Federal y un Municipio; entre dos Municipios; de las que se den entre los poderes de un mismo estado sobre la constitucional de sus actos o disposiciones generales; un estado y un municipio de otro respecto de las mismas materias; entre dos órganos de gobierno del Distrito Federal, entre dos órganos constitucionales autónomos y entre uno de éstos y el Ejecutivo o el Congreso, sobre la constitucionalidad de sus actos o disposiciones generales.

Acción de Inconstitucionalidad. De igual forma el mismo artículo 105 Constitucional en su fracción II, señala que compete conocer al pleno de las acciones de inconstitucionalidad que tengan por objeto plantear la posible contradicción entre una norma de carácter general y la Constitución. Por reforma

de 1996 se comprende todo tipo de materias, incluso la electoral. Dicha acción debe intentarse en los 30 días naturales siguientes a la publicación de la ley y solo pueden promoverla el equivalente al 33% de los diputados federales, de los senadores, de los diputados de las legislaturas locales, de los diputados de la asamblea legislativa del Distrito Federal, el procurador general de la República y cualquiera de los partidos políticos registrados. Si el pleno declara procedente la solicitud y la resolución es aprobada cuando menos por ocho ministros, se produce la invalidez total de la norma en cuestión.

Las declaraciones de invalidez previstas en las fracciones I y II del artículo 105 no pueden tener efectos retroactivos, salvo en materia penal.

Recurso de apelación. De acuerdo con el artículo 105 Constitucional fracción III, podrá conocer de oficio o petición fundada, de los recursos de apelación que se interpongan en contra de las sentencias de los jueces de distrito en los procesos en que la federación sea parte, que por su interés o trascendencia así lo amerite. La petición para que intervenga el pleno puede provenir del tribunal unitario de circuito que deba conocer de él, del Ejecutivo Federal, por conducto fiscal general de la República.

Revisión en materia de amparo. El artículo 10 de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación en sus fracciones II y III, establece que el pleno también es competente para conocer de los recursos de revisión contra las sentencias que pronuncien los jueces de distrito, cuando subsista en el recurso el problema de constitucionalidad de normas generales, si en la demanda se impugna una ley o un tratado por estimarlos violatorios a la Constitución; cuando exista invasión de competencias entre la federación y los estados, o viceversa; de los recursos de revisión contra sentencias que en amparo directo pronuncien los tribunales colegiados, cuando habiéndose impugnado la inconstitucionalidad de una ley o un tratado o cuando en los conceptos de violación se haya planteado la

interpretación directa de un precepto de la Constitución, dichas sentencias decidan u omitan decidir sobre tales materias.

Cuando se trate de la inconstitucionalidad del reglamento de una ley o un tratado de la revisión conocen las salas de la Suprema Corte.

Conocimiento de diversos recursos y asuntos procesales. En términos de las fracciones IV, V, VI, VII, VII, IX y X, del artículo 10 de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, conoce de los recursos de queja, incidentes, excusas e impedimentos, controversias entre las salas de la suprema corte, recursos de reclamación, denuncias de contradicción entre tesis sustentadas por dos o más salas de la Corte y de los juicios de anulación en relación con los convenios de coordinación fiscal.

De igual forma son facultades jurisdiccionales las que ejerce el pleno cuando resuelve los conflictos que se presentan entre el Poder Judicial de la Federación y sus empleados en términos del párrafo segundo de la fracción XII del Apartado B, del artículo 123 Constitucional.

Facultad de atracción. De conformidad con el último párrafo de la fracción V del artículo 107 Constitucionalidad, la Suprema Corte, en pleno o en salas, por si o a petición fundada de un tribunal colegiado de circuito o del Procurador General de la Republica, puede conocer de amparos directos que por sus características especiales así lo ameriten; esto es a lo que comúnmente se le ha denominado faculta de atracción, contemplada en los artículos 10, fracción II, inciso b) y 21 fracción II, inciso b), 141 a 143 de la Ley Orgánica.

Es claro que en todo Estado democrático de derecho, la seguridad jurídica juega un papel muy importante. Dicho principio presupone la práctica de tendencias, que contribuyan a la formulación de los principios rectores por parte de los órganos designados para ese fin, que rijan los criterios generales de legalidad en

un determinado Estado.

Tales órganos generalmente cúspide del sistema de impartición de justicia, emanan por vía de interpretación los criterios que asignan el contenido normativo aplicable para lograr los fines de derecho. Esta labor interpretativa da lugar en muchos casos a la creación de tesis y criterios de carácter obligatorio para el resto de los órganos del sistema jurisdiccional.

Es por ello que la facultad de crear jurisprudencia implica una delicada función y una alta responsabilidad en la medida que incide de manera directa en el ejercicio cotidiano de la practica jurisdiccional y, como consecuencia de su aplicación, en el sistema de impartición de de justicia en su conjunto en todo el territorio del país.

Es así, como dentro de las facultades de la Suprema Corte de Justicia de la Nación una de las más importantes es precisamente esa, el establecimiento de los criterios jurisprudenciales. En nuestro sistema jurídico la Jurisprudencia se manifiesta a través de las resoluciones del los tribunales federales al resolver los juicios de amparo de que tengan conocimiento.

Comenzaremos por señalar que es la Jurisprudencia. Existen múltiples conceptos los cuales han ido variando a lo largo del tiempo y según la perspectiva jurídica desde la cual han sido valorados. Para el Derecho Romano, la jurisprudencia es la ciencia y la práctica del Derecho, definida como el conocimiento de las cosas divinas y humanas, y la ciencia de los justo y de lo injusto.¹⁹

Ya en la época moderna, autores como García Máynez, describe a la jurisprudencia como “el conjunto de principios y doctrinas contenidas en las

¹⁹ *Iurisrudentia* deriva del *ius*, a cuyo genitivo-*iuris*- se le ha añadido *prudentia*, que significa la virtud por medio de la cual se discierne y distingue lo bueno, lo conveniente, de lo malo y de lo injusto- *iurisprudentia est divinarum atque humanarum rerum notitia, iusti atque iniusti scientia*. BRAVO GONZALEZ, Agustín, *et al. Derecho Romano*, vigésima primera edición, Porrúa, México, 2004, p.25.

decisiones de los tribunales”.²⁰ Para el civilista Castán Tobeñas la jurisprudencia es la doctrina sentada por los tribunales, cualquiera que sea su clase y categoría, al decidir las cuestiones sometidas a ellos.

Para un constitucionalista, como Miguel Carbonell la jurisprudencia en el sistema jurídico mexicano es “la norma general y abstracta emitida en principio por los órganos del Poder Judicial Federal competentes, generalmente en sus resoluciones de carácter jurisdiccional, con la finalidad de interpretar e integrar el ordenamiento jurídico, que reuniendo ciertos requisitos y condiciones se vuelve obligatoria para los demás casos o situaciones semejantes que se presenten ante los órganos jurisdiccionales de menor jerarquía a aquellos que la emiten”.²¹

Por su parte Ignacio Burgoa tiene una definición mucho más amplia y mas cercana a nuestro sistema judicial al señalar que “la jurisprudencia se traduce en las interpretaciones y consideraciones jurídicas integradoras y uniformes que hace una autoridad judicial designada para tal efecto por la ley, respecto de uno o varios puntos de derechos especiales y determinados que surgen de un cierto número de casos concretos semejantes que se presenten, en la inteligencia de que dichas consideraciones e interpretaciones son obligatorias para los inferiores jerárquicos de las mencionadas autoridades y que expresamente señala la ley.”²²

Asimismo la propia Suprema Corte de Justicia de la Nación, a lo largo de sus diversas épocas nos ofrece su propio concepto al respecto al señalar que:

“La jurisprudencia es la interpretación de la ley, de observancia obligatoria, que emana de las ejecutorias que pronuncia la Suprema Corte de Justicia de la Nación funcionando en Pleno o en Salas, y por los Tribunales Colegiados de Circuito. Doctrinariamente la

²⁰ GARCIA MAYNEZ, Eduardo. *Introducción al Estudio del Derecho*, cuadragésima edición, Porrúa, México, 1989, p.68.

²¹ CARBONELL, Miguel. *Elementos de Derecho Constitucional*, Distribuciones Fontarama, México, 2004, p.143.

²² BURGOA ORIHUELA, Ignacio. *El Juicio de Amparo*, vigésima novena edición, Porrúa, México, 1992, p.821.

jurisprudencia puede ser confirmatoria de la ley, supletoria e interpretativa. Mediante la primera, las sentencias ratifican lo preceptuado por la ley; la supletoria colma los vacíos de la ley, creando una norma que la complementa; mientras que la interpretativa explica el sentido del precepto legal y pone de manifiesto el pensamiento del legislador. La jurisprudencia interpretativa está contemplada en el artículo 14 de la Constitución Federal, en tanto previene que en los juicios del orden civil la sentencia definitiva deberá ser conforme a la letra o a la interpretación jurídica de la ley; y la jurisprudencia tiene una función reguladora consistente en mantener la exacta observancia de la ley y unificar su interpretación, y como tal, es decir, en tanto constituye la interpretación de la ley, la jurisprudencia será válida mientras esté vigente la norma que interpreta.²³

De todo lo anterior podemos afirmar que la Jurisprudencia permite al juzgador trasladar la generalidad y abstracción, características de toda norma jurídica, hacia la concreción del caso determinado, puesto que aun sin ser tan particular como una sentencia, representa un acercamiento importantes a la realidad, y en su caso a las necesidades sociales del momento.

Esto produce una ventaja, ya que en muchas ocasiones representa mayor agilidad reguladora que la labor del legislador, ya que el surgimiento de los criterios y precedentes jurisprudenciales se verifican con en muchas ocasiones con más prontitud y rapidez que las decisiones del legislativo, sin que con esto se quiera decir que la labor de de la Suprema Corte pueda sustituir en forma alguna a la realizada por el legislador.

De esta forma la jurisprudencia surge de la práctica del juicio de garantías, pero también constituye una fuente importante de retroalimentación que ayuda al mejoramiento del ejercicio de la actividad jurisdiccional. En este sentido parece válido sostener que el estudio y conocimiento de la jurisprudencia no debe ser un

²³Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tribunales Colegiados de Circuito, Novena Época, página 1039. **JURISPRUDENCIA. CONCEPTO, CLASES Y FINES.** Amparo en revisión 299/2003. Funerales la Ascención, S.A. de C.V. 3 de julio de 2003. Unanimidad de votos. Ponente: F. Guillermo Baltazar Alvear. Secretario: Esteban Oviedo Rangel.

ejercicio meramente teórico, sino que necesariamente debe redundar en un mejoramiento en la aplicación del orden jurídico nacional, al mismo tiempo que produzca un perfeccionamiento en el sistema de impartición de justicia.

Se dice lo anterior, ya que la labor de creación normativa de los tribunales por conducto de los criterios jurisprudenciales no debe realizarse según el libre arbitrio del juzgador, sino que éste debe observar y tener en cuenta permanentemente una serie de principios, directrices y valores materiales contenidos tanto en el texto constitucional como en el resto de textos y normas que integran el ordenamiento jurídico, e incluso debe tomar en consideración los precedentes jurisdiccionales obligatorios.

Lo anterior es así, ya que el resultado final debe ser el establecimiento de criterios interpretativos e integradores, fundados en bases objetivas y no en criterios subjetivos del juzgador, ya que de otro modo la interpretación que realizan los tribunales de última instancia, en este caso la Suprema Corte, carecerían de toda legitimidad, vulnerando completamente el sistema jurídico.

El artículo 177 de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación señala que la Jurisprudencia que establezca la Suprema Corte de Justicia, funcionando en pleno o en salas, así como los Tribunales Colegiados de Circuito en la ejecutorias que pronuncien en los asuntos de su competencia distintos del juicio de amparo, estarán reguladas por la Ley de Amparo, salvo que la ley de la materia establezca lo contrario.

CAPITULO II.

POLITICA FISCAL.

II.I. DEFINICIÓN

Uno de los grandes desafíos que tiene el Estado es el de allegarse de los recursos económicos necesarios para poder sostenerse, al mismo tiempo que pueda atender las necesidades de su población. En rigor, la consecución de la mayor parte de los fines del estado moderno requiere la realización de erogaciones monetarias, al igual que la obtención de los recursos para hacer frente a ellas, los cuales dada su magnitud sólo se pueden obtener con la colaboración de todos los miembros del grupo social.

El proceso de obtención de los ingresos desarrollado a lo largo de los años, ha respondido a exigencias teóricas como a necesidades prácticas, que se han ido manifestando en la vida social, cuya satisfacción tampoco ha resultado indiferente a los cambios políticos. En tales circunstancias, fácilmente se puede afirmar que la evolución de las estructuras internas del Estado y de los fines presupuestarios, es consecuencia directa e inmediata de las funciones que el Estado desempeña.

Fue así, que en la década de los 30's y como resultado de la aplicación de la escuela keynesiana a las finanzas públicas, a través de lo que se llamó "finanzas funcionales", se planteó la posibilidad de que las finanzas públicas debieran estar en función de los objetivos macroeconómicos de estabilización de la economía global.²⁴

De esta forma, la actividad estatal limitada a la satisfacción de determinadas necesidades, planteada por el liberalismo económico del siglo XIX, se expandió

²⁴ NUÑEZ MIÑANA, Horacio. *Finanzas Públicas*, Ediciones Macchi, Argentina, 1998, p. 8.

hacia el fomento y desarrollo del bienestar económico y social.

Bajo ese contexto, surgió la idea de que el Estado debía intervenir sistemáticamente en la vida económica, por medio de las finanzas públicas²⁵, consideradas éstas como el principal instrumento del gobierno para influir en la actividad económica y diseñar la orientación de su política económica.

Fue así, como se introdujo el término política fiscal, a fin de subrayar este enfoque instrumental de las finanzas públicas. Maurice Lauré, en su Tratado de Política Fiscal sostiene que la política fiscal “consiste en determinar, una vez acordado el principio de recaudación por el ingreso fiscal, las características generales del impuesto en función de los datos económicos y psicológicos”.²⁶ Es decir, si ya se ha determinado que el gasto público será soportado a través de las contribuciones, debe establecerse en qué porcentaje lo harán, así como que efectos económicos generara dicha imposición.

De esta forma el presupuesto, entendiéndolo como el medio de que se sirve el Estado para ordenar el mecanismo de sus gastos y de sus ingresos²⁷, pasó a convertirse no sólo en el instrumento operativo más importante del gobierno, sino también en la expresión más sostenible de las pretensiones, defensas políticas y fines económicos dentro de una sociedad.

Sin embargo, es oportuno establecer que la trascendencia de la política fiscal no se limita al ámbito económico, puesto que el Estado no solo está orientado al cumplimiento de sus leyes fundamentales y de sus objetivos políticos trascendentes, sino que también dirige su actividad diaria hacia el cumplimiento de

²⁵ “Debemos entender por finanzas públicas al estudio del proceso ingreso-gasto llevado a cabo por el Estado, generalmente expresado en términos monetarios, que sirve para determinar la forma en que el Estado logra los fines perseguidos y las consecuencias que genera dicho proceso.” FAYA VIESCA, Jacinto. *Finanzas Públicas*, sexta edición, Porrúa, México, 2003, p. 154.

²⁶ LAURÉ, Maurice. *Tratado de Política Fiscal*, tr. Manuel García-Margallo Rianza, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1960, p.13.

²⁷ *Ibídem*, p. 216.

metas sociales.

En suma, la selección de esos objetivos socioeconómicos, la obtención de medios para alcanzarlos, la erogación que realiza para cumplir sus fines, así como la administración y gestión de recursos patrimoniales, constituyen algunas de las principales tareas del Estado.

Asimismo y siguiendo la misma línea, Horacio Núñez Miñana señala que la consecución de la mayor parte de los fines del Estado moderno requiere la realización de erogaciones monetarias, lo que en consecuencia plantea el cuestionamiento de cómo se obtendrán los recursos para hacerles frente, es por ello que “la forma concreta en que el Estado determina el monto total y la composición de las erogaciones y de los recursos expresa la política fiscal adoptada.”²⁸

Asimismo, existen algunos otros autores como Arrijo Vizcaíno, que formulan una definición aún más amplia y por tanto más descriptiva de lo que es la política fiscal al señalar que es “el medio para armonizar las relaciones entre el fisco y los contribuyentes, disciplinado, racionalizando y controlando, al mismo tiempo la estructura, el crecimiento y la aplicación del presupuesto del Estado, con el objeto de que la recaudación tributaria tenga el único fin deseable y posible: la efectiva redistribución del ingreso nacional mediante un sano financiamiento de todo lo que represente obras y servicios de beneficio social y comunitario”²⁹.

Esto es así, ya que como previamente se mencionó, la política fiscal es vista como una herramienta que utilizan tanto el ejecutivo, como el legislativo para instrumentar anualmente la política económica que le permite generar empleos, bienes y servicios, seguridad, educación, o dicho desde el punto de vista sociológicos, bienestar para la sociedad. Asimismo, es entendida como el

²⁸ NUÑEZ MIÑANA, Horacio. *Finanzas Públicas*, Ediciones Macchi, Argentina, 1998, p.6.

²⁹ ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo. *Derecho Fiscal*, quinta edición. Themis, México, 2008, p. 23.

conjunto de lineamientos para obtener los ingresos que requiere la hacienda pública para solventar los programas de gobierno.³⁰

Por su parte la Doctora Sonia Venegas Álvarez, señala que la política fiscal es la parte de la economía política que utiliza el gasto público y el sistema de contribuciones como variables de control para propiciar el desarrollo y la estabilidad económica de un Estado.³¹

Bajo ese tenor, dicha doctora, hace referencia a la clasificación que realiza John Maynard Keynes, quien consideraba que existían distintos tipos de política fiscal, los cuales dividen en dos grupos:

Política fiscal expansiva. Cuando el objetivo es estimular la demanda agregada, especialmente cuando la economía está atravesando un periodo de recesión y necesita un impulso para expandirse, en consecuencia se tiende al déficit o incluso, se puede provocar inflación.

Política fiscal restrictiva. Cuando en objetivo es frenar la demanda agregada. Un ejemplo de esto ocurre cuando la economía está en un periodo de excesiva expansión y tiene necesidad de frenarse por la excesiva inflación que se está creando, surgiendo de esta forma el superávit.³²

Por otra parte, existen autores como G.K. Shaw quien considera que la política fiscal abarca las variaciones en los programas de impuestos y gastos del Gobierno, expresamente concedidos con el propósito de asegurar los fines de la política macroeconómica. En tales circunstancias, es un aspecto de la Hacienda Pública y no incluye las medidas que se toman por razones de eficacia distributiva

³⁰ MANRIQUE, Irma, *et al. Política fiscal y financiera en el contexto de la reforma del Estado y de la desregulación en América Latina*. Instituto de Investigaciones Económicas, UNAM, México, 2005, p.339.

³¹ VENEGAS ALVAREZ, Sonia. *Derecho Fiscal*, Oxford, México, 2010, p.63.

³² *Ibidem*, p.63-64

o que reflejan una inquietud por la distribución de la renta.³³

E incluso, también hay doctrinarios como Héctor B. Villegas, para quien la política fiscal se circunscribe al ámbito de la Política financiera, la cual “se refiere a la actividad finalista del Estado llevada a cabo mediante el empleo de gastos y recursos públicos”; mientras que el concepto de Política Fiscal “se refiere a la misma actividad estatal, pero desplegada únicamente mediante los recursos tributarios”.³⁴

Derivado de lo todo anterior, podemos afirmar que el impacto de la política fiscal en las finanzas modernas es de gran importancia, puesto que los tributos juegan un papel muy importante, no sólo por la generación de ingresos que representan para el Estado, sino también por la intervención que éstos tienen en el ámbito económico y que trascienden a los ámbitos político y social.

En ese sentido, dada la trascendencia que tiene la política fiscal, al ser una de los principales herramientas con que se instrumentan las finanzas públicas, es evidente la necesidad de que dicha política responda a las necesidades colectivas, y no que sólo beneficie a unos cuantos, por lo tanto no puede ser creada en forma arbitraria, ya que indefectiblemente debe ser planteada de conformidad con el marco legal existente, es decir, atendiendo los principios y lineamientos que dicta nuestra Carta Magna.

De esta forma, queda claro que la política fiscal debe necesariamente sustentarse en los principios de equidad y proporcionalidad contenidos en el texto Constitucional, a fin de que la distribución de las cargas fiscales sea justa, pues solo así, es posible la participación adecuada de todos los miembros de la sociedad en el sostenimiento del gasto público. Estos dos principios serán

³³ SHAW, G.K., Política Fiscal. Trad. María García-Liiberos Sánchez Robles, Colección Macmillan, Vicens-Vives de Economía, España 1974, p.17.

³⁴ VILLEGAS, Héctor. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, sexta edición, De Palma, Buenos Aires, 1997, p.811.

estudiados a mayor profundidad en nuestro siguiente capítulo.

Como veremos, en nuestro país el proceso de obtención de los ingresos desarrollado a lo largo de los años ha respondido a exigencias teóricas, pero han sido principalmente las necesidades prácticas y los cambios políticos, factores determinantes en la satisfacción del presupuesto público.

Es así, como el Estado de contar con una actividad limitada en materia económica, ha llegado a convertirse en el principal promotor del fomento y desarrollo del bienestar económico y social, esto ante el importante reto de satisfacer las necesidades de sus gobernados, mismo que ha tratado de hacerle frente mediante la imposición de políticas públicas tendientes a propiciar el desarrollo económico, de cara al panorama mundial. Ante esta nueva perspectiva, queda claro que las tareas y problemas del Estado contemporáneo son múltiples y complejos, motivo por el cual resulta de suma importancia que todas sus actividades encuadren en el marco jurídico establecido por nuestra Constitución, pues de lo contrario se vulneraría la soberanía nacional.

II.II. ELEMENTOS

Existen tres disciplinas financieras que deben conjugarse para contemplar la creación de un impuesto; estas son: la política presupuestaria, la política fiscal y técnica fiscal.

De esta forma y tal como lo señala Maurice Lauré, dentro de la línea de los supuestos financieros que conducen al establecimiento de un impuesto, “la política fiscal ocupa un lugar intermedio entre la política presupuestaria y la técnica fiscal.”³⁵

³⁵ LAURÉ, Maurice. *op. cit.* p. 15.

En el apartado anterior aborde el contenido de la política fiscal, sin embargo también es importante, a fin de evitar confusiones, delimitar el campo de estudio de aquellas disciplinas que la encuadran.

La primera de ellas es la técnica fiscal que de acuerdo con Maurice Lauré es una disciplina que junto a la de política fiscal, difícilmente se presta a ambigüedades. De esta forma tenemos que “la técnica fiscal consiste en fijar las modalidades de la base del impuesto, de su control y de su recaudación.”³⁶

Para poder hacerlo, esta disciplina debe apoyarse en conocimientos sobre Derecho, organización administrativa, geografía económica, así como aspectos contables. De acuerdo con el licenciado Emilio Margáin Manautou³⁷, el legislador al fijar las modalidades de la base de la contribución, así como su control y recaudación debe buscar:

a) Que la técnica a emplear encuentre fundamento en la Constitución, esto con el fin de que sea coherente con los principios esenciales de nuestro ordenamiento jurídico.

b) Que la técnica fiscal empleada no produzca un efecto contrario al fin que se busca.

Por su parte la política presupuestaria, que tal como lo define dicho autor es “*el arte de decidir sobre la ejecución de los gastos públicos y de escoger si deben ser cubiertos por el impuesto, por el empréstito o por anticipos de tesorería.*”³⁸ Sin embargo, continúa, las posibilidades para cubrir el gasto público no solo se limitan a éstos últimos, ya que si bien pueden ser cubiertos por las contribuciones, los

³⁶ Ídem.

³⁷ MARGAIN, MANAUTOU, Emilio. *Nociones de Política Fiscal*, cuarta edición, Porrúa, México, 2010, p.5.

³⁸ LAURÉ, Maurice. *op.cit.* p.13.

empréstitos, ya sean internos o externos, o anticipos de tesorería, también pueden serlo mediante la utilización de sus recursos y bienes propios.

Esto es así, ya que de acuerdo con el autor, primero se debe determinar a cuánto ascenderán los ingresos provenientes del uso y explotación de recursos y bienes propios, para después considerar a cuánto ascenderán los ingresos procedentes de la aplicación de las contribuciones en vigor. De este modo, una vez analizado lo anterior y en caso de existir un déficit, será necesario considerar la forma en que este puede ser cubierto mediante empréstitos internos, o bien, deberá estimarse que tan recomendable y posible será cubrirlo mediante la obtención de empréstitos externos, y en el caso de que los recursos continuaran siendo insuficientes, entonces deberá recurrirse a la utilización de anticipos de tesorería.³⁹ De este modo, como se puede apreciar el establecimiento de un impuesto puede traer como consecuencia un problema de política presupuestaria.

Es por ello que, una vez que han sido determinados los gastos que el Estado ha de realizar a fin de cubrir las necesidades sociales, surge la interrogante acerca de cómo serán sufragados. Es justo en este punto, donde la política presupuestaria nos plantea dos tipos de problemas: decidir los gastos a realizar y en qué forma éstos serán cubiertos.

Uno de los problemas que frecuentemente se presentan a la hora de decidir un gasto es el de determinar la capacidad contributiva de los sujetos obligados, así como el nivel o la medida en que éste podrá ser cubierto mediante las contribuciones fiscales, a fin de que éstas puedan satisfacer simultáneamente todos los proyectos de gastos públicos. Por el ello al decidir un gasto es necesario efectuar una comparación entre el beneficio que este presenta y las posibilidades de la sociedad para poder afrontarlo.

³⁹ MARGAIN, MANAUTOU, op.cit., p.5.

Esto es así, ya que debido a la innumerable cantidad de necesidades sociales que debe cubrir el Estado y los limitados recursos con que cuenta para hacerles frente, resulta necesario realizar una selección o bien, establecer un orden de prioridad en los gastos propuestos, a fin de poder satisfacer los requerimientos de la sociedad.

Una vez que se ha resuelto que gastos han de sufragarse, es preciso determinar la forma en que éstos serán cubiertos, para ello se debe atender a la naturaleza del gasto y la necesidad de que la carga de éstos sea repartida entre los ciudadanos de una forma más equitativa, se determine cuál será la forma en que se sufragara dicho gasto.

De acuerdo con Maurice Lauré, en principio debemos considerar la naturaleza del gasto para poder determinar si se recurrirá al impuesto o al empréstito.

De esta forma, la teoría señala que si se trata de un gasto de consumo, traducido éste como un gasto que no deja ninguna riqueza perdurable al Estado, debe ser cubierto mediante un impuesto. Lo anterior obedece a que tal erogación puede resultar benéfica para la sociedad a corto plazo, y por lo tanto, si fuese financiado por un empréstito representaría imponer a las generaciones futuras el pago de una necesidad del presente. De igual forma, si trata de un gasto de inversión, entendiendo esto como la utilización de ciertos bienes para la obtención de un beneficio a largo plazo, mismo que supondrá la obtención de un valor perdurable para la sociedad, y por tanto debe ser soportado por un empréstito.

Por tal motivo, siempre será importante considerar al momento de determinar la forma en que se ha de financiar un gasto, que la naturaleza e importancia del gasto no contrarié el desarrollo económico de la actividad nacional.

II.III. FINALIDAD.

Como anteriormente se mencionó, las contribuciones no tienen como único objetivo contribuir al gasto público.

Para las finanzas modernas, los tributos cuya finalidad primordial es básicamente la de obtener fondos para cubrir las erogaciones del Estado, pueden ser además un instrumento que permita al Estado tomar injerencia en el desarrollo de la actividad nacional.

De esta forma encontramos que la política fiscal puede tener diversos fines. Entre ellos tenemos principalmente los siguientes:

Captación de recursos. Sin lugar a duda, el principal objetivo de la política fiscal debe ser el captar los recursos económicos necesarios para satisfacer el gasto público. Teóricamente este debe satisfacerse casi en su totalidad por los ingresos tributarios, pudiendo contar en menor medida, con el empréstito para cubrir los faltantes, a fin de lograr de este modo una política económica sana.

Bajo ese tenor, dicha captación puede ser considerada como un medio para realizar la distribución equitativa de la riqueza, haciendo que aquellas personas que cuentan con más recursos aporten más al gasto público que aquellos que no los tienen o que los tienen pero en menor medida, es decir, que participen en la medida de sus posibilidades a la satisfacción de las necesidades colectivas. De esta forma, se propicia la redistribución de los ingresos mediante el financiamiento de obras y servicios que representen un beneficio social y comunitario.

Promover el desarrollo económico. Para los países que no han alcanzado el nivel económico de otros más desarrollados, un objetivo importante es el de lograr una tasa de crecimiento económico sostenido a largo plazo más elevada de la que naturalmente se pudiese registrar. Esto puede lograrse mediante el

establecimiento de ciertos incentivos fiscales que alienten el establecimiento y desarrollo de industrias nuevas o necesarias para el país, la inversión en programas de desarrollo económico en zonas pobres del país, la inversión en bienes duraderos, entre otros. De esta forma se puede facilitar la obtención de las metas económicas deseadas en el tiempo debido.

Dirigir el gasto de los particulares. Mediante la elección de determinados impuestos se puede persuadir a los individuos hacia actividades que se consideren poco benéficas para el país mediante la imposición de fuertes cargas tributarias, y a la inversa, mediante la imposición de ciertos impuestos, se pretende alentar el desarrollo de ciertas actividades.

Asimismo, la política fiscal llega a ser utilizada como un instrumento para combatir la inflación. Un ejemplo de ello puede ocurrir cuando al aumentar las tasas de los impuestos se limita la presencia de moneda en manos de la población, provocando así que los contribuyentes afectados realicen un manejo más responsable de los recursos de que disponen. De esta forma, un aumento en los impuestos tiende a restringir el consumo y a evitar que el exceso de disponibilidad monetaria haga subir los precios.

Igualmente la política fiscal puede ser utilizada para fomentar el ahorro, al gravar fuertemente ciertos bienes, como podría ser el caso de los considerados como suntuosos, desalentando de esta forma su adquisición. O bien, al otorgar un tratamiento fiscal benigno a las tasas de interés legal, se puede alentar el ahorro de los recursos que no se encuentran destinados a un fin en particular.

Combatir la recesión económica. Siguiendo al profesor Emilio Margáin Manautou⁴⁰, en tiempos de grave recesión económica o de un alto número de desempleo, lo adecuado es realizar una disminución de la presión tributaria, para

⁴⁰ Íbidem, p.17.

de esta forma dejar más dinero en manos del contribuyente, favoreciendo de esta forma el desarrollo de las transacciones. Esto es, al disminuir las tasas de la tarifa del Impuesto sobre la Renta o bien, permitiendo acreditar a dicho impuesto, determinado porcentaje de la mano de obra que en forma adicional al número normal se contrate.

Tal como se verá con mayor profundidad en el siguiente apartado a lo largo de su historia, particularmente segunda mitad del siglo XX, nuestro país ha atravesado por varias devaluaciones económicas, en las cuales la política fiscal ha servido como instrumento para sortear dichas desavenencias, aunque no siempre con óptimos resultados.

II.IV. POLÍTICA FISCAL EN MÉXICO.

Tal como previamente se señaló la política fiscal es una disciplina que surgió hacia principios del siglo XX, es por ello que su adopción por parte de los gobiernos a nivel mundial es reciente. De esta forma y siguiendo al licenciado Margáin Manautou, a continuación realizaré una breve reseña de la política fiscal que ha seguido nuestro país en las últimas décadas y que nos servirán en gran medida para comprender la situación actual de la misma.

Se comenzará en 1947, año en el que nuestro país aprobó las reformas fiscales que vinieron a innovar la legislación tributaria federal. De acuerdo con la profesora Teresa S. López, el proceso de industrialización que inició en México a mediados de la década de los cuarenta, no hubiera sido posible sin la instrumentación de una política fiscal activa.⁴¹ Esto representó la instrumentación de una estrategia económica basada en la amplia participación del Estado en la actividad

⁴¹ MANTEY DE ANGUIANO, Guadalupe, *et al. Cincuenta años de políticas financieras para el desarrollo en México (1958-2008)*, Plaza y Valdés Editores, México 2010. p. 75.

económica, tendiente a acelerar la acumulación de capital en el sector industrial, al mismo tiempo que se estimuló la formación de una clase empresarial.

De esta forma y ante el auge de este sector surgen nuevos ordenamientos como la Ley de las Empresas nuevas o necesarias, la Ley del Impuesto sobre utilidades excedentes, o bien, la introducción de la Ley del Impuesto sobre la renta de la tasa complementaria de las utilidades excedentes en 1956.

Sin embargo, este periodo se caracterizó por estimular la acumulación de capital en el sector industrial, a través de una estructura tributaria basada en exenciones fiscales favorables a las utilidades y al abastecimiento de bienes y servicios públicos a precios y tarifas subsidiadas.

De hecho, las utilidades y el patrimonio empresarial eran gravados con tasas muy bajas, de tal forma que los ingresos tributarios dependían fundamentalmente de los impuestos indirectos y de los ingresos al trabajo. Prueba de ello es la creación del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles en 1948, antecedente directo del Impuesto al Valor Agregado, y que en su momento produjo un aumento extraordinario en la recaudación tributaria.

La política fiscal cumplió un papel determinante en la viabilidad del *desarrollo estabilizador*, como posteriormente se le denominaría a esta estrategia económica, pues mientras la inversión pública se orientaba a financiar las grandes obras de infraestructura que requería el proceso de industrialización y urbanización en curso, el gasto social estimulaba, por un lado, la demanda agregada por la vía de las transferencias y subsidios al consumo de las clases trabajadoras en plena expansión y por otro lado, fomentaba la formación y consolidación de las primeras instituciones de seguridad social.

Es así que para 1958, la estrategia del desarrollo estabilizador tenía como objetivo de largo plazo el crecimiento económico con estabilidad monetaria. Con ese

propósito se establecieron como objetivos intermedios el crecer a tasas altas, entre 5 y 7%; controlar las presiones inflacionarias; elevar la inversión productiva; mejorar la distribución del ingreso, a través de una mayor participación de los salarios y mantener la estabilidad cambiaria. De esta forma existió un estricto control de la inflación lo que permitió altas tasas de crecimiento, mismo que se vio beneficiado por los altos niveles de inversión pública. No obstante lo anterior, este crecimiento perdió fuerza debido al excesivo proteccionismo comercial y a la debilidad de los ingresos públicos que en aras de estimular la industrialización del país condujeron a un sistema tributario laxo y plagado de exenciones.

El acelerado proceso de industrialización, aunado al contexto internacional positivo generó gran optimismo en el gobierno, derivado en gran medida del dinamismo de la economía estadounidense y las bajas tasas de inflación, las cuales permitieron que los objetivos macroeconómicos cumplieran con tasas de crecimiento del producto de entre 4 y 6%, acompañado de una inflación inferior al 3% en promedio anual.

Durante esta época una de las reformas más importantes fue la que creó la Auditoría Fiscal Federal, en abril de 1959, a fin de mejorar el sistema de recaudación fiscal y regularizar la situación de los contribuyentes.

Durante esta época, una de las reformas más importantes fue la entrada en vigor de la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta en 1965, que dividió al contribuyente en dos grandes grupos: al ingreso global de las empresas, sean personas físicas o morales las obligadas al pago, y por el otro el ingreso de las personas físicas fue dividido en tres categorías: el impuesto sobre productos del trabajo, el impuesto sobre productos o rendimientos de capital y el impuesto al ingreso global de la persona física, considerado como una especie de tasa complementaria. Esta reforma tenía como finalidad, entre otras, tomar en cuenta la realidad socioeconómica del país, tratando de gravar más al que contaba con mayor número de recursos, así como reducir la carga de los impuestos indirectos.

De acuerdo con el profesor Emilio Margáin Manautou⁴², el periodo comprendido entre 1971 y 1976, se caracterizó por tener una importante actividad legislativa en materia tributaria que trajo como consecuencia una grave inflación. Esto es así, ya que durante esta etapa fueron creados un gran número de impuestos indirectos, a la par que se incrementaron las tasas de los ya existentes. Un claro ejemplo de ello, es el hecho de que para diciembre de 1976 el Impuesto sobre la Renta soportaba en 43% de la recaudación, mientras que los impuestos indirectos representaban el 57%.

Asimismo se promovió la descentralización de la industria mediante la implementación de incentivos fiscales, al mismo tiempo que se alentó la adquisición de divisas extranjeras, mediante reformas introducidas a la Ley del Impuesto sobre la Renta. De igual forma se obliga a las personas físicas a acumular sus ingresos para efectos del mismo impuesto.

Sin embargo en dicha etapa, a diferencia de la década anterior, la economía comenzó a mostrar un comportamiento altamente irregular. La alta presión tributaria contribuyó a la contracción del mercado interno lo que provocó una desaceleración en la actividad económica, que se manifestó en una reducción del crecimiento del PIB, acompañado de incrementos en la tasa de inflación.

Durante el periodo comprendido entre 1978 y 1982 se realizaron acciones importantes a fin de cambiar al sistema impositivo mexicano. Para ello se emprendió una revisión minuciosa del Impuesto sobre la Renta de individuos y empresas, lo que provocó la integración de ambos impuestos evitando así la doble tributación; una reestructuración radical del esquema de imposición indirecta, desapareciendo el Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, así como alrededor de 40 impuestos locales y federales que se encontraban dispersos, dándose así el surgimiento del Impuesto al Valor Agregado, el Impuesto Especial

⁴² MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, *op.cit.*, p.31.

sobre Producción y Servicios y el Impuesto sobre Automóviles; así como una transformación del sistema de coordinación fiscal que buscaba una justa participación de los Estados en la tributación federal.

Sin embargo, para finales de 1982 el País enfrentó una de las peores crisis de su historia, alcanzando no solo altos niveles de endeudamiento, sino un nivel de inflación que llegó a ascender a 160% anual, lo que trajo como consecuencia que para el año siguiente se implementara una política de austeridad orientada fundamentalmente a abatir la inflación, reducir el gasto público, fortalecer el ahorro, disminuir el déficit financiero e incrementar los ingresos del Sector Público, para lo cual fue necesario instrumentar una política tributaria capaz de garantizar un incremento eficaz en los ingresos y a la vez, eliminar las presiones inflacionarias sobre el déficit fiscal.

Es así, como dentro del periodo comprendido entre 1983 a 1989 encontramos extensas reformas tributarias, donde la tendencia fue aumentar la carga impositiva de los impuestos indirectos, los cuales llegaron a sostener alrededor del 63% de la recaudación tributaria y mientras que los impuestos directos alcanzaron el 37%. De esta forma encontramos que a fin de reducir el déficit presupuestal, en 1983 la recaudación fiscal se vio aumentada considerablemente con el aumento del IVA del 10 al 15%, así como con la aplicación de una sobretasa del 10% a los sueldos mayores de cinco salarios mínimos.

Las misceláneas fiscales de 1987 y 1988 fueron elaboradas en el contexto del Pacto de Solidaridad Económica, que se orientó a incrementar los ingresos públicos a través de la eliminación del efecto inflacionario en la base gravable de las empresas, lo que generó la reducción anual de inflación de 180% en febrero de 1988 a 51% en diciembre de ese mismo año. Asimismo se redujeron las tasas del impuesto sobre la renta siguiendo la tendencia internacional.

Ya en el sexenio del presidente Carlos Salinas de Gortari, una de las principales

metas de su administración fue la de incrementar la carga fiscal en 1% del PIB con el fin de aumentar el superávit primario. De esta forma para 1989 se optó por la introducción del Impuesto al Activo, el cual consistiría en gravar un 2% sobre el valor de los activos brutos de las empresas ajustados con inflación. Asimismo se reajustó la tasa del IVA al 10%, con excepción de las franjas fronterizas. A pesar de que en algunos ejercicios fiscales hubo superávit, en términos generales la recaudación tributaria dentro del periodo de 1989 a 1994 resulta deficitaria.

Sin embargo, la sorpresiva devaluación del peso el 21 de diciembre de 1994, produjo una grave crisis económica, lo que a su vez provocó que las utilidades de las empresas se vieran notablemente disminuidas; por lo que para 1995, se generó una disminución considerable en la recaudación tributaria, sobre todo en lo que respecta al Impuesto sobre la Renta; no así para el caso de Impuesto al Valor Agregado, el cual a fin de compensar las disminuciones en el primero, se elevó la tasa del 10% al 15%, lo que originó un aumento en los precios de bienes y servicios.

Pese a esto, durante gran parte de la década de los 80's y principios de los 90's se presentó un crecimiento extraordinario de los ingresos petroleros, como consecuencia del incremento en el precio del crudo, situación que permitió compensar casi en su totalidad la caída de los ingresos tributarios.

Sin embargo, la contracción económica que empezaron a padecer los Estados Unidos de América a partir de 2001, tuvo un efecto negativo en el desarrollo económico de nuestro país. Fue así, que el proyecto de miscelánea fiscal para 2002 tenía como objetivo principal un incremento sustancial en la recaudación, pretendiendo que la mayor parte de los ingresos adicionales se obtuvieran al derogar el artículo 2-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, que aplica la tasa 0% a la enajenación de artículos alimenticios y medicinas; sin embargo al no aceptarse a dicha propuesta, se incorporó uno nuevo a la venta de bienes y servicios suntuarios, mismo que desapareció al poco tiempo debido a su baja

recaudación, y en su lugar, se amplió la base gravable del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

Como parte del paquete de Reforma Fiscal del gobierno de Felipe Calderón, en 2008 entraron en vigor dos nuevos impuestos: el Impuesto Empresarial de Tasa Única, cuya finalidad fue la de sustituir el Impuesto al Activo, y el Impuesto a los Depósitos en Efectivo. Asimismo, se produjo una disminución en la tasa aplicable del Impuesto sobre la Renta a personas morales a 28%. Contrario a lo anterior, se produjo un incremento la tasa general del IVA a 16% y 11%, esta última aplicable en zonas fronterizas.

Es así, como a pesar de los esfuerzos realizados por el gobierno la recaudación tributaria continúa con una tendencia a la baja debido a la indebida implementación de los mecanismos empleados para ello, aunado al problema de la evasión fiscal. Asimismo, los ingresos petroleros continúan soportando una parte importante del gasto público.

Así las cosas, aunado a la difícil situación económica a nivel mundial, estos últimos años se han caracterizado por un crecimiento económico errático e inestable, resultado de las medidas de ajuste para controlar las presiones inflacionarias y asegurar un déficit público bajo.

De este modo, ante las graves necesidades sociales en las últimas décadas la política fiscal que ha seguido nuestro país, ha sido la de crear nuevos impuestos tanto directos como indirectos, tal como ocurrió en su momento con la creación del Impuesto Empresarial de Tasa Única o el Impuesto a los Depósitos en efectivo, mismos que han sido eliminados al no alcanzar los niveles de recaudación que se esperaba, esto sin dejar de lado la complicada carga tributaria que representaban para los contribuyentes.

De igual forma, se incrementaron las tasas de los ya existentes, como sucedió con ciertos impuestos indirectos, como el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y el Impuesto al Valor Agregado; mientras que en el rubro de los impuestos directos encontramos el aumento en la tasa de Impuesto sobre la Renta, lo cual sólo ha provocado que éstos dos últimos impuestos continúen soportando la mayor parte de la recaudación tributaria, aunado a que los constantes aumentos en sus tasas, contribuyan en gran medida a la pérdida del valor de la moneda.

II.IV.I PROPUESTAS Y OBJETIVOS DEL PODER EJECUTIVO.

Tal como se señaló previamente, el principio de división de poderes parte de la idea de distribuir las funciones del Estado, las cuales se encuentran definidas en la Ley Suprema. En el ámbito tributario, las facultades se traducen en poder de imposición que le corresponde al Legislativo y facultad de ejercicio que corresponde al Ejecutivo.

Por su parte, las finanzas públicas constituyen un aspecto central para definir o tipificar un sistema económico. Es por ello, que cuando el Estado se apropia de los recursos materiales necesarios para satisfacer las necesidades colectivas o públicas, realiza una calificación de dichas necesidades, misma que tiene como resultado un documento público llamado presupuesto. Por esta razón la determinación del presupuesto, resulta ser uno de los procesos de toma de decisiones más importantes para el Estado, ya que no obstante es un acto de predominante naturaleza política, también debe atender a los principios consagrados en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

El presupuesto, entendido como el medio de que se sirve el Estado para ordenar el mecanismo de sus gastos e ingresos, se compone de la Ley de Ingresos y el

Presupuesto de Egresos.

De acuerdo con la teoría económica clásica, el *ciclo presupuestario* se integra por cuatro fases fundamentales: preparación, sanción, ejecución y control.

La primera de ellas, se encuentra otorgada constitucionalmente al Poder Ejecutivo, de manera lógica y completamente justificada, en virtud de que el planteamiento e instrumentación del proyecto de Gobierno, es realizado por el poder Ejecutivo dentro del Plan Nacional de Desarrollo. Es por ello que dada la estrecha vinculación entre la programación gubernamental y el presupuesto adecuado para cumplirlo, prácticamente sólo el Ejecutivo, auxiliándose de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público y de sus unidades administrativas, es el que cuenta con los medios técnicos, materiales y humanos, para poder elaborar un adecuado programa presupuestario.

En ese entendido, resulta claro que el presupuesto es el documento donde esencialmente se establecen las prioridades públicas, a la par que se plasman los objetivos económicos, políticos y sociales, esto a fin de preparar el modelo de país que se pretende tener; por tal motivo la preparación del presupuesto resulta ser la más fiel expresión de que lo que el Gobierno se propone hacer en un año

De esta forma, la Ley de Ingresos establece en su exposición de motivos, las consideraciones de carácter económico y de política fiscal que lo inspiran, mientras que el presupuesto de egresos, representa la determinación, en orden de prioridad, de los fines políticos, económicos y sociales que el Estado pretende alcanzar.

Por ello, el Ejecutivo al elaborar el proyecto de presupuesto ejerce una de las atribuciones de mayor importancia, pues prácticamente en ese proyecto define los fines no sólo de la administración pública, sino del propio Estado.

Se podría pensar que en la preparación del presupuesto se debería atender a consideraciones económicas y financieras; sin embargo, aun cuando éstas en efecto son tomadas en cuenta, en muchas ocasiones suele ser el factor político el que predomina en su determinación.

Para algunos autores como Faya Viesca, el actual proceso de decisión del presupuesto, representa una importante evolución en el sistema democrático de los países occidentales y en la consolidación de los dispositivos constitucionales, donde el Ejecutivo queda sujeto al control del órgano legislativo, propiciando de esta forma la determinación de un presupuesto menos arbitrario y más acorde a las necesidades de la población. Es por ello que “la participación parlamentaria en la aprobación del presupuesto ha venido a constituir en las sociedades de occidente, uno de los fundamentales principios de la democracia política”.⁴³

De esta forma, la Constitución repartió la competencia constitucional en dos fases esenciales donde por un lado, el Ejecutivo Federal prepara y presenta su proyecto de presupuesto, mientras que la Cámara de Diputados, en su calidad de órgano representativo de la soberanía popular, lo aprueba y controla; control político que ejerce al examinar, revisar y aprobar la cuenta pública.

Y es que, al concederse al Ejecutivo esa tarea tan importante, no sólo se le está confiando la ordenación económica y la conformación técnico-financiera del presupuesto sino que se le confía la decisión de definir los fines políticos, económicos y sociales que se pretenden alcanzar con el presupuesto, a fin de alcanzar sus fines.

⁴³ FAYA VIESCA, Jacinto. *op.cit.* p. 201.

II.IV.II APROBACIÓN O RECHAZO DEL PODER LEGISLATIVO.

En nuestro país la aprobación del presupuesto corresponde por mandato constitucional al poder legislativo, en su carácter de órgano representativo de la voluntad popular.

Esto obedece a una cuestión de legalidad, ya que si bien las contribuciones son una herramienta del Estado para obtener recursos a fin de financiar el gasto público, éstas también significan separar parte del peculio de los particulares, razón por la cual esta separación debe ser producto de un proceso legislativo como facultad exclusiva del Congreso de la Unión, primordialmente de la Cámara de Diputados, por ser la expresión de la voluntad soberana legítimamente constituida, de acuerdo con los artículos 39, 41 primer párrafo, 72, inciso h) y 73, fracción VII, de nuestra Carta Magna. Este principio básico en el estado moderno de derecho proviene del parlamentarismo inglés que se conoce como *No taxation without representation*.

El principio de legalidad es uno de los principios básicos de las contribuciones y se refiere a que todos los elementos estructurales de las mismas deben estar determinados en la ley. De esta forma aplicándolo al rubro de las contribuciones, se refiere a que su establecimiento debe ser el resultado de un proceso legislativo, dando así la oportunidad de que sea analizada la estructura interna de la contribución, su naturaleza, así como su ensamble o coordinación con el sistema tributario. Tal como lo señala Gabriela Granados, al mencionar que en “cada contribución debe existir una coherencia interna, evitando en lo posible la doble o triple tributación sobre el mismo objeto-material del tributo, sustituyendo un sistema fiscal progresivo en confiscatorio.”⁴⁴

Dicho en otras palabras, se somete la aprobación del presupuesto al poder

⁴⁴ MANRIQUE, Irma, *et al. Op.cit.*,p.376.

legislativo, por ser considerados como representantes populares, otorgándoles de esta forma la facultad para limitar el gasto público y en consecuencia, también la carga fiscal que deben pagar los gobernados.

Es así, como de conformidad con la fracción VII del artículo 73 de nuestra Constitución, el Congreso de la Unión, tiene facultad *para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto.*

La aprobación de la Ley de Ingresos y las demás de carácter tributario, corresponde a las dos Cámaras, sin embargo se deben de estudiar y aprobar primero en la Cámara de Diputados, tal como lo establece el artículo 72, fracción H, que a la letra señala:

“La formación de las leyes o decretos puede comenzar indistintamente en cualquiera de las dos Cámaras, con excepción de los proyectos que versaren sobre empréstitos, contribuciones o impuestos, o sobre reclutamiento de tropas, todos los cuales deberán discutirse primero en la Cámara de Diputados.”

La Ley de Ingresos de la Federación, es el nombre con que se conoce al acto legislativo que determina los ingresos que el Gobierno Federal está autorizado para recaudar en un año determinado; por lo general constituye únicamente una enumeración de los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos que puede percibir una entidad pública. Las leyes reglamentarias de cada impuesto señalan sus elementos esenciales, como lo son el objeto, sujeto, cuota, procedimiento de determinación, etcétera. De manera que es indispensable la existencia de las leyes reglamentarias para que pueda percibirse el ingreso.

Esto ha dado una discusión sobre la naturaleza de la Ley de Ingresos. Un ejemplo de ello es la postura de la doctrina francesa, quien la considera como un acto

condición que no establece por sí mismo deberes y nuevos poderes jurídicos, sino que sólo permite el ejercicio de la competencia establecida por las leyes especiales.

No obstante lo anterior, es por medio de la Ley de Ingresos que el Congreso de la Unión determina los conceptos y fija los montos de los impuestos, derechos, aprovechamientos o productos, por virtud de los cuales se obtendrán las percepciones monetarias necesarias para que la Federación pueda cubrir su presupuesto.

A diferencia de la Ley de Ingresos, la aprobación del presupuesto de egresos es una facultad exclusiva de la Cámara de Diputados, tal como lo señala el artículo 74:

Artículo 74. *Son facultades exclusivas en la Cámara de Diputados:*

IV. Aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, previo examen, discusión y, en su caso, modificación del Proyecto enviado por el Ejecutivo Federal, una vez aprobadas las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlo [...]

La aprobación del presupuesto de egresos por parte del legislativo obedece a la idea de que la Cámara de Diputados autorice un límite de gastos, límite al que forzosamente tendrá que sujetarse el Ejecutivo, tanto para comprometer los recursos como para ejercerlos. De esta forma el Ejecutivo está impedido constitucionalmente para comprometer recursos que excedan del monto autorizado por la Cámara de Diputados y a la vez facultada para realizar menores erogaciones a las autorizadas.

Es así, como nuestra Constitución otorga a la Cámara de Diputados, la facultad exclusiva de determinar el Presupuesto de Egresos, a la par que le concede cierto

orden de preferencia al momento de discutir la Ley de Ingresos, circunstancia que es considerada para algunos autores como Fernando A. Orrantia⁴⁵, un error ya que a juicio de dicho autor, ambas decisiones son de suma importancia para los gobernados representados por ambas Cámaras, aun cuando una sea considerada representante directa de los ciudadanos y la otra lo sea de las entidades integrantes de la federación.

De esta forma, el Congreso de la Unión está autorizado para imponer las contribuciones necesarias a fin de cubrir el presupuesto, facultad que debe ejercer con pleno respeto a los principios de legalidad y anualidad, y que cuando menos en lo que respecta al número de documentos legislativos, es amplia y genérica. No obstante esto, lo cierto es que en los hechos, la Cámara de Diputados no cuenta con los elementos técnicos necesarios para realizar un estudio a fondo del presupuesto, hecho que muchas veces sólo ha provocado que nuestro país cuente con un sistema tributario complicado y desordenado, mismo que en muchas ocasiones ha generado una baja recaudación y amplia evasión fiscal.

Es por ello que la aprobación del presupuesto, no es solo una de las facultades más esenciales del Legislativo, sino que además constituye un elemento fundamental, establecido por la Constitución para el equilibrio de los poderes.

II.IV.III DECISIONES DEL PODER JUDICIAL.

Por su parte, el Poder Judicial también desempeña un papel importante en su tarea de darle contenido y sentido a estos postulados. Esto es así, ya que como se vio en el apartado correspondiente es la encargada de estudiar los conflictos que surjan entre los poderes de la Unión.

⁴⁵ ORRANTIA ARRELLANO, Fernando. Las facultades del Congreso Federal en Materia Fiscal. Editorial Porrúa. México 2001.p. 72-73.

Tal como se vio en el apartado respectivo dentro del sistema de división de poderes, la defensa de los derechos humanos se encuentra encomendada principalmente al Poder Judicial Federal, a través de alguno de los medios de defensa de la Constitución.

En materia tributaria uno de los grandes problemas que enfrentan los contribuyentes, es el conciliar entre las necesidades recaudatorias y al mismo tiempo que se respeten sus garantías individuales.

De esta forma y realizando un análisis a los criterios emitidos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación se observa que durante la primera mitad del siglo XX, la mayor parte de sus determinaciones en materia fiscal se vieron influenciadas en gran medida por el tesis del Ministro Ignacio L. Vallarta, emitido dentro del amparo administrativo de Ignacio Álvarez e Icaza, el cual se resolvió en diciembre de 1917.⁴⁶

En dicho fallo, el ministro sostuvo la postura de desconocer que el Poder Judicial tuviera facultades para conocer sobre la inconstitucionalidad de los impuestos debido a que esta competencia solo le correspondía al órgano legislativo. De esta forma el único medio que tenían los gobernados para reclamar la constitucionalidad de un impuesto era durante el sufragio que se efectuaba para elegir a los integrantes del órgano legislativo.

Cabe destacar, que el sentido de esta tesis responde en gran medida al hecho de que la propia Corte había emitido previamente otros criterios mediante los cuales

⁴⁶ De los archivos encontrados en el sistema de consulta de Jurisprudencia y Tesis Aisladas IUS, encontramos la tesis aprobada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Quinta Época, publicado en el Semanario Judicial de la Federación, página 809, cuya letra señala lo siguiente:

CONTRIBUCIONES. *La calificación de su proporcionalidad y equidad corresponde a las legislaturas respectivas o a las autoridades que las acuerden.* Amparo administrativo en revisión. **Álvarez e Icaza Ignacio.** 17 de diciembre de 1917. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: Enrique García Parra y Agustín Urdapilleta.

se determinaba que la fracción IV, del artículo 31, no concedía garantías individuales, motivo por el cual éstos solo podían ser estudiados por vía de los artículos 14 y 16 Constitucionales.

Pese a esto, no todos los criterios emitidos por la Suprema Corte de Justicia durante esa época fueron completamente uniformes en el sentido de confirmar la tesis sostenida por el ministro Vallarta, pues en 1925 el pleno de la Corte emitió una nueva tesis⁴⁷ donde señala 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..”

Tal como se desprende de dicha tesis, el pleno de la Suprema Corte planteó la posibilidad de que el Poder Judicial Federal pudiera revisar decretos o actos del Poder Legislativo cuando existiera una franca violación principios de proporcionalidad y equidad o bien un exceso de facultades, en virtud de que el Poder Judicial tiene la obligación de examinar la exigencia de garantías individuales de conformidad a lo dispuesto por el artículo 103, fracción I, de nuestra Constitución.

Si bien esta determinación fue notoria pues modificó el sentido del criterio planteado anteriormente, contrario a lo que se puede imaginar esto no represento

⁴⁷ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Pleno, Quinta Época, página 1014. **IMPUESTOS.** Amparo_en revisión 3173/22. Maldonado Aurelio. 20 de octubre de 1925. Unanimidad de ocho votos, en cuanto a la negación del amparo. Mayoría de cinco votos, en cuanto a los fundamentos de este fallo. Disidentes: Gustavo A. Vicencio, Ernesto Garza Pérez y Manuel Padilla. La publicación no menciona el nombre del ponente.

el otorgamiento del amparo a los quejosos, al tratarse de una tesis aislada que solo había sido apoyada por cinco de los ocho ministros y al haber establecido como requisito para la procedencia del amparo que se tratara de un impuesto ruinoso o exorbitante o que el Poder Legislativo se excediera en sus facultades constitucionales, el resultado fue que la novedosa tesis encontrara complicaciones en su reiteración y aplicación.

Sin embargo, dicha tesis contribuyó aunque en poca medida, para que se comenzara a realizar mayor estudio a los principios de proporcionalidad y equidad en materia tributaria. Esto es así, ya que durante los casi 40 años que duró la Quinta Época no se advierte uniformidad en la interpretación que la Suprema Corte realizó del contenido de la fracción IV, del artículo 31 Constitucional.

Fue así, como durante el transcurso de la Sexta Época, se logró llegar a un punto de coincidencia en el sentido de reconocer las facultades de la Suprema Corte de Justicia de la Nación para estudiar lo relativo a los principios de proporcionalidad y equidad en materia tributaria.

Para 1960 encontramos la tesis sostenida por el ministro Felipe Tena Ramírez, donde determinó que la condición forzosa para se considerara que los impuestos fueran exorbitantes o ruinosos o que el legislativo hubiere excedido en sus facultades constitucionales, eran materia de fondo del amparo y no de su procedencia, criterio que se inserta a la letra, a fin de una mejor comprensión:

“EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD DE LOS IMPUESTOS. PROCEDENCIA DEL AMPARO. Las condiciones de que el impuesto es 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 se 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 como un obstáculo legal que impide entrar a la cuestión de fondo.*⁴⁸

De esta forma, la emisión de dicha tesis dio la pauta para la procedencia del amparo que se promovía en contra de la violación a los principios de proporcionalidad y equidad, hecho que sin lugar a dudas representó un gran logro para la defensa del derecho fiscal.

Fue así, que en esta etapa se determinó que el estudio de dicho principios era materia de fondo del amparo y con ello, se permitió que muchos amparos superaran al menos la barrera de la primera etapa procesal.

Quizá la situación económica influyo en gran medida al mantenimiento de dicho criterio, pues como parte del llamado desarrollo estabilizador, en ese momento el país tenía un crecimiento acelerado con estabilidad de precios y sin devaluaciones.

En este orden de precedentes, la Sexta Época del Semanario Judicial de la Federación, concluyó su periodo reiterando el criterio de la tesis de Aureliano Maldonado y por ende, mantiene la tendencia de reconocer la procedencia del juicio de amparo en contra de los impuestos desproporcionados e inequitativos.

Por su parte, la Séptima Época estuvo notablemente marcada por la reformas de 1968 realizadas a la Constitución y a la Ley de Amparo, que otorgaron competencia a los Tribunales Colegiados de Circuito para integrar jurisprudencia, así como para conocer de amparos directos.

Fue así, como la Suprema Corte continuó con la interpretación de algunos

⁴⁸ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Pleno, Sexta Época, página 149. **EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD DE LOS IMPUESTOS. PROCEDENCIA DEL AMPARO.** Amparo en revisión 5983/57. Roberto E. Farías Garza y coagraviados. Acumulados. 14 de junio de 1960. Unanimidad de diecisiete votos. Ponente: Felipe Tena Ramírez.

principios tributarios como lo son la equidad y proporcionalidad. Tal como se vio, el estudio de estos principios permitió ampliar sus alcances durante la sexta época. No obstante lo anterior, en la séptima época nos encontramos con criterios que manifestaban que para impugnar la desproporcionalidad e inequidad de un impuesto debía probarse fehacientemente que en efecto lo era, tal como se puede apreciar en la siguiente tesis citada a la letra:

“IMPUESTOS, DESPROPORCIONALIDAD Y FALTA DE EQUIDAD DE LOS. DEBEN PROBARSE. *Si de autos no aparece probado fehacientemente que el impuesto que se impugna es desproporcionado e inequitativo, y por ello, ruinoso, no basta el simple dicho del causante en tal sentido.*”⁴⁹

Tal como lo menciona en su libro el ministro en retiro Genaro Góngora Pimentel, citando al ex ministro Vázquez del Mercado, cuya opinión expresada sobre el Poder Judicial en el año 1979 manifestó: “Es un órgano pasivo. Su función es jurisdiccional. Se la ha cortado y mutilado autoridad, hasta hacerla un órgano que resuelve rezagos. Es un poco medroso, no se enfrenta al poder del Presidente en turno. Es obsecuente con el Ejecutivo.”⁵⁰

Prueba de ello, es el hecho de que durante el periodo comprendido entre 1982 y 1989, existió una fuerte carga impositiva a fin de hacer frente a la difícil situación económica que nuestro país atravesaba en esos momentos, hecho que aparentemente fue respaldado por la Suprema Corte mediante la emisión de ciertas tesis de jurisprudencia, como la que a continuación se transcribe:

“IMPUESTOS, EL AUMENTO CONSIDERABLE EN EL MONTO DE LOS, NO DEMUESTRA NECESARIAMENTE QUE SEAN

⁴⁹ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Pleno, Séptima Época, página 21. **IMPUESTOS, DESPROPORCIONALIDAD Y FALTA DE EQUIDAD DE LOS. DEBEN PROBARSE.** Amparo en revisión 3820/54. Mariano Fernández. 25 de febrero de 1975. Unanimidad de diecinueve votos. Ponente: Jorge Saracho Alvarez.

⁵⁰ GÓNGORA PIMENTEL, Genaro David. *La lucha por el Amparo Fiscal*, Porrúa, México, 2007, p.206.

DESPROPORCIONADOS E INEQUITATIVOS. *Si bien es cierto que de conformidad con lo establecido por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución, las contribuciones deben reunir los requisitos de proporcionalidad y equidad, sin embargo, no se puede estimar que el aumento considerable en el monto de un impuesto demuestre que se esté en presencia de un impuesto desproporcionado e inequitativo, pues, en la determinación del mismo, son múltiples los factores que se deben tener en cuenta, como la capacidad contributiva, las necesidades colectivas que deben satisfacerse, la redistribución de la riqueza, etcétera, por lo que el que un impuesto sea elevado, incluso considerablemente, de un año a otro, no significa, necesariamente, que se incurra en violación al artículo 31, fracción IV, de la Constitución.*⁵¹

Es así, como la Suprema Corte determinó que la ruina económica no era suficiente para conceder el amparo, toda vez que aún cuando el hecho de que el impuesto provoque la ruina de contribuyente o el agotamiento de la fuente impositiva del gravamen de que se trate, el contribuyente debe exponer los argumentos que demuestren la inconstitucionalidad del impuesto. En este sentido, podemos observar que surge una ligera restricción a los criterios que anteriormente concedían el amparo, ya que ahora además de que se debía demostrar que el impuesto resultaba ruinoso y exorbitante, el gobernado está obligado a probar la oposición de la norma secundaria a la norma constitucional.

Asimismo encontramos otros criterios que, continúan con la línea de declarar la constitucionalidad de los ordenamientos tributarios, en contravención al principio de legalidad:

“IMPUESTO ESPECIAL Y LEY IMPOSITIVA ESPECIAL. DIFERENCIAS Y CONSTITUCIONALIDAD. *La doctrina jurídica distingue entre "impuesto especial" y "ley impositiva especial", pero ni una ni otra violan garantías individuales. En efecto, desde el punto de vista doctrinario, los impuestos pueden clasificarse en "especiales" o "analíticos" y "generales" o "sintéticos", por impuesto especial o*

⁵¹ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Pleno, Séptima Época, página 166. **IMPUESTOS, EL AUMENTO CONSIDERABLE EN EL MONTO DE LOS, NO DEMUESTRA NECESARIAMENTE QUE SEAN DESPROPORCIONADOS E INEQUITATIVOS.**

analítico se entiende aquel que grava únicamente y por separado un elemento del capital del contribuyente,[..] pero es inexacto que los impuestos especiales violen garantías individuales, porque la Constitución sólo obliga al legislador a que respete, cuando determina el hecho generador del impuesto, entre otros, los principios de generalidad y abstracción, pero no le prohíbe que tome como base para el gravamen un elemento por separado del capital del contribuyente. En relación a las leyes impositivas especiales, que son aquellas que sin perder la nota de generalidad sólo afectan a un grupo determinado de personas y no a la totalidad de los obligados a contribuir para los gastos públicos, se considera que tampoco son inconstitucionales, puesto que lo que prohíbe la Carta Magna es que se emitan leyes privativas, que en materia fiscal implicarían el gravar a personas determinadas, con exclusión de otras que se encontrasen en igualdad de circunstancias; o sea, que el hecho de que una ley establezca un impuesto que sólo le sea aplicable a un número determinado de individuos, no significa que se trate de una ley privativa.”⁵²

Al existir en ese momento histórico una fuerte carga impositiva para soportar la situación económica del país esta tesis denota cierta relevancia al determinar que las leyes impositivas especiales no pierden su generalidad sólo por afectar a un grupo determinado de personas y tampoco son inconstitucionales debido a que nuestra Constitución prohíbe que se emitan leyes privativas. Así, dicha tesis determinó que el hecho de que una ley establezca un impuesto que solo le es aplicable a un número de individuos no significa que se trate de una ley privativa, pronunciamiento que denota gran relevancia dado el entorno político económico en el que se sitúa, y que de alguna forma respaldaba las políticas tributarias emprendidas por el poder Ejecutivo.

Lo anterior, no obstante el hecho de que de acuerdo con los criterios emitidos previamente por la Corte ya se había determinado cuales eran los requisitos esenciales para que un impuesto pudiera considerarse constitucional. Es decir, ya había quedado claro que tenía que establecerse por medio de una ley, al igual que

⁵² Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Pleno, Séptima Época, página 166. **IMPUESTOS, EL AUMENTO CONSIDERABLE EN EL MONTO DE LOS, NO DEMUESTRA NECESARIAMENTE QUE SEAN DESPROPORCIONADOS E INEQUITATIVOS.**

ser proporcional y equitativo, así como estar destinado al pago del gasto público. Pese a esto y aun cuando ya existía un consenso en los criterios respecto a estos requisitos, la Corte no contaba con una fórmula para comprobar la existencia de dichos requisitos.

En este mismo sentido encontramos otras tesis donde queda demostrada la tendencia de la Corte a declarar la constitucionalidad de las contribuciones, tal como se desprende de la siguiente tesis:

“IMPUESTOS. PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS. SU FALTA DEPENDE DE CIRCUNSTANCIAS GENERALES. *Las afirmaciones de un causante respecto a que por haber disminuido su capacidad contributiva por diversos motivos, el impuesto que tiene que cubrir resulta desproporcionado e inicuo, no pueden conducir a considerar la ley relativa como inconstitucional, pues tal determinación no puede derivarse de situaciones particulares de un solo contribuyente, sino que depende de circunstancias generales, pues por la naturaleza de la ley su inequidad o desproporcionalidad sólo puede derivarse del sistema general que previene, en relación con todos los contribuyentes a quienes afecta.”*⁵³

Como se puede apreciar del criterio anteriormente citado, la Corte determinó que aún cuando un causante afirme que el impuesto que se encuentra obligado a cubrir le resulta desproporcionado, toda vez que su capacidad contributiva se ha visto reducida, esto no resulta suficiente para declarar la inconstitucionalidad de dicho impuesto puesto que una declaración de este tipo se deriva de la apreciación de circunstancias generales, pues de acuerdo a la naturaleza de la ley es que su inequidad o desproporcionalidad sólo puede ser consecuencia directa del sistema general que considera en relación con los contribuyentes a quienes afecta.

⁵³ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Pleno, Séptima Época, página 104. **IMPUESTOS. PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS. SU FALTA DEPENDE DE CIRCUNSTANCIAS GENERALES.** Amparo en revisión 8953/83. María Cristina Quintero Valladares. 12 de febrero de 1985. Unanimidad de dieciséis votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón

Es así, como las ideas de capacidad contributiva, necesidades colectivas y redistribución de la riqueza sirvieron para justificar la determinación de los impuestos, e incluso, permitieron que en algunas ocasiones éstos fueran elevados. Es posible que ésta situación se presentara en razón de las circunstancias del país, aunada a la falta de una reestructuración en la política fiscal del país, e incluso por la falta de técnica legislativa en esta materia.

Bajo esta tendencia, las reformas realizadas a la Constitución, la Ley de Amparo y a la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, es que se da inicio a la Octava Época, la que trajo consigo la reestructuración de la Suprema Corte de Justicia, así como una nueva organización de los órganos encargados de compilar y difundir las tesis y jurisprudencias del Poder Judicial Federal.

Estas reformas permitieron que la Corte pudiera ejercer nuevas atribuciones respecto a la organización de los tribunales y juzgados de distrito, así como respecto a la distribución de los asuntos entre las salas y el pleno, lo que para algunos representó la existencia de una incipiente independencia del poder judicial, esto en virtud de que aun existía una clara influencia de la figura presidencial.

Por lo que respecta a los criterios pronunciados por la Corte, y ante la difícil situación económica que aún atravesaba el país, surgió la necesidad de reiterar diversas tesis que apoyaron el incremento de los impuestos. Un ejemplo de lo anterior es la siguiente tesis de jurisprudencia, que a la letra señala lo siguiente:

“IMPUESTOS, INCREMENTO EN MAS DE CIENTO POR CIENTO A LOS, NO LOS CONVIERTE EN DESPROPORCIONADOS E INEQUITATIVOS. La circunstancia de que el impuesto especial sobre consumo de energía eléctrica decretado en el artículo 32, transitorio, de la Ley que Establece, Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales, publicada en el Diario Oficial de la Federación de 31 de diciembre de 1982, sea superior al cien por ciento a la cantidad designada en años anteriores, no

demuestra que se esté en presencia de un impuesto desproporcionado e inequitativo, ya que un tributo puede superar, en mucho, a las cantidades cubiertas en ocasiones anteriores por determinados conceptos, sin que se incurra, por ese solo hecho, en violación del artículo 31, fracción IV, de la Constitución.”⁵⁴

Asimismo encontramos, en reiteración a la tesis establecida en la séptima época bajo el rubro **“IMPUESTOS. PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS. SU FALTA DEPENDE DE CIRCUNSTANCIAS GENERALES.”⁵⁵**, una nueva tesis que retoma parte de su contenido, misma que a la letra señala lo siguiente:

“PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS, FALTA DE. DEPENDE DE CIRCUNSTANCIAS GENERALES. El alegato de un causante en el sentido de que su capacidad contributiva ha disminuido por circunstancias diversas y que, por este hecho, el impuesto que debe cubrir resulta desproporcionado e inequitativo, no es razón para considerar que la ley que lo impone es inconstitucional, toda vez que tal determinación no puede derivar de situaciones particulares de un contribuyente, sino que depende de circunstancias generales. El carácter desproporcionado o inequitativo de una contribución únicamente puede derivar, por la propia naturaleza de la ley fiscal que la establece, de su relación con el conjunto de los sujetos pasivos.”⁵⁶

De igual forma, encontramos que ante la complejidad que empezaron a presentar los amparos presentados por los contribuyentes, la Suprema Corte se vio en la necesidad de delimitar y reinterpretar el principio de proporcionalidad tributaria, tal como podemos apreciar en la siguiente tesis de jurisprudencia:

“PROPORCIONALIDAD DE LAS CONTRIBUCIONES. DEBE DETERMINARSE ANALIZANDO LAS CARACTERISTICAS PARTICULARES DE CADA UNA. La Jurisprudencia de la Suprema

⁵⁴ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Pleno, Séptima Época, página 261. **IMPUESTOS, INCREMENTO EN MAS DE CIEN POR CIENTO A LOS, NO LOS CONVIERTE EN ESPROPORCIONADOS E INEQUITATIVOS.**

⁵⁵ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Op.cit. p.104.

⁵⁶ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Pleno, Séptima Época, página 39. **PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS, FALTA DE. DEPENDE DE CIRCUNSTANCIAS GENERALES.**

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.”

Como podemos ver dicha tesis, manifiesta en exclusivo el análisis del principio de proporcionalidad para el impuesto sobre la renta, hecho que sin duda genera la posibilidad de aprobar nuevos impuestos que podrían no considerar la capacidad económica del contribuyente, causando que estos resulten ser arbitrarios o ruinosos para el contribuyente.

Es así, como los requisitos establecidos por el artículo 31, fracción IV, constitucional se habían fijado alrededor de los principios de proporcionalidad y equidad, a la vez que tales principios se sujetaron a evaluación del Poder Judicial de la Federación. De acuerdo con el ministro en retiro Genaro Góngora Pimentel, esto se debió en gran parte a la falta de metodología y técnica de interpretación jurídica, hecho que resultaba evidente ya que “no existían bases o criterios que permitieran establecer parámetros claros para respetar las esferas de cada uno de los órganos constitucionales.”⁵⁷

Es así que después de dicho análisis, resulta notorio que durante la mayor parte de la Octava Época, la Suprema Corte intentó que los incrementos tributarios encontraran justificación y congruencia en los citados principios de equidad y proporcionalidad.

Fue así, que en diciembre de 1994 las reformas hechas a la Constitución,

⁵⁷ GÓNGORA PIMENTEL, Genaro David. *op.cit.*p.218

transformaron la estructura del Poder Judicial, modificando así sus facultades con la finalidad de fortalecer sus atribuciones como intérprete de la Constitución.

De esta forma, la interpretación de los principios de proporcionalidad y equidad tributaria, a lo largo de la Novena Época se caracterizaron por redefinir los criterios de épocas anteriores y aprobar nuevos estudios que se adapten a la naturaleza del impuesto o acto impugnado.

En consecuencia, encontramos que durante esa época los estudios sobre proporcionalidad y equidad en materia tributaria han aumentado en complejidad, a la vez que han desarrollado una rama cada vez más especializada del amparo. Es por ello, que dichos criterios, así como su repercusión en la constitucionalidad de ciertos impuestos, serán nuestro objeto de estudio en los siguientes capítulos.

Tal como se vio en las épocas anteriores, a partir del reconocimiento de éstos principios como derechos controvertibles en amparo, se han construido parámetros que sirven para reconocer la inconstitucionalidad de las disposiciones tributarias. No obstante lo anterior, las demandas de amparo en materia fiscal siguen siendo abundantes, así como las decisiones de la Corte continúan respaldando la implementación de nuevos impuestos y la modificación a los ya existentes.

Es así, como podemos apreciar que la complicada e inestable situación en materia tributaria del país ha influido considerablemente en la diversidad de criterios de interpretación relativos al estudio de los distintos ordenamientos fiscales, mismos que se han visto marcados por la presencia y tradición del presidencialismo, el cual a lo largo de nuestra historia se ha encargado de matizar las funciones de los órganos legislativo y judicial.

Es clara la predominancia del estudio de estos temas por parte de la Suprema Corte, ya que la mayor parte de los amparos en revisión que se resuelven o

tramitan en Pleno se refieren a la materia fiscal, al igual que es claro el peso político y social de sus determinaciones, es por ello de suma importancia que estas sean tomadas con libertad y en estricto apego al marco jurídico.

CAPITULO III.

TEST DE PROPORCIONALIDAD DE LAS LEYES FISCALES

III.I CONCEPTO DE PROPORCIONALIDAD.

Remitiéndose al significado gramatical del término proporcionalidad, el Diccionario de la Real Academia Española, señala que se debe entender por Proporción:

“1. f. Disposición, conformidad o correspondencia debida de las partes de una cosa con el todo o entre cosas relacionadas entre sí.”⁵⁸

Derivado de lo anterior, se puede decir que la palabra proporcionalidad se refiere a la relación existente entre las partes con el todo, y la cual debe existir siempre en un plano de equilibrio. La noción general de dicho concepto, fue utilizada desde épocas remotas en las matemáticas, las artes, así como en diversas áreas del conocimiento.

Ahora bien, en el ámbito propio del derecho y para los fines de esta investigación, en primer lugar se debe distinguir el concepto de proporcionalidad, entendiéndolo por un lado, como un método de interpretación o herramienta metodológica del constitucionalismo moderno, dependiendo del punto de vista de cada autor, y por el otro, como un principio consagrado en nuestra carta magna, el cual hace referencia a la manifestación de la capacidad contributiva del sujeto obligado al pago del tributo; éste último, será explorado a mayor profundidad más adelante dentro de este mismo capítulo.

En ese sentido, el concepto de proporcionalidad, lato sensu, es comúnmente utilizada por el constitucionalismo moderno en la interpretación o valoración de criterios emitidos por los tribunales, principalmente constitucionales, respecto a los

⁵⁸ <http://dle.rae.es/?id=UOPJ9JT> [consulta: 4 de mayo de 2017]

derechos fundamentales.⁵⁹ La utilización de este principio surgió en el derecho alemán, sin embargo ha migrado a otros sistemas jurídicos como el nuestro, así como a diversas áreas del derecho.

Ahora bien, como ya se dijo este principio es entendido o concebido de diferentes formas, por la doctrina. De este modo, es que dentro de esta nueva concepción de la Constitucionalidad de los derechos fundamentales, el principio de proporcionalidad, ha sido considerado como una herramienta metodológica mediante la cual, se determina el contenido de los derechos fundamentales que vinculan al legislador, y con base en lo cual, se fundamenta el contenido en las decisiones de control de constitucionalidad de las leyes. En ese sentido y tal como lo señala el autor Carlos Bernal, “este principio opera como un criterio metodológico, mediante el cual se pretende establecer que deberes jurídicos imponen al Legislador las disposiciones de los derechos fundamentales tipificadas en la Constitución”⁶⁰

En ese entendido, Rubén Sánchez Gil, señala que la aplicación del principio de proporcionalidad, se ha convertido en un recurso indispensable para adecuar bienes constitucionalmente promovidos o exigidos y de satisfacción opuesta en un caso concreto... cuyo paradigma es el examen de la licitud de una medida legislativa en los derechos fundamentales...”⁶¹

Asimismo, hay quienes consideran que se trata de un método interpretativo, tal

⁵⁹ En ese tenor, Carlos Burgoa señala que si bien el test de proporcionalidad se concibe como una herramienta recurrente, también hay que reconocer que es una de tantas opciones y que opera solamente en determinados casos en la colisión de principios, al igual que su ejercicio no es exclusivo del poder judicial, pues como el mismo lo explica a la par del test también existe el balance y la categorización como opciones para resolver la colisión de principios, los cuales surgen y existen dependiendo del sistema legal de que se trate. BURGOA TOLEDO, Carlos Alberto, *et al.* El Test de Proporcionalidad. Justificación en la limitación de los derechos. Dofiscal Editores, México, 2017.p. 3-5.

⁶⁰ BERNAL PULIDO, Carlos. El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales. El principio de proporcionalidad como criterio para determinar el contenido de los derechos fundamentales vinculante para el legislador, Universidad Externado de Colombia, Cuarta Edición, Bogotá, 2014, p.100

⁶¹ *Ibidem*, p. 284

como lo señala Miguel Carbonell, al mencionar “se trata de una técnica de interpretación cuyo objetivo es tutelarlos -los derechos fundamentales- de mejor manera, extendiendo tanto como sea posible su ámbito de protección, pero haciendo que todos los derechos sean compatibles entre ellos, en la medida en que sea posible”⁶². En ese mismo tenor, encontramos la postura de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, para quien el test de proporcionalidad es un procedimiento administrativo, que requiere de un mínimo de justificación de los elementos que lo conforman.⁶³

Por su parte el doctor Carlos Burgoa, considera que la proporcionalidad, “más allá de ser un test, es un verdadero ejercicio de argumentación con base en la axiología de cada uno”⁶⁴ [principio]. Esto ya que conforme a su concepción, “el ejercicio de proporcionalidad” surge por la colisión de dos derechos, y ante el mismo nivel que guardan ambos, se confirma que deben ponderarse al grado de ser proporcional la limitante que se impone a un derecho para beneficiar otro, tarea que se logra mediante argumentación y no la interpretación.

En ese mismo sentido, dicho autor considera que “la proporcionalidad que resuelve estos conflictos es la proporcionalidad constitucional”, la cual denomina de esta forma al considerar que ésta implica realizar un estudio axiológico con el fin de corroborar si la argumentación utilizada para limitar un derecho es justificada, y en consecuencia, dicha justificación es válida solo si es proporcional.⁶⁵

⁶² CARBONELL, Miguel. *Argumentación Jurídica*, Porrúa, Cuarta Edición, México, 2014, p. 7

⁶³ *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Primera Sala, Décima Época, página 882. **TEST DE PROPORCIONALIDAD DE LAS LEYES FISCALES. EN ATENCIÓN A LA INTENSIDAD DEL CONTROL CONSTITUCIONAL DE LAS MISMAS, SU APLICACIÓN POR PARTE DE LA SUPREMA CORTE REQUIERE DE UN MÍNIMO Y NO DE UN MÁXIMO DE JUSTIFICACIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE LO CONFORMAN.** Amparo en revisión 820/2011. Estación de Servicios Los Álamos, S.A. de C.V. 8 de febrero de 2012. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Jorge Jiménez Jiménez.

⁶⁴ BURGOA TOLEDO, Carlos Alberto, *et al. Op.cit.*, p. 4.

⁶⁵ *Ibidem*, p.39-71

Por otro lado, al haberse concebido como una solución a la búsqueda de reducir el margen de arbitrariedad o discrecionalidad en la delimitación de los derechos fundamentales, de acuerdo a la estructura de los ordenamientos constitucionales y de los conflictos que surgen entre sus principios integrantes, es que en ocasiones también sea considerado por algunas corrientes doctrinales como un método de control. Un ejemplo de ello, es la opinión de Gabriela Ríos Granados, quien considera que en “el campo tributario debe configurarse perfectamente este principio como control de proporcionalidad, pues con base en él puede evitarse el uso abusivo de los instrumentos extrafiscales, así como la relativización del principio de reserva de ley o la vulneración de cualquier principio material de justicia tributaria”.⁶⁶

De esta forma, en los principales tribunales europeos, la invocación del control de proporcionalidad es una constante como método de limitación al control del poder Legislativo frente a los derechos fundamentales y ha venido siendo utilizado durante los últimos 50 años⁶⁷. En el caso específico de Alemania, la aplicación de este principio se encuentra plasmado no solo en la doctrina, sino también en la jurisprudencia y donde incluso, a decir del propio Robert Alexy, citado por Sánchez Gil ⁶⁸ “la garantía de “contenido esencial” de los derechos fundamentales a que se refiere el artículo 19.2 de la Constitución germana- y las de otros países como España- es precisamente el cumplimiento del principio de proporcionalidad”. Por su parte, el Tribunal Constitucional Federal alemán definió a la proporcionalidad *lato sensu* como de “rango constitucional y la derivó” del principio de Estado de derecho y también de la esencia misma de los derechos fundamentales.

Asimismo, existen otros ejemplos como el de la jurisprudencia norteamericana,

⁶⁶ RIOS GRANADOS, Gabriela. Control de Proporcionalidad en el Derecho Tributario Mexicano, Porrúa, México 2009, p. 43

⁶⁷ <http://www.scielo.org.mx/pdf/cconst/n26/n26a3.pdf> [consulta: 7 de abril de 2017]

⁶⁸ <https://revistas.juridicas.unam.mx/index.php/cuestionesconstitucionales/article/view/5893/7830#N14> [consulta: 7 de abril de 2017]

donde se aprecia la aplicación de los subprincipios de la proporcionalidad, específicamente la utilización del *balancing test* o preponderación, mismo que será explicado a mayor detalle más adelante, pero que a manera de introducción, se señala que este subprincipio funciona a manera de método mediante el cual se reconoce la existencia de dos principios en un ordenamiento jurídico que se contraponen, y surge la necesidad de determinar cuál de ellos tiene un peso mayor y en consecuencia cuál de ellos determina la solución para un caso en concreto.

Por su parte, en Latinoamérica se da cuenta del efecto de la aplicación de este principio en diferentes legislaciones, una prueba de ello es el enfoque de los criterios emitidos por la Corte Interamericana de Derechos Humanos, donde incluso se afirmó que la aplicación del principio de proporcionalidad resulta indispensable en una sociedad democrática.⁶⁹

En el caso específico de México y a diferencia de otros sistemas jurídicos, el control de proporcionalidad no se encuentra expresamente en el texto de nuestra Constitución, sin embargo algunos autores como Gabriela Ríos y Rubén Sánchez Gil señalan que este se puede deducir de los artículos 1° y 16 de nuestra Carta Magna.

Se dice lo anterior, ya que el artículo 1° sanciona el derecho fundamental de igualdad y el artículo 16 hace referencia a la fundamentación y motivación de los actos de autoridad. Esto, a consideración de Sánchez Gil⁷⁰, es uno de los motivos

⁶⁹ Incluso, fue más allá al señalar que las afectaciones a un derecho fundamental son lícitas únicamente cuando:

... estén orientadas a satisfacer un interés público imperativo. Entre varias opciones para alcanzar ese objetivo, debe escogerse aquella que restrinja en menor escala el derecho protegido. Dado este estándar, no es suficiente que se demuestre, por ejemplo, que la ley cumple un propósito útil u oportuno la restricción debe ser proporcional al interés que la justifica y ajustarse estrechamente al logro de ese legítimo objetivo, interfiriendo en la menor medida posible en el efectivo ejercicio del derecho [fundamental].

⁷⁰ SANCHEZ GIL, Rubén. El principio de proporcionalidad, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México 2007, p. 6.

que distinguen el principio de proporcionalidad lato sensu, respecto al de proporcional tributaria, el cual conforme a los criterios jurisprudenciales donde se identifica la capacidad contributiva con el principio de proporcionalidad tributaria, su fundamento es el artículo 31, fracción IV.

Por lo que respecta a nuestra tribunal Constitucional, este ha comenzado a emplear el test de proporcionalidad, bajo la concepción doctrinal que se le ha dado en los últimos años, tal como se verá más adelante. Sin embargo y a decir de algunos autores este no se ha aplicado de forma consistente, y en mi opinión, se encuentra en una primera fase de estudio, sin dilucidar con claridad el empleo de dicha herramienta, pues aún cuando ya existen ciertos criterios al respecto, la Suprema Corte al momento de justificar, dice invocar razones objetivas, que más tarde se vuelven subjetivas, sin muchas veces entrar al propiamente al fondo de la materia o bien, omite señalar cuál fue el método de ponderación o interpretación que utilizó.

Es por ello, que en opinión de quien realiza ésta investigación, si bien, doctrinalmente coincido con la idea de que el principio de proporcionalidad puede funcionar como una herramienta metodológica, que ayude en el análisis de los derechos o bienes jurídicamente tutelados, que divergen en caso en concreto y dentro del cual, se debe buscar una solución que cause la menor afectación posible a los gobernados. Sin embargo, también es cierto que en la práctica y tal como se verá más adelante mediante el análisis de algunos de los criterios judiciales emitidos por la Suprema Corte, se puede apreciar que dicha herramienta es utilizada más bien como un método valorativo, no obstante que la propia Corte señala que se trata de un método interpretativo, por medio del cual se contraponen los derechos de los gobernados en relación a otros elementos o enunciados, como lo podría ser la política fiscal, los fines extrafiscales, etcétera, lo cual desafortunadamente resulta tener efectos limitativos a los derechos fundamentales, más no a la arbitrariedad.

Como se ha visto, el principio de proporcionalidad en diferentes legislaciones y con diferentes denominaciones fue concebido y ha sido utilizado, con la finalidad de que la aplicación del derecho se fundamente en elementos objetivos y no subjetivos o caprichosos, al igual que sean conforme a la razón y orientados por el valor de la justicia, un camino que esperamos sea seguido próximamente por nuestro máximo tribunal.

III.I.II. ELEMENTOS QUE LA CONFORMAN.

Aún cuando entre las diferentes fuentes del derecho el principio de proporcionalidad es variable, la mayor parte de los criterios de tribunales y juristas, coinciden en que se trata de un principio conformado a su vez por tres subprincipios: idoneidad, necesidad y mandato de ponderación o proporcionalidad en sentido estricto, de ahí que en ocasiones se le llame también método de *ponderación o razonabilidad*.⁷¹

A manera de introducción general se puede decir, que conforme a este principio una controversia se puede resolver atendiendo al peso de los principios jurídicos en juego, y es justo ese peso, el núcleo esencial de dicha ponderación en la interpretación y aplicación del derecho.

Ahora bien, cada uno de estos subprincipios expresa una exigencia que toda intervención en los derechos fundamentales debe cumplir. Bajo esa tesitura, señala el autor Carlos Bernal Pulido⁷², que tales exigencias pueden pronunciarse de la siguiente manera:

⁷¹ En este punto y a manera de avance, cabe mencionar el comentario de Sanchez Gil, al respecto a “que el principio de proporcionalidad abarca el balancing test sin agotarse en él, ya que éste equivale sólo a uno de sus subprincipios: el de proporcionalidad stricto sensu o ponderación” <https://revistas.juridicas.unam.mx/index.php/cuestionesconstitucionales/article/view/5893/7830#N14> [consulta: 25 marzo de 2017]

⁷² BERNAL PULIDO, Carlos. *Op.cit.*, p.52

1.-IDONEIDAD.-Toda intervención en los derechos fundamentales debe ser adecuada para contribuir a la obtención de un fin constitucionalmente legítimo. Esto es, que la medida tenga un fin constitucionalmente legítimo y que ésta a su vez, resulte idónea para contribuir a su realización. A este análisis de legitimidad, también se le ha llamado como “juicio de razonabilidad”.

2.-NECESIDAD.- Toda medida de intervención en los derechos fundamentales debe ser la más benigna con el derecho intervenido, entre todas aquellas que revisten por lo menos la misma idoneidad para contribuir a alcanzar el objetivo propuesto.

3.-PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD EN SENTIDO ESTRICTO.- La importancia de la intervención que se realice a los derechos fundamentales debe compensar los sacrificios que esta implica para sus titulares y para la sociedad en general.

Doctrinalmente, estos principios se aplican de manera sucesiva y escalonada, sin embargo, existen autores como Sánchez Gil, quien manifiesta discrepancia respecto a que estos sean subprincipios de la proporcionalidad lato sensu, y afirma que esta se trata en realidad de una mera yuxtaposición de diversos principios, pero que en su favor “debe decirse que cada uno de ellos representa una medida justa entre objetivos diversos”⁷³. Es así, que para dicho autor, la IDONEIDAD, tiene dos vertientes para dilucidar la licitud de una intervención en un derecho fundamental: “1) aquella medida legislativa debe tener un fin legítimo y 2) deber ser objetivamente idónea o adecuada para realizarlo, es decir, que por su medio efectivamente pueda alcanzarse una situación que satisfaga el fin a que supuestamente sirve, por ser ella una consecuencia natural.”

⁷³ SANCHEZ GIL, Rubén. op. cit. p.38

Siguiendo esa misma línea, dicho autor manifiesta que el subprincipio de necesidad implica que la medida legislativa que restrinja un derecho fundamental, sea estrictamente indispensable para satisfacer el fin a aquellos que se intenta oponer, porque 1) es la menos gravosa para el derecho afectado, entre diversas opciones igualmente idóneas para conseguir el fin mencionado: o, 2) no existen opciones para satisfacer el fin perseguido o las disposiciones afecta el derecho intervenido en una medida mayor.

Por su parte, la proporcionalidad en sentido estricto, señala de nueva cuenta el autor, supone una valoración entre un derecho fundamental o principio constitucional y el fin legislativo que origina su menoscabo, a través del examen de los gravámenes que se imponen recíprocamente, para establecer si el beneficio obtenido por dicho fin legislativo justifica la intensidad en que se menoscaban aquellos.

Asimismo, surge la postura por parte del mismo autor respecto a estos principios, no necesariamente deben ser estudiados cronológicamente en el orden señalado líneas arriba, ya que de acuerdo al propio Sánchez Gil⁷⁴, la práctica revela que puede darse un trato “oscilante entre ellos”. Esto es así, ya que cuando una medida legislativa debe superar el examen de los tres subprincipios, los tribunales suelen avocarse al estudio de aquel o aquellos a la luz de los cuales no lo superan y no así respecto de aquel bajo cuya luz sale airoso el acto impugnado, a fin de no caer en un análisis innecesario, por resultar evidente con cuales si cumple; de ahí, que en muchas ocasiones los tribunales solo hacen referencia al estudio de la proporcionalidad lato sensu y por efectuar una confrontación de dichos subprincipios.

Como en su momento se mencionó, nuestro máximo tribunal al igual que otros tribunales constitucionales alrededor del mundo, ha adoptado la aplicación de

⁷⁴ SANCHEZ GIL, Rubén. op. cit. p.36.

este principio en fechas más recientes y aún cuando su acercamiento con este postulado es reciente, ya ha comenzado su fase de análisis respecto al mismo.

De esta forma, encontramos los pronunciamientos que la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en este caso específico la Primera Sala, ha efectuado respecto a las etapas que conforman el test de proporcionalidad, diferenciándolas en cuatro partes:

“PRIMERA ETAPA DEL TEST DE PROPORCIONALIDAD. IDENTIFICACIÓN DE UNA FINALIDAD CONSTITUCIONALMENTE VÁLIDA. *Para que las intervenciones que se realicen a algún derecho fundamental sean constitucionales, éstas deben superar un test de proporcionalidad en sentido amplio. Lo anterior implica que la medida legislativa debe perseguir una finalidad constitucionalmente válida, además de que debe lograr en algún grado la consecución de su fin, y no debe limitar de manera innecesaria y desproporcionada el derecho fundamental en cuestión. Ahora bien, al realizar este escrutinio, debe comenzarse por identificar los fines que persigue el legislador con la medida, para posteriormente estar en posibilidad de determinar si éstos son válidos constitucionalmente. Esta etapa del análisis presupone la idea de que no cualquier propósito puede justificar la limitación a un derecho fundamental. En efecto, los fines que pueden fundamentar la intervención legislativa al ejercicio de los derechos fundamentales tienen muy diversa naturaleza: valores, intereses, bienes o principios que el Estado legítimamente puede perseguir. En este orden de ideas, los derechos fundamentales, los bienes colectivos y los bienes jurídicos garantizados como principios constitucionales, constituyen fines que legítimamente fundamentan la intervención del legislador en el ejercicio de otros derechos.”⁷⁵*

En este punto la Corte plantea como primer paso, una consideración previa al

⁷⁵ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Primera Sala, Décima Época, página 902. **PRIMERA ETAPA DEL TEST DE PROPORCIONALIDAD. IDENTIFICACIÓN DE UNA FINALIDAD CONSTITUCIONALMENTE VÁLIDA.** Amparo en revisión 237/2014. Josefina Ricaño Bandala y otros. 4 de noviembre de 2015. Mayoría de cuatro votos de los Ministros Arturo Zaldívar Lelo de Larrea, José Ramón Cossío Díaz, quien formuló voto concurrente, Olga Sánchez Cordero de García Villegas y Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena, quien formuló voto concurrente, en el que se aparta de las consideraciones contenidas en la presente tesis. Disidente: Jorge Mario Pardo Rebolledo, quien formuló voto particular. Ponente: Arturo Zaldívar Lelo de Larrea. Secretarios: Arturo Bárcena Zubieta y Ana María Ibarra Olguín.

estudio de los subprincipios antes mencionados, esto con el propósito de determinar cuáles son los fines o propósitos que sigue el legislador con la medida propuesta y de esta forma determinar si ésta es constitucionalmente válida, para afectar el ejercicio de ciertos derechos, en relación a la protección o privilegio de otros tantos.⁷⁶

Bajo ese tenor, la Corte marca la pauta para el estudio de aplicación del principio de proporcionalidad partiendo de un punto muy importante que es justamente determinar el objetivo o finalidad que se persigue y que si bien, esta primer consideración puede realizarse dentro del estudio del subprincipio de idoneidad, la Corte, acorde a lo propuesto por Sánchez Gil, considera importante darle un momento propio, previo al análisis del resto de los subprincipios:

“SEGUNDA ETAPA DEL TEST DE PROPORCIONALIDAD. EXAMEN DE LA IDONEIDAD DE LA MEDIDA LEGISLATIVA. *Para que resulten constitucionales las intervenciones que se realicen a un derecho fundamental, éstas deben superar un test de proporcionalidad en sentido amplio. Lo anterior implica que la medida legislativa debe perseguir una finalidad constitucionalmente válida, lograr en algún grado la consecución de su fin y no limitar de manera innecesaria y desproporcionada el derecho fundamental en cuestión. Por lo que hace a la idoneidad de la medida, en esta etapa del escrutinio debe analizarse si la medida impugnada tiende a alcanzar en algún grado los fines perseguidos por el legislador. En este sentido, el examen de idoneidad presupone la existencia de una relación entre la intervención al derecho y el fin que persigue dicha afectación, siendo suficiente que la medida contribuya en algún modo y en algún grado a lograr el propósito que busca el legislador. Finalmente, vale mencionar que la idoneidad de una medida legislativa podría mostrarse a partir de conocimientos científicos o*

⁷⁶ Al respecto, Burgoa Toledo señala que para identificar la existencia de un propósito legítimo, deben cumplirse con dos puntos: a) Que el propósito legítimo exista de forma explícita o implícita y b) Que exista un nivel de urgencia necesarios- no solo suficiente- para la limitación de otro derecho, es decir real y prioritario respecto del otro derecho que ha de afectarse. Por lo cual, un derecho solo puede ser limitado solo si se justifica dicha limitante, lo que se logra mediante una debida fundamentación y motivación, en donde se hace presente la garantía de legalidad a que alude el primer párrafo del artículo 16 Constitucional. BURGOA TOLEDO, Carlos Alberto, *et al. Op.cit.*, p. 29-34.

*convicciones sociales generalmente aceptadas.*⁷⁷

Es así, que como se puede observar la Suprema Corte siguiendo el orden tradicional para realizar el examen de cada uno de los subprincipios, comienza por la Idoneidad.

Una vez que ha sido determinada cual es la finalidad que se persigue con la medida intentada, resulta procedente adentrarse en el estudio sobre la medida que se pretende implementar, es la más apta para alcanzar el fin deseado. En ese sentido, la Corte puntualiza respecto al hecho de que la misma, contribuya en alguno modo y en algún grado en lograr la finalidad buscada por el legislador. En ese sentido, es de destacar el hecho de que la Suprema Corte, señala que se trate de una medida que tienda a lograr el objetivo y que aunque quizá no sea una medida completamente efectiva al 100%, si se acerque en alguna medida al fin deseado.

***TERCERA ETAPA DEL TEST DE PROPORCIONALIDAD.
EXAMEN DE LA NECESIDAD DE LA MEDIDA LEGISLATIVA.***

Para que resulten constitucionales las intervenciones que se realicen a algún derecho fundamental, éstas deben superar un test de proporcionalidad en sentido amplio. Lo anterior implica que la medida legislativa debe perseguir una finalidad constitucionalmente válida, lograr en algún grado la consecución de su fin y no limitar de manera innecesaria y desproporcionada el derecho fundamental en cuestión. Así, una vez que se ha constatado un fin válido constitucionalmente y la idoneidad de la ley, corresponde analizar si la misma es necesaria o si, por el contrario, existen medidas alternativas que también sean idóneas pero que afecten en menor grado el derecho fundamental. De esta manera, el examen de necesidad implica corroborar, en primer lugar, si existen otros

⁷⁷ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Primera Sala, Décima Época, página 911. **SEGUNDA ETAPA DEL TEST DE PROPORCIONALIDAD. EXAMEN DE LA IDONEIDAD DE LA MEDIDA LEGISLATIVA.** Amparo en revisión 237/2014. Josefina Ricaño Bandala y otros. 4 de noviembre de 2015. Mayoría de cuatro votos de los Ministros Arturo Zaldívar Lelo de Larrea, José Ramón Cossío Díaz, quien formuló voto concurrente, Olga Sánchez Cordero de García Villegas y Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena, quien formuló voto concurrente, en el que se aparta de las consideraciones contenidas en la presente tesis. Disidente: Jorge Mario Pardo Rebolledo, quien formuló voto particular. Ponente: Arturo Zaldívar Lelo de Larrea. Secretarios: Arturo Bárcena Zubieta y Ana María Ibarra Olguín.

*medios igualmente idóneos para lograr los fines que se persiguen y, en segundo lugar, determinar si estas alternativas intervienen con menor intensidad el derecho fundamental afectado. Lo anterior supone hacer un catálogo de medidas alternativas y determinar el grado de idoneidad de éstas, es decir, evaluar su nivel de eficacia, rapidez, probabilidad o afectación material de su objeto. De esta manera, la búsqueda de medios alternativos podría ser interminable y requerir al juez constitucional imaginarse y analizar todas las alternativas posibles. No obstante, dicho escrutinio puede acotarse ponderando aquellas medidas que el legislador consideró adecuadas para situaciones similares, o bien las alternativas que en el derecho comparado se han diseñado para regular el mismo fenómeno. Así, de encontrarse alguna medida alternativa que sea igualmente idónea para proteger el fin constitucional y que a su vez intervenga con menor intensidad al derecho, deberá concluirse que la medida elegida por el legislador es inconstitucional. En caso contrario, deberá pasarse a la cuarta y última etapa del escrutinio: la proporcionalidad en sentido estricto.*⁷⁸

Ahora bien, por lo que hace a la tercera etapa del test, la Corte señala que ésta se refiere al análisis de la Necesidad, segundo subprincipio del principio de proporcionalidad tributaria, el cual tiene varios alcances entre los cuales se encuentra 1) corroborar si existen otros medios que resulten *igualmente idóneos* para lograr el fin deseado y 2) analizar si estas medidas también idóneas causan una afectación menor al derecho fundamental que se prevé vulnerar. De esta forma, se puede realizar un estudio más completo de la medida empleada, en relación a otras tantas opciones que pueden surgir, dando como resultado la elección de la medida que resulte menos gravosa para el sujeto afectado.

En ese mismo tenor, señala que con el fin de enfocarse en el estudio concreto de ciertas posibilidades, es necesario acotar la búsqueda de opciones a aquellas que

⁷⁸ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Primera Sala, Décima Época, página 914. **TERCERA ETAPA DEL TEST DE PROPORCIONALIDAD. EXAMEN DE LA NECESIDAD DE LA MEDIDA LEGISLATIVA.** Amparo en revisión 237/2014. Josefina Ricaño Bandala y otros. 4 de noviembre de 2015. Mayoría de cuatro votos de los Ministros Arturo Zaldívar Lelo de Larrea, José Ramón Cossío Díaz, quien formuló voto concurrente, Olga Sánchez Cordero de García Villegas y Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena, quien formuló voto concurrente, en el que se aparta de las consideraciones contenidas en la presente tesis. Disidente: Jorge Mario Pardo Rebolledo, quien formuló voto particular. Ponente: Arturo Zaldívar Lelo de Larrea. Secretarios: Arturo Bárcena Zubieta y Ana María Ibarra Olguín.

sean similares o análogas a las que han sido utilizadas para la solución de situaciones semejantes. Por lo tanto, si durante el estudio, se llega a la conclusión de que existe una medida igualmente idónea que cause una afectación menor al derecho vulnerado, es pertinente deducir que la medida intentada no es la correcta y por tanto resulta inconstitucional.

CUARTA ETAPA DEL TEST DE PROPORCIONALIDAD. EXAMEN DE LA PROPORCIONALIDAD EN SENTIDO ESTRICTO DE LA MEDIDA LEGISLATIVA. *Para que resulten constitucionales las intervenciones que se realicen a algún derecho fundamental, éstas deben superar un test de proporcionalidad en sentido amplio. Lo anterior implica que la medida legislativa debe perseguir una finalidad constitucionalmente válida, lograr en algún grado la consecución de su fin y no limitar de manera innecesaria y desproporcionada el derecho fundamental en cuestión. Así, una vez que se han llevado a cabo las primeras tres gradas del escrutinio, corresponde realizar finalmente un examen de proporcionalidad en sentido estricto. Esta grada del test consiste en efectuar un balance o ponderación entre dos principios que compiten en un caso concreto. Dicho análisis requiere comparar el grado de intervención en el derecho fundamental que supone la medida legislativa examinada, frente al grado de realización del fin perseguido por ésta. En otras palabras, en esta fase del escrutinio es preciso realizar una ponderación entre los beneficios que cabe esperar de una limitación desde la perspectiva de los fines que se persiguen, frente a los costos que necesariamente se producirán desde la perspectiva de los derechos fundamentales afectados. De este modo, la medida impugnada sólo será constitucional si el nivel de realización del fin constitucional que persigue el legislador es mayor al nivel de intervención en el derecho fundamental. En caso contrario, la medida será desproporcionada y, como consecuencia, inconstitucional. En este contexto, resulta evidente que una intervención en un derecho que prohíba totalmente la realización de la conducta amparada por ese derecho, será más intensa que una intervención que se concrete a prohibir o a regular en ciertas condiciones el ejercicio de tal derecho. Así, cabe destacar que desde un análisis de proporcionalidad en estricto sentido, sólo estaría justificado que se limitara severamente el contenido prima facie de un derecho fundamental si también fueran muy graves los daños*

*asociados a su ejercicio.*⁷⁹

Por último, y una vez que se ha realizado el estudio previo de las tres primeras etapas, se debe centrar el estudio en el subprincipio de proporcionalidad en sentido estricto, el cual se refiere a la evaluación o balance, dentro del cual se analice si en el caso en concreto, el beneficio que busca el legislador es mayor que la afectación al derecho vulnerado, pues en caso de no resultar así, la intervención planteada deviene en inconstitucional, por existir una clara desproporción entre el beneficio y el o los derechos afectados.

En este punto la Corte abunda un poco más y se pronuncia respecto a los niveles de afectación que pueden sufrir un derecho. De esta forma aclara, a la luz del principio de proporcionalidad en stricto sensu, solo puede considerarse que una medida es inconstitucional si la afectación es severa, no así cuando la afectación sólo se refiera a la prohibición o regulación en ciertas condiciones, del ejercicio de ese derecho. No obstante, resulta necesario abundar respecto a que debemos considerar como una afectación severa y bajo qué parámetros se considera que se trata de una afectación leve, criterios que necesariamente deberán sentarse bajo razones o motivaciones objetivas y no subjetivas, que den la apariencia de ser objetivas.

En relación a lo anterior, uno de los cuestionamientos que surgen con la aplicación de este principio es la lucha que tienen los diferentes derechos involucrados durante ese juicio o ponderación de los derechos involucrados, y bajo el cual alguno de ellos surge vencedor.

⁷⁹ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Primera Sala, Décima Época, página 914. **TERCERA ETAPA DEL TEST DE PROPORCIONALIDAD. EXAMEN DE LA PROPORCIONALIDAD EN SENTIDO ESTRICTO DE LA MEDIDA LEGISLATIVA.** Amparo en revisión 237/2014. Josefina Ricaño Bandala y otros. 4 de noviembre de 2015. Mayoría de cuatro votos de los Ministros Arturo Zaldívar Lelo de Larrea, José Ramón Cossío Díaz, quien formuló voto concurrente, Olga Sánchez Cordero de García Villegas y Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena, quien formuló voto concurrente, en el que se aparta de las consideraciones contenidas en la presente tesis. Disidente: Jorge Mario Pardo Rebolledo, quien formuló voto particular. Ponente: Arturo Zaldívar Lelo de Larrea. Secretarios: Arturo Bárcena Zubieta y Ana María Ibarra Olguín.

En ese sentido la autora M. Isabel Lorca, citando a su vez a Moreso J.J., menciona “que mientras las colisiones entre normas son un síntoma de que, o bien alguna de las normas es inválida o bien una puede considerarse una excepción de la otra, las colisiones entre principios han de ser resueltas de modo distinto. Cuando dos principios entran en colisión... uno de los dos ha de ceder frente al otro. Pero esto no significa que uno de los dos principios sea inválido, ni que el principio desplazado ha de introducir alguna excepción, lo que sucede es que, en determinadas circunstancias, un principio *precede* al otro. Es por esta razón que se afirma que, en los casos concretos, los principios tienen diferente *peso* y el conflicto ha de resolverse según las dimensiones de peso y no según la dimensión de validez. La dimensión de peso, entonces, configura el núcleo de la ponderación.”⁸⁰

Derivado de lo anterior, se puede distinguir que justamente el punto de la ponderación el que quizá más complejidad encierra y sobre el que en muchas ocasiones, suele ceñirse el examen de proporcionalidad, pues es este el que en determinado momento, puede determinar la declaración de constitucionalidad o inconstitucionalidad de un precepto legal. En este punto y como se ha visto, nuestro máximo tribunal se ha incluso pronunciado respecto a la intensidad de la afectación de un derecho y respecto a la cual puede llegar a determinarse la inconstitucionalidad de un precepto legal.

En ese sentido es clara la necesidad de que se continúe con el estudio y perfeccionamiento de ciertos preceptos que conforman el test de proporcionalidad, pues solo de esta forma se puede lograr que su aplicación sea clara, justa y respetuosa de los derechos humanos.

⁸⁰ LORCA MARTIN DE VILLODRES, M. Isabel. Principio de proporcionalidad y neoconstitucionalismo. Sello Editorial Universidad de Medellín, Primera Edición, Medellín, 2014.

III.II. ALCANCES DE LA PROPORCIONALIDAD EN MATERIA FISCAL.

Como previamente se dijo, el principio de proporcionalidad es utilizado como instrumento metodológico por el Constitucionalismo moderno y sirve de parámetro para diferentes ámbitos del derecho, no sólo para la materia tributaria, sino también, para el internacional, civil, penal, incluyendo el procesal, para la solución de conflictos entre bienes jurídicamente tutelados.

En el caso específico de nuestro máximo tribunal en materia Constitucional, este aún se encuentra en una primera fase de adopción y estudio, la cual ha dado como resultado la emisión de diversos fallos en los cuales tiene un primer acercamiento con la aplicación de este “test”, esto a fin de dilucidar la Constitucionalidad de los preceptos legales tildados de ilegales.

De esta forma, uno de los primeros pronunciamientos que realiza justamente es en materia fiscal, el cual se transcribe a continuación para su mejor entendimiento:

“TEST DE PROPORCIONALIDAD DE LAS LEYES FISCALES. EN ATENCIÓN A LA INTENSIDAD DEL CONTROL CONSTITUCIONAL DE LAS MISMAS, SU APLICACIÓN POR PARTE DE LA SUPREMA CORTE REQUIERE DE UN MÍNIMO Y NO DE UN MÁXIMO DE JUSTIFICACIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE LO CONFORMAN. El principio de proporcionalidad, como instrumento metodológico, es un procedimiento interpretativo para la resolución de conflictos entre los contenidos esenciales de las disposiciones normativas fundamentales, que encuentra asidero constitucional en los diversos principios de igualdad e interdicción de la arbitrariedad o exceso, previstos en los artículos 1o., 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Dicho principio opera principal, mas no exclusivamente, cuando se aduce la violación al principio de igualdad o equidad tributaria como manifestación específica de éste, pues en ese caso se requiere llevar a cabo, en primer lugar, un juicio de igualdad mediante la equiparación de supuestos de hecho que permitan verificar si existe o no un trato injustificado, esto a partir de un término de comparación, en la medida en que el derecho a la igualdad es fundamentalmente instrumental y siempre se predica respecto de alguien o algo. Así, para

verificar si el tratamiento desigual establecido por el legislador resulta constitucionalmente válido, en segundo lugar, el principio de proporcionalidad se conforma de tres criterios, de conformidad con la jurisprudencia 1a./J. 55/2006, consistentes en: a) que la distinción legislativa persiga una finalidad objetiva y constitucionalmente válida; b) que la distinción establecida resulte adecuada o racional, de manera que constituya un medio apto para conducir al fin u objetivo perseguido, existiendo una relación de instrumentalidad medio-fin y, c) la distinción debe ser proporcional, es decir, no es válido alcanzar objetivos constitucionalmente legítimos de un modo abiertamente desproporcional. Ahora, en materia tributaria la Suprema Corte consideró en la jurisprudencia 1a./J. 84/2006, que la intensidad del escrutinio constitucional, a la luz de los principios democrático y de división de poderes, no es de carácter estricto, sino flexible o laxo, en razón de que el legislador cuenta con una amplia libertad en la configuración normativa del sistema tributario sustantivo y adjetivo, de modo que a fin de no vulnerar la libertad política del legislador, en campos como el mencionado, en donde la propia Constitución establece una amplia capacidad de intervención y regulación diferenciada del Estado, considerando que, cuando el texto constitucional establece un margen de discrecionalidad en ciertas materias, eso significa que las posibilidades de injerencia del juez constitucional son menores y, por ende, la intensidad de su control se ve limitada. Consecuentemente, la aplicación del principio de proporcionalidad por parte de la Suprema Corte en su carácter de Tribunal Constitucional, implica que el cumplimiento de los criterios que lo integran requiere de un mínimo y no de un máximo de justificación, es decir, basta que la intervención legislativa persiga una finalidad objetiva y constitucionalmente válida; la elección del medio para cumplir tal finalidad no conlleva a exigirle al legislador que dentro de los medios disponibles justifique cuál de todos ellos cumple en todos los grados (cuantitativo, cualitativo y de probabilidad) o niveles de intensidad (eficacia, rapidez, plenitud y seguridad), sino únicamente determinar si el medio elegido es idóneo, exigiéndose un mínimo y no máximo de idoneidad y, finalmente, debe existir una correspondencia proporcional mínima entre el medio elegido y el fin buscado que justifique la intervención legislativa diferenciada entre los sujetos comparables.”⁸¹

⁸¹ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Primera Sala, Décima Época, página 882. **TEST DE PROPORCIONALIDAD DE LAS LEYES FISCALES. EN ATENCIÓN A LA INTENSIDAD DEL CONTROL CONSTITUCIONAL DE LAS MISMAS, SU APLICACIÓN POR PARTE DE LA SUPREMA CORTE REQUIERE DE UN MÍNIMO Y NO DE UN MÁXIMO DE JUSTIFICACIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE LO CONFORMAN.** Amparo en revisión 820/2011. Estación de Servicios Los Álamos, S.A. de C.V. 8 de febrero de 2012. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Jorge Jiménez Jiménez.

Del texto antes transcrito se observa que la Suprema Corte comienza por señalar que el principio de proporcionalidad, a su consideración, opera principalmente cuando se aduce la violación al principio de igualdad o equidad tributaria, derivado de lo cual debe efectuarse un juicio de igualdad, con el fin de determinar si hubo un trato injustificado o no.

Una vez que ha considerado que puede ser estudiadas conforme al test de proporcionalidad, hace una mención especial al señalar que por un lado, a la luz de los principios democráticos y de la división de poderes, el escrutinio constitucional en materia tributaria es flexible o laxo, no obstante lo cual, la facultad legislativa es de amplia libertad, aunado a que el texto constitucional le otorga un amplio margen discrecional, derivado de que las facultades del juzgador son menores y por lo tanto su control se ve limitado.

Por lo cual, y traduciendo lo anterior al ámbito de estudio del principio de proporcionalidad, los elementos o enunciados que lo integran requieren de un mínimo y no un máximo de justificación, pues basta que el legislador persiga una finalidad objetiva. En ese tenor, para que la medida intentada resulte válida tampoco se encuentra obligado a justificar en qué grado de idoneidad, necesidad y proporcionalidad mínimas, el medio elegido es el adecuado.

Bajo ese tenor, el criterio antes señalado, resulta contradictorio y se queda corto respecto al objeto para el cual fue diseñado el principio de proporcionalidad lato sensu, que es justamente eliminar las arbitrariedades de los actos de autoridad, pues tal como se desprende del criterio de la Corte, ella misma limita su facultad respecto a las facultades del legislativo, minimizando su poder, al señalar que el legislador únicamente debe cumplir con lo que aparenta ser un mínimo de los requisitos que integran el propio test de proporcionalidad para determinar que una medida legislativa cumple, por resultar constitucionalmente válida. Lo anterior, ya que conforme a su criterio, el legislador no se encuentra obligado a justificar que

sus medidas cumplen con todos los grados cuantitativo, cualitativo y de probabilidad o niveles de intensidad (eficacia, rapidez, plenitud y seguridad) brindándole así un amplio margen de acción por parte del legislador y que a juicio de la propia Corte, no puede ser invadido por sus propias funciones.

Bajo ese tenor, es que a mi consideración, de esta forma se desvirtúa el objeto del propio test y da la apariencia de que la Corte, al menos en materia tributaria, parece convertirse en un mero validador constitucional de las medidas emprendidas por el legislador, desvaneciendo por completo la figura de los pesos y contrapesos planteados en el principio de división de poderes, hecho que parece ser, se convertirá en una constante en los próximos criterios de la Corte.⁸²

No obstante lo anterior y como ya se adelantó, el estudio y aplicación del test de proporcionalidad por parte de la Corte, ha encontrado nuevos áreas y quizá eventualmente, también alcance un nivel de refinamiento en su aplicación. Al respecto se aprecia la siguiente tesis de jurisprudencia:

“AMPARO DIRECTO CONTRA SENTENCIAS CONDENATORIAS QUE IMPONEN PENA DE PRISIÓN DICTADAS ANTES DEL TRES DE ABRIL DE DOS MIL TRECE. EL CÓMPUTO DEL PLAZO DE OCHO AÑOS PARA PROMOVERLO A PARTIR DE ESA FECHA NO

⁸² A la fecha de conclusión de esta investigación, la Segunda Sala ha emitido un nuevo criterio, donde reitera lo dispuesto en la tesis CCCIX/2014. Al respecto véase: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Segunda Sala, Décima Época. **TEST DE PROPORCIONALIDAD DE LAS LEYES FISCALES. LA INTENSIDAD DE SU CONTROL CONSTITUCIONAL Y SU APLICACIÓN, REQUIEREN DE UN MÍNIMO DE JUSTIFICACIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE LO CONFORMAN.** Amparo en revisión 441/2015. Smart & Final del Noroeste, S.A. de C.V. y otra. 5 de octubre de 2016. Cinco votos de los Ministros Eduardo Medina Mora I., Javier Laynez Potisek, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Alberto Pérez Dayán; votó en contra de consideraciones Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Javier Laynez Potisek. Secretario: Jorge Jiménez Jiménez. Amparo en revisión 845/2015. Tiendas Aurrerá, S. de R.L. de C.V. 5 de octubre de 2016. Cinco votos de los Ministros Eduardo Medina Mora I., Javier Laynez Potisek, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Alberto Pérez Dayán; votó en contra de consideraciones Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Javier Laynez Potisek. Secretario: Jorge Jiménez Jiménez. Amparo en revisión 876/2015. Desarrollo Comercial Abarrotero, S.A. de C.V. y otras. 25 de enero de 2017. Cinco votos de los Ministros Alberto Pérez Dayán, Javier Laynez Potisek, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Eduardo Medina Mora I.; votó en contra de consideraciones Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Javier Laynez Potisek. Secretario: Jorge Jiménez Jiménez.

VIOLA EL DERECHO HUMANO DE ACCESO EFECTIVO A LA JUSTICIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL TRES DE ABRIL DE DOS MIL TRECE).

Para determinar la constitucionalidad de la medida adoptada por el legislador al emitir la nueva Ley de Amparo, relativa al establecimiento del plazo de ocho años para promover demanda de amparo directo contra sentencias condenatorias que impongan pena de prisión dictadas antes del tres de abril de dos mil trece, en la medida en que implica una restricción al derecho de acceso efectivo a la justicia, debe realizarse un test de proporcionalidad en el que se dilucide si aquélla persigue un fin constitucionalmente válido y si, además, dicha medida resulta necesaria y proporcional. En ese orden, al abordar la primera grada del referido test, puede considerarse como un hecho notorio que uno de los fines principales de la medida citada es brindar seguridad jurídica a las víctimas del delito, ya que en relación con el derecho a la reparación del daño que constitucionalmente les asiste, la indefinición sobre la pervivencia jurídica de lo determinado en una sentencia condenatoria, en virtud de la posibilidad que otorgaba la Ley de Amparo abrogada para impugnarla en cualquier tiempo, implicaba una considerable afectación al derecho de seguridad jurídica de aquéllas, en tanto que aun cuando la sentencia condenatoria pudiera ejecutarse en ese aspecto, lo cierto es que se mantenían en un estado de indefinición sobre la posibilidad de disfrutar e incluso disponer de los derechos derivados de la referida reparación, lo que no solamente afectaba la esfera de las víctimas sino incluso la de terceros que entablaran vínculos jurídicos con éstas, relacionados con las prerrogativas derivadas de la reparación del daño; además, esa indefinición también afectaba sus prerrogativas fundamentales a la verdad y a la justicia; por ende, la limitación al plazo para promover la demanda de amparo contra sentencias condenatorias que impongan pena de prisión, dictadas antes de la entrada en vigor de la Ley de Amparo obedece a una finalidad constitucionalmente legítima; por lo que se refiere a la segunda grada del referido test, se concluye que la medida legislativa materia de análisis delimita en forma razonable el derecho de acceso efectivo a la justicia de los sentenciados, ya que les permite preparar sus defensas durante un lapso considerable y, con ello, se logra un mejor equilibrio entre esa prerrogativa fundamental y los derechos de las víctimas de una conducta delictiva; finalmente, en cuanto a la proporcionalidad en sentido estricto de la regulación materia de análisis, atendiendo al grado de afectación que genera al derecho de acceso efectivo a la justicia, en la medida en que limita a ocho años el plazo para promover la demanda de amparo, su previsión no afecta de manera desmedida a ese derecho fundamental, en virtud de que, aun cuando la inexistencia de plazo para impugnar en amparo las sentencias condenatorias permitía una mayor tutela de éste, especialmente cuando se ejerce para la protección del derecho a la libertad deambulatoria, lo cierto es

que al no erigirse esta última en un derecho absoluto, la proporcionalidad de la fijación de un plazo se cumple cuando, atendiendo a la relevancia de esa prerrogativa, se prevé un plazo considerablemente mayor a los que rigen la impugnación de otro tipo de actos de autoridad.”⁸³

Ahora bien, como se podrá observar del contenido de la tesis de jurisprudencia antes citada, la Corte se avoca a realizar un análisis más exhaustivo y cercano a la concepción del principio de proporcionalidad al momento de estudiar las modificaciones realizadas a la Ley de Amparo, por medio de las cuales se limita a 8 años el plazo para promoverlo.

En tal circunstancia, el pleno de la Suprema Corte se auxilia del test de proporcionalidad para examinar la impugnación de inconstitucionalidad de dicha medida a la luz de cada uno de sus subprincipios, para lo cual examina cada uno, argumentando en cada uno de ellos razones o motivos objetivos y concluyendo finalmente que la misma resulta constitucionalmente válida. Es así, que en este último criterio se aprecia un análisis mucho más completo y acorde a los fines del test de proporcionalidad.

De igual forma, en la Décima Época se aprecian otras tesis en materia procesal donde se resuelve una controversia con base en la aplicación del test de proporcionalidad, tal como acontece en la siguiente tesis:

“VIOLACIONES PROCESALES. EL ARTÍCULO 174 DE LA LEY DE AMPARO, AL ESTABLECER QUE EL QUEJOSO DEBE PRECISAR LA FORMA EN QUE TRASCENDIERON EN SU PERJUICIO AL RESULTADO DEL FALLO, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD DE LOS DERECHOS HUMANOS. Con motivo de la

⁸³ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Pleno, Décima Época, página 7. **AMPARO DIRECTO CONTRA SENTENCIAS CONDENATORIAS QUE IMPONEN PENA DE PRISIÓN DICTADAS ANTES DEL TRES DE ABRIL DE DOS MIL TRECE. EL CÓMPUTO DEL PLAZO DE OCHO AÑOS PARA PROMOVERLO A PARTIR DE ESA FECHA NO VIOLA EL DERECHO HUMANO DE ACCESO EFECTIVO A LA JUSTICIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL TRES DE ABRIL DE DOS MIL TRECE).**

reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación de 6 de junio de 2011 al artículo 107, fracción III, inciso a), párrafo primero, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y conforme al numeral 174 de la Ley de Amparo, el quejoso debe precisar la forma en que las violaciones procesales que hizo valer trascendieron en su perjuicio al resultado del fallo, para que el Tribunal Colegiado de Circuito cumpla con su obligación de examinarlas, salvo las que advierta en suplencia de la queja, como lo sostuvo la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la jurisprudencia 2a./J. 126/2015 (10a.)(), lo que supera lo dispuesto en el artículo 158 de la Ley de Amparo abrogada, así como lo previsto en la jurisprudencia 2a./J. 27/2013 (10a.)(**). Ahora bien, la nueva regulación legal no transgrede el principio de progresividad de los derechos humanos, contenido en el artículo 1o. constitucional, dado que busca cumplir con el principio de concentración procesal del juicio de amparo, con lo que se le dota de mayor rapidez y celeridad en su tramitación para analizar todas las posibles violaciones existentes en un proceso, a fin de resolver en definitiva sobre ellas y evitar dilaciones innecesarias, lo que permite que la tutela jurisdiccional en el juicio de amparo directo sea pronta y completa, como lo mandata el artículo 17 constitucional; así, la obligación procesal a cargo del quejoso, si bien podría considerarse una disminución en el grado de tutela, lo cierto es que permite incrementarlo. Además, el citado artículo 174 cumple con los requisitos del test de proporcionalidad, en atención a que la finalidad señalada resulta constitucionalmente válida; el medio elegido por el legislador resulta idóneo, en la medida en que dicha obligación procesal posibilita el cumplimiento del fin buscado, así como necesario para paliar los múltiples reenvíos que se presentaban con la anterior regulación legal; y cumple con el principio de proporcionalidad en sentido estricto o ponderación, al existir una adecuada relación de precedencia entre el fin buscado y el medio elegido.⁸⁴*

Una vez más la Suprema Corte sustenta una de sus determinaciones como resultado de la aplicación del test de proporcionalidad, esto al analizar el

⁸⁴ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Segunda Sala, Décima Época, página 1931. **VIOLACIONES PROCESALES. EL ARTÍCULO 174 DE LA LEY DE AMPARO, AL ESTABLECER QUE EL QUEJOSO DEBE PRECISAR LA FORMA EN QUE TRASCENDIERON EN SU PERJUICIO AL RESULTADO DEL FALLO, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD DE LOS DERECHOS HUMANOS.** Amparo directo en revisión 559/2015. Energéticos de Torreón, S.A. de C.V. 17 de febrero de 2016. Cinco votos de los Ministros Eduardo Medina Mora I., Javier Laynez Potisek, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Alberto Pérez Dayán; votó con reservas José Fernando Franco González Salas; mayoría de cuatro votos en relación con el criterio contenido en esta tesis. Disidente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Javier Laynez Potisek. Secretario: Jorge Jiménez Jiménez.

contenido del artículo 174 de la Ley de Amparo. Sin embargo, como se podrá observar al final del texto antes transcrito, la Primera Sala parece reducir su pronunciamiento a la mera enunciación de sus subprincipios, sin abundar en su análisis. Ese es uno justamente de los riesgos que se corre con la aplicación del multicitado test de proporcionalidad y es que ciertos criterios supuestamente sustentados en el, solo sea utilizado para simular la validez o invalidez de una medida legislativa, en vez de ser utilizada realmente como herramienta metodológica.

Retomando de nueva cuenta la materia fiscal, la Segunda Sala de la Corte, emite una nueva tesis aislada, cuyo pronunciamiento se apoya en el test de proporcionalidad, la cual a la letra señala lo siguiente:

“CERTIFICADOS EMITIDOS POR EL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. EL ARTÍCULO 17-H, FRACCIÓN X, INCISO D), DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, AL ESTABLECER QUE QUEDARÁN SIN EFECTOS AUN SIN QUE LAS AUTORIDADES FISCALES EJERZAN SUS FACULTADES DE COMPROBACIÓN, NO TRANSGREDE EL TEST DE PROPORCIONALIDAD. *El precepto citado, al establecer que los certificados emitidos por el Servicio referido quedarán sin efectos cuando las autoridades fiscales, aun sin ejercer sus facultades de comprobación, detecten la existencia de una o más infracciones de las previstas en los artículos 79, 81 y 83 del Código Fiscal de la Federación, no transgrede el test de proporcionalidad, en atención a que su finalidad es constitucionalmente válida y objetiva, en virtud de que con su implementación el legislador buscó combatir el fraude fiscal por parte de los contribuyentes, finalidad inmediata que encuentra asidero en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que la finalidad mediata pretendida es que se cumpla con la obligación de contribuir a los gastos públicos por quienes estén llamados a satisfacerla. Asimismo, es un medio idóneo, apto y adecuado, toda vez que se implementó un sistema mediante el cual el contribuyente sabe a qué atenerse cuando la autoridad ejerce sus facultades de gestión tributaria, previendo además un procedimiento sumario para desvirtuar las irregularidades detectadas y que motivaron dejar sin efectos el certificado; además, la necesidad de la medida se satisface, porque atendiendo al fin inmediato que persigue, es un hecho notorio y evidente que las autoridades*

legislativas y ejecutivas del Estado Mexicano se encuentran obligadas a combatir el fraude fiscal. Finalmente, es proporcional porque atendiendo a las ventajas y desventajas que produce la medida legislativa implementada, se advierte dentro de las primeras que permite hacer efectivo el cumplimiento de la obligación de contribuir a los gastos públicos al permitir a la autoridad fiscal ejercer sus facultades de gestión tributaria en aras de detectar las infracciones en las que incurran los contribuyentes que pretendan defraudar al fisco federal, con lo cual se genera una situación de igualdad real y no sólo formal, pues en esa medida todos contribuirán al gasto público.”⁸⁵

De la lectura que se realice a la tesis antes transcrita se observa el pronunciamiento que hace la Corte a la luz del principio de proporcionalidad sobre las medidas implementadas por el Servicio de Administración Tributaria, cuando detecte que algún contribuyente ha incurrido en alguna de las infracciones señaladas en los artículos 79, 81 y 83 del código Fiscal de la Federación.

En ese tenor, señala la Sala que dicha medida es constitucionalmente válida, ya que al ser analizada bajo el test de proporcionalidad resulta idónea, necesaria, además de ser proporcional con el fin deseado, que es justamente, el que todos los sujetos obligados contribuyan al gasto publico.

En ese sentido, llama la atención el enunciado que señala que el contribuyente “sabe a qué atenerse” que parece una justificación más que jurídica, coercitiva respecto a las consecuencias que puede sufrir el gobernado, en caso de que la administración tributaria le detecte alguna de las faltas previstas en los artículos antes señalados, aún sin ejercer las facultades de comprobación, ya sea de forma

⁸⁵ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Segunda Sala, Décima Época, página 1552. **CERTIFICADOS EMITIDOS POR EL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. EL ARTÍCULO 17-H, FRACCIÓN X, INCISO D), DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, AL ESTABLECER QUE QUEDARÁN SIN EFECTOS AUN SIN QUE LAS AUTORIDADES FISCALES EJERZAN SUS FACULTADES DE COMPROBACIÓN, NO TRANSGREDE EL TEST DE PROPORCIONALIDAD.** Amparo en revisión 302/2016. IQ Electronics International, S.A. de C.V. y otra. 13 de julio de 2016. Cinco votos de los Ministros Eduardo Medina Mora I., Javier Laynez Potisek, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Alberto Pérez Dayán; votó con salvedad Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Javier Laynez Potisek. Secretario: Jorge Jiménez Jiménez.

deliberada o bien se trate de un mero descuido o una circunstancia desafortunada para el contribuyente, sin que se le otorgue el derecho de rebatir dicha medida o incluso de regularizar su situación.

Derivado de lo anterior, se puede observar el impacto que comienza a tener en la Décima época el test de proporcionalidad como instrumento para resolver la constitucionalidad de las medidas legislativas, el cual comienza a ser un referente en las determinaciones de nuestro Máximo Tribunal, y que si bien aún se encuentra en una fase inicial, pronto se podría avocar a más y diferentes áreas del derecho, lo cual puede tener consecuencias positivas, pero también si está mal enfocado podría traer efectos poco deseados.

III. III. CONCEPTO DE PROPORCIONALIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA.

Ahora bien, una vez que sea analizado el principio de proporcionalidad, lato sensu, es que para efectos de la presente investigación sea necesario remitirse al significado de dicho término, pero ahora por lo que respecta a la materia tributaria⁸⁶. De esta forma, se aprecia a autores como Servando J. Garza, quien señala que “puesto que la proporcionalidad se sustenta en un concepto de justicia, debemos concluir que coincide con el de equidad; así pues, el principio de justicia establecido en el precepto constitucional antes señalado se expresa en los impuestos indirectos mediante cuota proporcional, y en los directos mediante la progresiva, que es también fórmula de equidad”⁸⁷.

⁸⁶ Conforme a la opinión de la autora, Gabriela Ríos Granados, nuestra jurisprudencia debe abandonar el término de *proporcionalidad tributaria*, por considerarla “arcaica, errática y ambigua, y reemplazarla por *capacidad contributiva*, entendido como derecho fundamental de los contribuyente. Esto con el fin, de despejar muchas tibiezas en nuestro sistema tributario, a la par de evitar que existan confusiones con el principio de control de proporcionalidad. RÍOS GRANADOS, Gabriela. *op. cit.*, p. 2-3

⁸⁷ GARZA, Servando J., *Las garantías constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano*, Cultura TGSA, México 1949, p.71-72

Esto es así, ya que de acuerdo con dicho autor, el principio de proporcionalidad muchas veces sólo puede comprenderse desde el punto de vista matemático. Tal es el caso de los impuestos indirectos, donde la doctrina reserva este vocablo para la cuota constituida por un porcentaje fijo, circunstancia distinta a la que acontece con los impuestos directos, pues en el caso de estos últimos, se habla de tarifa progresiva a fin de igualar el sacrificio subjetivo a los causantes con diversa capacidad contributiva.

Bajo ese mismo tenor, el Profesor Raúl Rodríguez y Lobato, coincide con el citado autor, al considerar como uno sólo el concepto de proporcionalidad y equidad, toda vez a su consideración “este principio, mal expresado por nuestro legislador, no es sino el principio de justicia de Adam Smith, conforme al cual los súbditos de un Estado deben contribuir a su sostenimiento mediante el pago de tributos que se establezcan en función de su capacidad económica, que actualmente denominamos capacidad contributiva.”⁸⁸

Por su parte el maestro Arrijo Vizcaíno, retoma las ideas de Adam Smith, al señalar que el Principio de Proporcionalidad significa que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de sus respectivas capacidades económicas, aportando a la Hacienda Pública⁸⁹ una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, pero una cantidad tal que su contribución represente prácticamente el total de los ingresos netos que hayan percibido, ya que en dicho caso se estaría utilizando a los tributos como un medio para que el Estado confisque los bienes de los ciudadanos.

Asimismo, dicho autor señala que el principio de proporcionalidad tiene varias implicaciones, entre ellas que los gravámenes se fijen de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de tal forma que las personas que obtengan ingresos más elevados tributen en forma cualitativamente superior a las

⁸⁸ RODRIGUEZ LOBATO, Raúl. *Derecho Fiscal*, tercera edición, Oxford, México, 2014.p.44

⁸⁹ ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo, *op cit.*, p.257

de medianos o reducidos recursos, y por otro lado, que cada contribuyente, en lo individual, la ley lo obligue a aportar al fisco una parte razonable de sus percepciones gravables.

En este sentido, Arrijoa Vizcaíno considera que los únicos tributos que se considera se ajustan a este principio son los que se determinan a base de tarifas progresivas, ya que las mismas funcionan como el único mecanismo capaz de garantizar, que en efecto a un ingreso superior corresponda, en términos cualitativos, una contribución mayor.

Esto es así, ya que dicho autor considera que Adam Smith utiliza la palabra “proporción”, queriendo con ello significar que para que un sistema tributario resulte justo y equitativo no basta con que quienes obtienen mayores ingresos económicos contribuyan más, cuantitativamente hablando, que las personas de menores ingreso, sino que es necesario que esa mayor aportación económica se haga en forma cualitativamente⁹⁰.

Por otro lado, encontramos a otros autores como Álvarez Alcalá, quien considera que “la *garantía de proporcionalidad* se refiere a la relación entre el impuesto a cargo del contribuyente y su *capacidad contributiva*”. Por lo que a fin de cumplir con dicha garantía “el hecho imponible debe reflejar una potencialidad real de contribuir a los gastos públicos”.⁹¹

A su vez, Margáin Manautou señala que para que un tributo sea considerado proporcional, debe comprender “de la misma manera a todos los individuos que se encuentren colocados en la misma situación o circunstancia”.⁹²

⁹⁰ “Los vasallos de cualquier Estado, dice Smith, deben contribuir al sostenimiento del Gobierno a proporción de sus respectivas facultades, en cuanto sea posible esta regulación, esto es, a proporción de las rentas o haberes de que gozan bajo la protección de aquel Estado...En la observancia o en la omisión de esta máxima consiste lo que llamamos igualdad o desigualdad de imposición.” ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo. p.256.

⁹¹ ALVAREZ ALCALA, Alil. *Lecciones de Derecho Fiscal*, Oxford, México, 2010, p.47.

⁹² MARGAIN MANAUTOU, Emilio, *op cit*, p. 69.

Por otra parte, Arturo de la Cueva considera que estimar a la proporcionalidad, de manera abstracta y general, implica una relación de magnitud entre dos extremos que, aplicada a otros, conserva la misma escala. [...] En consecuencia, el matiz de la proporcionalidad que nos interesa es el vinculado con los ingresos del contribuyente y consecuentemente con su capacidad contributiva. En este sentido debe existir una proporción entre los ingresos de los contribuyentes y sus cargas fiscales, individual o grupalmente considerados.

Asimismo, para Jesús Quintana “Proporcional es lo perteneciente a la proporción o que la incluye en sí; proporción es la disposición, conformidad o correspondencia debida de las partes de una cosa con el todo, o entre otras cosas relacionadas entre sí. [...] La sabiduría de un sistema impositivo debe esforzarse por distribuir proporcionalmente esas cargas sociales, tomando como base los criterios más generales posibles.”

Por su parte Rigoberto Zamudio Urbano, va más allá al señalar que el principio de proporcionalidad no sólo implica que cada ciudadano deba contribuir al sostenimiento del Estado en una proporción lo más cercana a su capacidad económica, sino también significa que “los tributos incidan cualitativamente y por igual sobre todas las fuentes de riqueza disponibles en el país de que se trate.”⁹³

Por último, para Luis Humberto Delgadillo, “la proporcionalidad es un concepto que se refiere, necesariamente, a una parte de un todo, y siempre en relación con el carácter económico de la carga impositiva. En ese sentido, “se debe atender al panorama general de un economía nacional para poder determinar cuál es la relación y proporción entre las distintas fuentes impositivas.”⁹⁴

⁹³ ZAMUDIO URBANO, Rigoberto, *Sistema Tributario en México*, Porrúa, México, 2005, p. 62.

⁹⁴ DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto. *Principios de Derecho Tributario*, cuarta edición, Limusa Noriega Editores, México, 2005, p.72-73.

Ahora bien, una vez que he realizado una breve relación de las distintas definiciones y opiniones que diversos doctrinarios han emitido en relación al principio de proporcionalidad en materia tributaria, es que resulta necesario hacer lo propio por lo que respecta al principio de equidad en materia tributaria.

III.III.I. CONCEPTO DE EQUIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA.

A lo largo de la historia, el término equidad, ha ido variando en cuanto a su interpretación. Es así que para Aristóteles⁹⁵, la equidad es considerada como la justicia aplicada al caso concreto, considerándola como un enderezamiento, rectificación de lo justo legal.

De igual forma, y retomando las ideas de la antigua Grecia, en el derecho romano el término *aequitas*, era utilizado para expresar la adecuación del derecho positivo a los hábitos, costumbres, sentimientos e instintos morales e intelectuales arraigados en la conciencia colectiva, pues el derecho debía amoldarse a las contingencias de cada hecho, negocio o relación,⁹⁶

No obstante lo anterior, y reiterando el debate emprendido por los doctrinarios, respecto a la forma en que ha de realizarse el estudio y análisis de los principios de equidad y proporcionalidad en materia tributaria, el maestro Rodríguez y Lobato manifiesta coincidir con la opinión de Flores Zavala al señalar que ambos términos albergan el mismo concepto y cuyo significado es la justicia en la imposición, puesto que recogen el principio de Adam Smith y por tanto señale el autor “esta característica se refiere a que los impuestos deben ser establecidos en

⁹⁵ ARISTOTELES, *Ética Nicomaquea*, Traducción de Antonio Gómez Robledo, Porrúa, México 1972, p.58.

⁹⁶ BRAVO GONZALEZ, Agustín, *et al, op cit.*, p. 25.

función de la capacidad contributiva de las personas a quienes va dirigido”.⁹⁷

Por su parte Serra Rojas señala, que debemos entender por equidad “una igualdad de ánimo, un sentimiento que nos obliga a actuar de acuerdo con el deber o de la conciencia, más que por los mandatos de la justicia o de la ley.”⁹⁸

Como podemos apreciar y tal como lo señala el maestro Serra Rojas, el común denominador del principio de equidad, se encuentra en el concepto de igualdad. En este sentido el principio se refiere a “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, 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.”⁹⁹

Por su parte el profesor Margáin Manautou, señala que un tributo es equitativo, “significa que el impacto del tributo sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación.”¹⁰⁰

De este modo, para Arturo de la Cueva, pese a que a su parecer podemos considerar que la equidad es generalmente singular, mientras que la igualdad es particularmente grupal, la norma tributaria no puede hacer referencia o aplicación individual de sus disposiciones (salvo en el caso de las sentencias), ya que “el manejo equitativo de la carga fiscal significa dar el mismo tratamiento a todos los contribuyentes que se encuentren en la misma situación fiscal y diferente a los demás, independientemente de la posibilidad de aplicar iguales tratos dentro de cada grupo distinto, aunque con diferencias entre grupos o conjuntos.”¹⁰¹

⁹⁷ Cfr. RODRIGUEZ LOBATO, Raúl. *Derecho Fiscal*, segunda edición, Harla, México, 1986, p.65

⁹⁸ SERRA ROJAS, Andres, *op cit.*, 120.

⁹⁹ ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo, *op cit.*, p.260.

¹⁰⁰ MARGAIN MANAUTOU, Emilio, *op cit.*, p. 69.

¹⁰¹ DE LA CUEVA, Arturo. *Derecho Fiscal*, segunda edición, Porrúa, México, 2003, p. 223-224.

Ahora bien, como Francisco de la Garza lo señala: “La Constitución Federal, en su artículo 31, fracción IV, dispone que las contribuciones (o sean los tributos en general), deben ser proporcionales y equitativas. Como lo hemos visto al analizar las limitaciones constitucionales al ejercicio de Poder Tributario, tal requisito puede concretizarse en la afirmación de que los impuestos deben ser justos.

En ese sentido, señala dicho autor que la exigencia de proporcionalidad y equidad que establece la fracción IV del artículo 31 Constitucional, es una de justicia tributaria y que en esta materia impera la justicia llamada distributiva, la cual tiene por objeto directo los bienes comunes que hay que repartir y por indirecto solamente las cargas, entre ellas los tributos. En la distribución de las cargas, la justicia distributiva exige tratar a los iguales como iguales y desiguales como desiguales. Tal postulado no puede cumplirse si no es tomando en cuenta las capacidades contributivas de los ciudadanos.”¹⁰²

Por su parte, Flores Zavala señala, que a la luz de lo señalado por la fracción IV, del artículo 31 Constitucional “no es posible separar las dos palabras, sino interpretar la expresión “proporcional y equitativa” como significado de justicia, lo que el constituyente pretendió expresar, fue que los impuestos sean justos.[...]”¹⁰³

Por su parte, el profesor Jesús Quintana señala que “la equidad es una igualdad de ánimo, un sentimiento que nos obliga actuar de acuerdo con el deber o la conciencia, más que por mandatos de la justicia. La equidad es un medio racional para limitar la excesiva generalidad de la ley; implica un sentido de moderación, de relación y de armonía, entre una cosa y aquello que le es propio y se adapta a su naturaleza íntima.”¹⁰⁴

¹⁰² DE LA GARZA, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, vigésimo sexta edición, Porrúa, México, 2005, p.269, 325.

¹⁰³ FLORES ZAVALA, Ernesto. *Elementos de finanzas públicas mexicanas: los impuestos*, trigésima cuarta edición, Porrúa, México 2004, p. 225.

¹⁰⁴ QUINTANA VALTIERRA, Jesús, *et al. Derecho Tributario Mexicano*, cuarta edición, Trillas, México 2005, p.82-83.

III.III.II. EVOLUCIÓN DE LOS CONCEPTOS DE EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD EN TÉRMINOS TRIBUTARIOS, CONFORME A LOS CRITERIOS DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN.

Tal como se vio en el capítulo anterior, a lo largo de sus distintas épocas la Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha dado a la tarea de emitir distintos criterios, relativos en un inicio, a determinar sus facultades para estudiar la procedencia del amparo en materia tributaria, para posteriormente enfocarse en la interpretación de los principios de proporcionalidad y equidad tributarias, así como su violación como un requisito de procedencia del amparo, hecho que claramente refleja el reconocimiento de tales principios como parte de los derechos fundamentales de los ciudadanos.

Fue así, que a partir de la aceptación de estos principios como derechos controvertibles en Amparo, se han formulado diversos parámetros bajo los cuales se estima o reconoce la inconstitucionalidad de un impuesto.

De igual forma y al tiempo que la Suprema Corte se ha avocado estudiar a mayor profundidad estos principios, también ha surgido la necesidad de delimitar el contenido y alcance de cada uno.

Es por ello, que al llegar a la Novena Época se puede encontrar una extensa cantidad de criterios que no sólo se han limitado a interpretar la naturaleza de dichos principios, sino también a estudiarlos desde el punto de vista de los impuestos, directos e indirectos, así como de los derechos, recargos, multas, aportaciones de seguridad social, entre otras.

Derivado de lo anterior, los principios de proporcionalidad y equidad han sufrido variadas modificaciones en cuanto a su concepción, a la par que se han confirmado aspectos esenciales de su contenido. Asimismo, se ha analizado la pertinencia de estudiar estos principios en forma conjunta o separada, no

obstante que de acuerdo con lo determinado por la propia Suprema Corte de Justicia de la Nación, basta con que no se acredite cualquiera de estos elementos para que se declare la inconstitucionalidad de un tributo.

Es así, que en el inicio de la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación, al realizar el estudio de los principios de proporcionalidad y equidad en materia tributaria, surgió la necesidad de retomar los argumentos esenciales de sus precedentes, mismos que como en épocas anteriores, se han ido readaptando a las nuevas circunstancias y facultades de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

De este modo, se observa para 1999 la Suprema Corte de Justicia de la Nación, fija su criterio respecto a lo que se debe entender por proporcionalidad, siendo su contenido el siguiente:

“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.”¹⁰⁵

¹⁰⁵ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Pleno, Novena Época, página 22. **CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS.**

Como se puede apreciar del contenido de la tesis antes citada, ésta trata de analizar a mayor profundidad los elementos bajo los cuales debe operar el principio de proporcionalidad. En ese sentido, señala que para que un impuesto pueda ser considerado como proporcional es necesario que el hecho imponible del cual se derive la obligación tributaria, surja bajo un parámetro objetivo de la capacidad real de los contribuyentes para contribuir al gasto público.

Es así que la Corte comienza a realizar una mayor especificación respecto a los alcances y elementos que deben ser considerados al momento de determinar la proporcionalidad de un gravamen; sin embargo, aún se puede observar que se continúa acotado dicho principio a la concepción tradicional de que la proporcionalidad debe ser entendida conforme a la naturaleza y características especiales del tributo, sin aclarar su interpretación al tratarse de impuestos directos e indirectos, especificación que hasta ese momento, no había sido atendida.

Ahora bien, no obstante la evidente necesidad de que realizar una distinción más precisa respecto de los alcances del principio de proporcionalidad, en el año 2003, la Suprema Corte emitió un nuevo jurisprudencial dentro del cual señala textualmente lo siguiente:

“PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES. El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal establece el principio de proporcionalidad de los tributos. Éste radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. Para que un gravamen sea proporcional debe existir congruencia entre el mismo y la capacidad contributiva de los causantes; entendida ésta

como la potencialidad real de contribuir al gasto público que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto en el tributo de que se trate, tomando en consideración que todos los supuestos de las contribuciones tienen una naturaleza económica en la forma de una situación o de un movimiento de riqueza y las consecuencias tributarias son medidas en función de esa riqueza. La capacidad contributiva se vincula con la persona que tiene que soportar la carga del tributo, o sea, aquella que finalmente, según las diversas características de cada contribución, ve disminuido su patrimonio al pagar una cantidad específica por concepto de esos gravámenes, sea en su calidad de sujeto pasivo o como destinatario de los mismos. De ahí que, para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, en la medida en que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción.”¹⁰⁶

Como se verá, el citado criterio jurisprudencial resulta particularmente llamativo, pues contrario a aportar elementos más exactos que ayuden a dilucidar los alcances del principio de proporcionalidad, amplía notablemente el margen de interpretación de dicho principio.

Se dice lo anterior, ya que conforme a su contenido, para que se pueda considerar que un gravamen resulta proporcional, es necesario que exista concordancia entre la contribución y la capacidad contributiva del sujeto pasivo, entendida ésta última como el potencial económico con que cuenta cada sujeto de contribuir al gasto público. En ese entendido, surge precisamente uno de los mayores desafíos y es el delimitar que se debe entender por capacidad contributiva, esto ya que dicho término resulta sumamente amplio, y tratar de aplicarlo adecuadamente implicaría realizar un estudio a la situación específica de cada contribuyente, hecho que en la práctica resulta sumamente complicado.

Asimismo, resulta evidente que una definición tan laxa, trae como consecuencia

¹⁰⁶ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Pleno, Novena Época, página 144. **PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES.**

una innumerable cantidad de interpretaciones, que solamente generan incertidumbre jurídica, pues produce un margen de interpretación extremadamente amplio que bien puede ser utilizado para beneficio o perjuicio de los contribuyentes, demostrando de esta forma su ambigüedad.

Derivado de lo anterior, surge la necesidad de contar con mayores elementos que contribuyan a una interpretación más precisa del principio de proporcionalidad, motivo por el cual en el año de 2005, surgió un nuevo criterio dentro del cual la Suprema Corte pretende otorgar una mayor certidumbre respecto a la interpretación de este principio en el caso específico de los impuestos indirectos, tesis de jurisprudencia que a la letra señala lo siguiente:

“PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DE DICHO PRINCIPIO EN RELACIÓN CON LOS IMPUESTOS INDIRECTOS. Los impuestos indirectos, como el impuesto al valor agregado, gravan manifestaciones indirectas de riqueza, es decir, atienden al patrimonio que la soporta -el del consumidor contribuyente de facto-, de manera que sin conocer su dimensión exacta y sin cuantificarlo positivamente, el legislador considera que si dicho patrimonio es suficiente para soportar el consumo, también lo es para pagar el impuesto; de ahí que la sola remisión a la capacidad contributiva del sujeto pasivo es insuficiente para establecer un criterio general de justicia tributaria, toda vez que un simple análisis de la relación cuantitativa entre la contraprestación recibida por el proveedor del bien o del servicio y el monto del impuesto, no otorga elementos que permitan pronunciarse sobre su proporcionalidad, por lo que el estudio que ha de efectuarse debe circunscribirse a la dimensión jurídica del principio de proporcionalidad tributaria, lo que se traduce en que es necesario que exista una estrecha vinculación entre el objeto del impuesto y el monto del gravamen. Consecuentemente, en el caso del impuesto al valor agregado el citado principio constitucional exige, como regla general -es decir, exceptuando las alteraciones inherentes a los actos o actividades exentos y a los sujetos a tasa cero-, que se vincule el objeto del impuesto -el valor que se añade al realizar los actos o actividades gravadas por dicho tributo-, con la cantidad líquida que se ha de cubrir por dicho concepto, y para tal efecto, resulta necesario atender al impuesto causado y trasladado por el contribuyente a sus clientes, al impuesto acreditable trasladado por los proveedores al causante y, principalmente, a la figura jurídica del acreditamiento, toda vez que ésta, al permitir que se disminuya el impuesto causado en la

medida del impuesto acreditable, tiene como efecto que el contribuyente efectúe una aportación a los gastos públicos que equivale precisamente al valor que agrega en los procesos de producción y distribución de satisfactores.”¹⁰⁷

Como se aprecia de la tesis antes transcrita, la Suprema Corte realiza una nueva interpretación del principio de proporcionalidad analizado desde la perspectiva de los impuestos indirectos, manifestando esencialmente que para que pueda considerarse que la determinación de dichos impuestos cumplen con el citado principio es necesario que exista una estrecha vinculación entre el objeto del impuesto y el monto del gravamen.

En tales circunstancias, si bien dicho tesis de jurisprudencia realiza un análisis más completo de la aplicación del principio de proporcionalidad tratándose de impuestos indirectos, éste no deja de ser bastante amplio y poco específico, pues el estudio objetivo de la relación entre el objeto del impuesto y el monto del gravamen, es un punto muy delicado y cuya interpretación implica una justificación jurídicamente válida, toda vez que en ocasiones, el objeto de ciertas contribuciones poseen una naturaleza compleja y persiguen objetivos variados.

De igual forma, encontramos en ese mismo año un nuevo criterio que otorga una nueva perspectiva respecto al alcance del principio de proporcionalidad en materia tributaria, tesis que se transcribe a continuación:

“PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. LAS OBLIGACIONES FORMALES QUE NO TRASCIENDEN A LA OBLIGACIÓN FISCAL SUSTANTIVA, NO DEBEN ANALIZARSE DESDE LA ÓPTICA DE DICHO PRINCIPIO CONSTITUCIONAL. La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha determinado que el principio de proporcionalidad tributaria previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, está dirigido a las

¹⁰⁷ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Segunda Sala, Novena Época, página 298. **PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DE DICHO PRINCIPIO EN RELACIÓN CON LOS IMPUESTOS INDIRECTOS.**

contribuciones en sí mismas consideradas, a sus elementos esenciales, tales como sujeto, objeto, base y tasa o tarifa, y a los elementos que trascienden a la obligación esencial de pago, sin que sea factible hacerlo extensivo a las obligaciones formales a cargo de los contribuyentes que constituyan simples medios de control en la recaudación a cargo de la autoridad administrativa. En esos términos, se concluye que el establecimiento de una obligación formal relacionada con la manera en que ha de llevarse la contabilidad de los contribuyentes, al no trascender a la obligación fiscal sustantiva, no debe analizarse desde la óptica del referido principio constitucional. En todo caso, el argumento respectivo tendría que presentarse en términos del costo inherente al cumplimiento de la obligación formal, lo cual no tiene un efecto en términos de principios tributarios o, específicamente, de capacidad contributiva, sino más bien, podría llegar a tener un impacto general -no fiscal- en las finanzas del contribuyente, lo cual, al constituir un agravio de vinculación económica, no jurídica, no sería idóneo para acceder a la protección constitucional.¹⁰⁸

La tesis anterior resulta interesante ya que aporta una visión distinta respecto a la delimitación de la proporcional en materia tributaria. De este modo, se aprecia que dicho principio sólo resulta aplicable para el caso de las obligaciones esenciales de pago, más no a las obligaciones formales del gravamen de que se trate, criterio que aunque en forma somera, contribuye a delimitar los alcances del citado principio.

Tuvieron que pasar algunos años para que la Suprema Corte emitiera un nuevo criterio relativo a la determinación de la capacidad contributiva, fue así que para 2009 aparece una nueva tesis de jurisprudencia, la cual a la letra señala lo siguiente:

¹⁰⁸ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Primera Sala, Novena Época, página 187. **PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. LAS OBLIGACIONES FORMALES QUE NO TRASCIENDEN A LA OBLIGACIÓN FISCAL SUSTANTIVA, NO DEBEN ANALIZARSE DESDE LA ÓPTICA DE DICHO PRINCIPIO CONSTITUCIONAL.** Amparo en revisión 625/2006. Multiservicio Tizimín, S.A. de C.V. 3 de mayo de 2006. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretaria: Lorena Goslinga Remírez.

“PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. PARA DETERMINAR SI UNA CONTRIBUCIÓN CUMPLE CON ESE PRINCIPIO, ES NECESARIO ATENDER A SU NATURALEZA PARA ESTABLECER LAS FORMAS COMO SE MANIFIESTA LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. La capacidad contributiva no se manifiesta de la misma manera en todas las contribuciones, pues aparece en forma directa e inmediata en los impuestos directos, como los que recaen en la renta o el patrimonio, porque son soportados por personas que perciben, son propietarias o poseedoras de ellos, mientras que en los indirectos la capacidad tiene un carácter mediato como la circulación de bienes, la erogación, el gasto y el consumo, ya que parten de la previa existencia de una renta o patrimonio, y gravan el uso final de toda la riqueza a través de su destino, gasto o tipo de erogación que refleja indirectamente dicha capacidad. Luego, para determinar si una contribución cumple con el principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es necesario atender a la naturaleza de dicho tributo a fin de conocer la forma como se manifiesta y modifica la capacidad contributiva.”¹⁰⁹

El criterio antes citado, si bien reitera varios de las consideraciones anteriormente aceptadas por la Suprema Corte, en el sentido de que el principio de proporcionalidad debe ser estudiado tomando en consideración la capacidad contributiva del sujeto pasivo, también señala un nuevo parámetro bajo el cual debe ser estudiado dicho principio.

Para ello, señala dicha tesis que para arribar a la conclusión de si el gravamen cumple o no con dicho principio es necesario no sólo atender a su naturaleza, sino también a las consecuencias que el establecimiento de dicho tributo tendrá en la capacidad contributiva del sujeto pasivo, dando de esta forma pauta a que el legislador realice previo al establecimiento de un tributo, un análisis más general respecto a la repercusión que éste tendrá en los contribuyentes.

De esta forma encontramos que para 2010, la Suprema Corte emite una nueva

¹⁰⁹ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Pleno, Novena Época, página 1129. **“PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. PARA DETERMINAR SI UNA CONTRIBUCIÓN CUMPLE CON ESE PRINCIPIO, ES NECESARIO ATENDER A SU NATURALEZA PARA ESTABLECER LAS FORMAS COMO SE MANIFIESTA LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.”**

tesis dentro de la cual reafirma algunos de sus criterios anteriores, resultando en el siguiente texto:

“PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. PARA QUE UN TRIBUTO RESPETE ESTE PRINCIPIO CONSTITUCIONAL SE REQUIERE QUE EXISTA CONGRUENCIA ENTRE EL GRAVAMEN Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS SUJETOS, QUE ÉSTA ENCUENTRE RELACIÓN DIRECTA CON EL OBJETO GRAVADO Y QUE EL HECHO IMPONIBLE Y LA BASE GRAVABLE SE RELACIONEN ESTRECHAMENTE. La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido varios criterios sobre el aludido principio tributario derivado de la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que conviene considerar al analizar si una contribución lo respeta: I. Originalmente no se reconocía en el citado precepto constitucional una verdadera garantía hacia los gobernados, sino sólo la facultad potestativa del Estado relativa a su economía financiera; II. Posteriormente, se aceptó que el Poder Judicial de la Federación estudiara si una ley transgredía dicho numeral considerando que aunque no se encontrara dentro del capítulo relativo a las garantías individuales, su lesión violaba, en vía de consecuencia, los artículos 14 y 16 constitucionales; III. Después, se reconoció que aquel numeral contempla una verdadera garantía hacia los gobernados cuya violación era reparable mediante el juicio de garantías considerando lo exorbitante y ruinoso de una contribución; IV. Ulteriormente, se aceptó que la proporcionalidad es un concepto distinto a lo exorbitante y ruinoso estableciendo que su naturaleza radica en que los sujetos pasivos contribuyan a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, de manera que quienes tengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. Conforme a estas bases se desarrolló el ámbito de aplicación o alcance del principio de proporcionalidad a cada uno de los elementos de los tributos directos: i) Referido a la tasa o tarifa, se consideró que el pago de los tributos en proporción a la riqueza gravada puede conseguirse no sólo mediante parámetros progresivos, sino igualmente con porcentajes fijos; ii) En relación con los sujetos, se estableció que las contribuciones deben estar en función de su verdadera capacidad, es decir, existir congruencia entre el gravamen y su capacidad contributiva, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir al gasto público; iii) Por cuanto se refiere a la base, tomando en cuenta que todos los presupuestos de hecho de los impuestos deben tener una naturaleza económica y que las consecuencias tributarias son medidas en función de la respectiva manifestación de riqueza gravada,

siendo necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto; y iv) Finalmente, por lo que se refiere al objeto, se estableció que para evaluar la capacidad contributiva del causante, ésta debía estar en relación directa con el objeto gravado. Acorde con lo anterior, se concluye que un tributo directo respeta el principio de proporcionalidad tributaria, cuando exista congruencia entre el gravamen y la capacidad contributiva de los sujetos, que ésta encuentre relación directa con el objeto gravado y que el hecho imponible y la base gravable tengan igualmente una sensata correspondencia, pues de no colmarse alguno de estos parámetros aquél será inconstitucional.”¹¹⁰

El criterio anteriormente citado resulta sumamente interesante, no sólo por el hecho de que en sus líneas se realiza una breve descripción del desarrollo que ha sufrido el estudio del principio de proporcionalidad, sino también porque realiza un análisis de dicho principio a partir de los elementos que se desprenden de los mismos criterios.

De esta forma, dicha tesis reitera, que para que se pueda considerar que un gravamen es proporcional debe existir congruencia entre el tributo y la capacidad contributiva de los sujetos, pero además dicha capacidad contributiva debe estar directamente relacionada con el objeto gravado. Asimismo, señala, resulta indispensable que el hecho imponible y la base gravable guarden igual correspondencia, pues de lo contrario de no colmarse dichos requisitos, no puede considerarse que el gravamen sea constitucional.

En ese tenor, del contenido de la tesis antes transcrita, se puede apreciar que la Suprema Corte emite un nuevo criterio por virtud del cual trata de consolidar sus

¹¹⁰ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Pleno, Novena Época, página 243. **PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. PARA QUE UN TRIBUTO RESPETE ESTE PRINCIPIO CONSTITUCIONAL SE REQUIERE QUE EXISTA CONGRUENCIA ENTRE EL GRAVAMEN Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS SUJETOS, QUE ÉSTA ENCUENTRE RELACIÓN DIRECTA CON EL OBJETO GRAVADO Y QUE EL HECHO IMPONIBLE Y LA BASE GRAVABLE SE RELACIONEN ESTRECHAMENTE.** Contradicción de tesis 233/2009. Entre las sustentadas por la Primera y la Segunda Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. 10 de mayo de 2010. Mayoría de nueve votos. Disidentes: Sergio Salvador Aguirre Anguiano y Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Luis María Aguilar Morales. Secretario: Óscar Palomo Carrasco.

anteriores determinaciones, otorgando de esta forma mayores elementos por virtud de los cuales se pueda realizar el estudio del principio de proporcionalidad en materia tributaria. Sin embargo, aun cuando dicho intento resulta importante, no puede pasar por alto el hecho de que la interpretación que realiza suele ser aun muy laxa, trayendo como consecuencia que aún siga resultando ambigua.

Asimismo, se aprecia que para 2011, la Suprema Corte emitió una nueva jurisprudencia dentro de la cual realiza una mayor especificación respecto del alcance del principio en estudio, tesis que a la letra señala lo siguiente:

“PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. EL LEGISLADOR CUENTA CON UN MARGEN AMPLIO DE CONFIGURACIÓN, AL DEFINIR LAS TASAS Y TARIFAS. *La jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha reconocido que los gobernados deben concurrir al sostenimiento de las cargas públicas en función de sus respectivas capacidades, de lo cual se sigue que quienes más aptitud o capacidad reportan, deben contribuir de forma diferenciada y, específicamente, en mayor medida. No obstante, los principios constitucionales de la materia tributaria no permiten asumir que exista un sistema de tasas o tarifas justas per se. Lo anterior, porque la determinación de la justicia en la tributación debe considerar los siguientes elementos: a) que la determinación de la tasa máxima forma parte del ámbito amplio de configuración política que el Tribunal Constitucional debe reconocer al legislador tributario; b) que dicha determinación puede ser tomada considerando al sistema tributario en lo general, de tal manera que la tasa o tarifa máxima del impuesto sobre la renta puede obedecer a la definición de la tasa aplicable en otros gravámenes; c) que el fenómeno financiero público no se agota en la propia recaudación, sino que su análisis puede abarcar también el aspecto relativo a la forma en que se distribuye el gasto público; y, finalmente, d) que el "sacrificio" que la tributación puede significar en cada caso es un elemento eminentemente subjetivo, con base en el cual podrían llegar a desprenderse postulados generales, mas no estructuras técnicas ni parámetros de medición que pretendan ser objetivos y aplicables en la práctica. En tal virtud, se concluye que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos no otorga elementos definitivos que permitan a este Alto Tribunal emitir un pronunciamiento definitivo sobre la suficiencia o corrección del tipo tributario al que deba ajustarse el gravamen. Por ello, el juicio relativo a la proporcionalidad del gravamen debe limitarse a verificar si la tributación se ajusta a la capacidad contributiva de los gobernados, conforme a una banda -cuya*

apreciación y medida corresponde al propio legislador-, en la que el parámetro más bajo, en el cual no debe penetrar la tributación, es el mínimo existencial o mínimo vital que permite la subsistencia del causante como agente titular de derechos y obligaciones en un Estado social y democrático de Derecho; mientras que el parámetro máximo lo constituye la no confiscatoriedad del gravamen, de tal suerte que no se agote el patrimonio del causante o la fuente de la que deriva la obligación tributaria. Esta deferencia al legislador para la delimitación de los elementos integrantes de la tabla que contiene la tarifa, obedece a la intención de otorgar plena vigencia al principio democrático, dado que las circunstancias que se han descrito reflejan la dificultad para lograr consensos en torno a quiénes deben recibir el mismo trato frente a la ley, y quiénes son lo suficientemente distintos para pagar mayores impuestos o recibir más beneficios. A juicio de este Alto Tribunal, son los procesos democráticos los competentes para establecer tales distinciones.”¹¹¹

Tal como se podrá apreciar del contenido del criterio antes transcrito, la Suprema Corte realiza nuevamente el estudio del principio de proporcional, partiendo esta vez desde el punto de vista de las tasas o tarifas de un impuesto manifestando para ello que si bien existen diversos parámetros bajo los cuales debe realizarse la determinación de las mismas, lo cierto es que nuestra Carta Magna no otorga elementos más específicos y concluyentes que ayuden a su establecimiento.

Por tal motivo, el único mecanismo que a juicio de la Suprema Corte puede ayudar a la determinación de tasas o tarifas que cumplan con el principio de proporcionalidad, es que estas se encuentren dentro de cierto rango, donde el tope mínimo estará determinado en base a la cantidad mínima que permita la subsistencia del causante y el tope máximo se establecerá en función de que el gravamen no provoque la extinción el patrimonio del causante o de la fuente de que deriva la obligación tributaria, rango que a juicio de la Corte, y coincido completamente con ella, sólo puede ser determinado, en su momento, por el legislador.

¹¹¹ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Primera Sala, Novena Época, página 1129. **PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. EL LEGISLADOR CUENTA CON UN MARGEN AMPLIO DE CONFIGURACIÓN, AL DEFINIR LAS TASAS Y TARIFAS.**

Es así, que después de haber realizado un estudio a los distintos criterios emitidos por la Suprema Corte en relación al principio de proporcionalidad, podemos observar que si bien, durante la Novena Época surgieron criterios importantes respecto a los alcances de este principio, los cuales representan un avance destacado en el estudio de este principio en relación con épocas anteriores, también es cierto que estos aún siguen resultando limitados e incluso en ocasiones poco claros y ambiguos.

En ese sentido, es clara la necesidad de que la Suprema Corte se siga dando a la tarea de aportar mayores elementos a fin de delimitar el contenido y alcances del principio de proporcionalidad en materia tributaria, pues sólo de esta forma se podrá otorgar mayor certeza y seguridad jurídica a los gobernados.

Ahora bien, una vez que ya se ha analizado los criterios relativos al principio de equidad, dirigiré mi estudio hacia las tesis emitidas por la Suprema Corte de Justicia en relación al principio de equidad en materia tributaria, principio que tradicionalmente ha sido entendido en el sentido de que las contribuciones deben estar en proporción con la capacidad contributiva de los sujetos pasivos.

De esta forma, se puede apreciar que en la Novena Época, surgen nuevos criterios encaminados a entrañar nuevos alcances a los principios de proporcionalidad y equidad tributarias, tal como la siguiente tesis publicada en 1995, misma que a la letra señala lo siguiente:

“EQUIDAD TRIBUTARIA. LA TRANSGRESION DE ESTE PRINCIPIO NO REQUIERE COMO PRESUPUESTO QUE SE ESTABLEZCAN DIVERSAS CATEGORIAS 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 principio al ocasionar según la aplicación que corresponda de los regímenes o el derecho, un trato desigual a iguales o igual a desiguales.”¹¹²

Como se puede desprender de la lectura a la tesis de referencia, la Corte otorgó un nuevo alcance al principio de equidad, evitando que este se limitara a otorgar un trato igual a los iguales y desigual a los desiguales, sino que le fue incorporado un nuevo elemento al señalar que la ley fiscal puede contemplar diferentes categorías de contribuyentes, siempre y cuando dicha diferenciación respondiera a la existencia de un derecho que no puede ser ejercido por todos los sujetos obligados al pago del impuesto, sino solamente a una parte de ellos, siendo que éstos últimos se ubican en una hipótesis normativa distinta al del resto.

Es así, que siguiendo la misma línea la Suprema Corte publicó al año siguiente un nuevo criterio en el cual otorgó un nuevo alcance al contenido del principio, tal como se puede observar del contenido de la siguiente tesis:

“IMPUESTOS. LAS REGLAS SOBRE SU NO CAUSACION ESTAN SUJETAS A LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE GENERALIDAD Y EQUIDAD TRIUTARIAS. *Los principios establecidos en los artículos 13, 28 y 31, fracción IV, de la Constitución Federal rigen no sólo tratándose de exenciones de impuestos, sino también de los supuestos de no causación de los tributos, dado que la justicia en la*

¹¹² Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Pleno, Novena Época, página 71. **EQUIDAD TRIBUTARIA. LA TRANSGRESIÓN DE ESTE PRINCIPIO NO REQUIERE COMO PRESUPUESTO QUE SE ESTABLEZCAN DIVERSAS CATEGORIAS DE CONTRIBUYENTES..** Amparo en revisión 107/92. Consultores en Servicios Jurídicos Fiscales, S.A. de C.V. 6 de abril de 1995. Mayoría de seis votos. Ponente: Juan Díaz Romero, encargado del engrose Ministro Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Ma. Estela Ferrer Mac Gregor Poisot.

imposición sólo puede alcanzarse si el legislador observa los requisitos de generalidad y abstracción, así como conserva el esquema de igualdad de las cargas públicas que pesan sobre los particulares, de manera que al crear el supuesto generador de la obligación tributaria no se conduzca con fines discriminatorios, caprichosos o arbitrarios, sino conforme a criterios objetivos que sean relevantes y tengan significación frente al objeto y fin de la ley impositiva, lo que se logra cuando el legislador, al considerar el objeto generador de la obligación tributaria, declara excluidos de la causación a supuestos en que se desarrollen actividades que estime no convenientes considerar en el nuevo tributo por razones de orden económico, de orden social, de naturaleza política o de orden público.”¹¹³

Como se puede observar en el criterio antes citado, la Suprema Corte de Justicia extendió la aplicación del principio de equidad, propiciando así que éste no sólo pudiera ser considerado para determinar los supuestos de causación de los impuestos, sino también para los casos de no causación, esto por considerar que se deben cubrir los mismos requisitos de generalidad y abstracción en ambos supuestos, y por tanto no es posible aplicar dichos requisitos a un solo rubro.

De esta modo, la Suprema Corte comenzó a realizar nuevas interpretaciones respecto al principio de equidad, mismas que concluyeron en diversas e importantes tesis de jurisprudencia, entre ellas la siguiente:

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

¹¹³ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Pleno, Novena Época, página 112. **IMPUESTOS. LAS REGLAS SOBRE SU NO CAUSACION ESTAN SUJETAS A LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE GENERALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS.** Mayoría de seis votos. Ponente: Juan Díaz Romero, encargado del engrose Ministro Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Ma. Estela Ferrer Mac Gregor Poisot.

anterior derivan los siguientes elementos objetivos, que permiten delimitar al principio de equidad tributaria: a) no toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino que dicha violación se configura únicamente si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable; b) a iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas; c) no se prohíbe al legislador contemplar la desigualdad de trato, sino sólo en los casos en que resulta artificiosa o injustificada la distinción; y d) para que la diferenciación tributaria resulte acorde con las garantías de igualdad, las consecuencias jurídicas que resultan de la ley, deben ser adecuadas y proporcionadas, para conseguir el trato equitativo, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador, superen un juicio de equilibrio en sede constitucional.”¹¹⁴

Este criterio resulta de suma importancia pues constituye una forma distinta de entender el principio de equidad. Esto es así, ya que como se desprende de su contenido, dicha tesis jurisprudencial establece que el principio de equidad no necesariamente implica que los sujetos se encuentren en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad, ya que en realidad tal principio hace referencia a la igualdad jurídica, la cual debemos entender como el derecho que tienen los gobernados de recibir el mismo trato que todos aquellos que se ubiquen en la misma situación de hecho. Por tal motivo, es que conforme a lo señalado por la Suprema Corte, la igualdad a que hace referencia la fracción IV, del artículo 31 de nuestra Constitución, es ante la ley y ante su aplicación.

Asimismo, a fin de dar una acepción mucho más completa, la tesis citada señala diversos elementos objetivos, los cuales confirman ciertas premisas importantes relativas al estudio de la igualdad, de las cuales se deriva un estudio mucho más profundo y complejo a este principio, y que de alguna forma pretende uniformar los criterios anteriormente emitidos respecto a este principio. En ese sentido,

¹¹⁴ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Pleno, Novena Época, página 43. **EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS.**

resulta clara la relevancia de dicha tesis al aportar nuevos elementos en el estudio del citado principio, mismos que fueron perfeccionados en interpretaciones posteriores.

Es así, que para 1999 encontramos una nueva tesis que realiza otra interpretación al principio de equidad en materia tributaria, dentro de la cual se añade una nueva perspectiva al estudio del principio aludido. En ese sentido, se aprecia del contenido de dicho criterio, es que a fin de realizar un estudio adecuado del principio de equidad es necesario atender a la legislación vigente de la época que se trate, tesis que a la letra se inserta a fin de una mejor comprensión:

“EQUIDAD TRIBUTARIA. EL CUMPLIMIENTO DE ESE PRINCIPIO DEBE ANALIZARSE CONFORME A LA LEGISLACIÓN VIGENTE EN UNA MISMA ÉPOCA. El principio de equidad tributaria que se consagra en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en la igualdad ante la misma ley tributaria de los sujetos pasivos de un tributo, quienes deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones o plazos de pago. Ahora bien, ese principio debe analizarse en un ámbito temporal de validez de las normas tributarias, es decir, durante la vigencia de los preceptos que regulan un impuesto y sus condiciones de pago, pues de otro modo, si se intenta comparar un precepto vigente con otro que ya no lo está, no podría considerarse que los sujetos del impuesto están sometidos a un tratamiento distinto, sino únicamente que la hipótesis en que se ubican tenía atribuida una consecuencia y luego otra, lo cual puede justificarse, entre otras causas, por el cambio de la situación económica y social del país o el estímulo de una rama industrial, comercial o cultural.”¹¹⁵

Como se puede apreciar de la tesis citada, el principio de equidad consiste en la

¹¹⁵ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Segunda Sala, Novena Época, página 503. **EQUIDAD TRIBUTARIA. EL CUMPLIMIENTO DE ESE PRINCIPIO DEBE ANALIZARSE CONFORME A LA LEGISLACIÓN VIGENTE DE UNA MISMA ÉPOCA.** Amparo directo en revisión 30/99. Diesel Avella, S.A. de C.V. 26 de marzo de 1999. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretario: Ernesto Martínez Andreu.

igualdad de los sujetos pasivos ante la ley tributaria, quienes deben recibir un trato idéntico respecto a lo concerniente a las hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones o plazos de pago, todo esto, considerando el ámbito temporal de validez de las normas tributarias, es decir, tomando en cuenta la vigencia de los preceptos que regulen el impuesto, así como sus condiciones de pago. Esto es así, ya que si por el contrario, se intenta comparar un precepto vigente con otro que ya no lo está, erróneamente se podría concluir que los sujetos del impuesto se encuentran sometidos a un tratamiento distinto, siendo que en realidad la imposición del impuesto responde a consecuencias distintas, tal como lo podría ser el cambio de situación económica y social de un país o por el estímulo de una rama industrial, comercial o cultural del país.

En este sentido, esta tesis resulta sumamente interesante ya que de su interpretación fácilmente se desprende que el principio de equidad tributaria deba ser entendido de conformidad con la vigencia de las normas tributarias, lo cual no resultaría del todo sobresaliente, sino fuera por el señalamiento expreso que realiza la Suprema Corte respecto a que el cambio en la hipótesis normativa puede responder, entre otras causas, al cambio de la situación económica y social del país o el estímulo de una rama, industrial, aspectos que sin lugar a dudas son dignos de análisis a fin de comprender la causa dicho señalamiento.

Se dice lo anterior, ya que siguiendo esta misma línea el pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, conformó una nueva tesis jurisprudencial en el cual añade nuevos parámetros bajo los cuales debe ser considerado el principio de equidad en materia tributaria, criterio que a la letra señala lo siguiente:

"IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL. De una revisión a las diversas tesis sustentadas por esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, en torno al principio de equidad tributaria previsto por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, necesariamente se llega a la conclusión de que, en esencia, este

principio exige que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula, lo que a la vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa, implicando, además, que para poder cumplir con este principio el legislador no sólo está facultado, sino que tiene obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, o creadas para hostilizar a determinadas clases o universalidades de causantes, esto es, que se sustenten en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría, y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales.”¹¹⁶

Esta tesis resulta totalmente notable, ya que aún cuando realiza una reiteración del criterio antes sostenido respecto a los elementos que integran el principio de equidad en materia tributaria, esto en el sentido de que los contribuyentes que se encuentren en la misma hipótesis de causación deben guardar idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula, también hace el señalamiento expreso de que el legislador tiene no sólo la facultad, sino la obligación de crear distintas categorías de contribuyentes, las cuales no podrán ser creadas en forma caprichosa o arbitraria, sino que deben encontrarse respaldadas en criterios objetivos que respondan a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales.

En este punto destaca notablemente el señalamiento que realiza la Suprema Corte en el sentido de que las categorías que ha de crear el legislador deben responder a ciertos criterios objetivos, no obstante que las condiciones bajo las cuales operan dichos criterios contienen un alto nivel de subjetividad.

¹¹⁶ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Pleno, Novena Época, página 35. **IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTICULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL.**

Esto es así, ya que los conceptos de finalidad económica, finalidad social, política fiscal y finalidad extrafiscal, son concepciones que operan bajo parámetros sumamente amplios y por tanto, pueden tener variadas connotaciones, llegando incluso a resultar ambiguos, motivo por el cual llama notoriamente la atención dicho señalamiento por parte de la Corte, pues se puede llegar al punto de dejar a los particulares en total estado de inseguridad jurídica.

Se dice lo anterior, ya que para que cualquier parámetro, que sea utilizado para determinar la imposición de las contribuciones, pueda resultar jurídicamente válido es necesario que éste sea absoluto, es decir se encuentre claramente definido y que por lo tanto, no pueda ser sujeto a ningún tipo de interpretación, pues sólo de esta forma se otorga certidumbre a los gobernados, hecho que en el caso en particular no ocurre.

Es así, que derivado del contenido de la citada tesis se puede apreciar que existe una notable incertidumbre jurídica respecto a la interpretación del principio de equidad en materia tributaria, ya que si bien, las interpretaciones que ha realizado la Suprema Corte de Justicia de la Nación, han sentado precedentes importantes respecto al estudio de este principio, aún resulta necesaria una mayor especificación a los elementos que integran este principio.

Bajo ese tenor, y después de haber realizado un análisis a los criterios emitidos por la Suprema Corte, en relación a los principios de proporcionalidad y equidad, resulta evidente que aún existe una importante laguna jurídica, respecto al contenido y alcance de ambos principios, pues aun cuando muchas de sus determinaciones han representado progresos notables en su interpretación, aún existen aspectos de su aplicación pendientes de ser esclarecidos, al igual que resulta necesario definir sus elementos bajo parámetros objetivos que permitan otorgar mayor certeza y seguridad jurídica.

III.IV. INIMPUGNABILIDAD DE LAS LEYES FISCALES BAJO EL TEST DE PROPORCIONALIDAD.

Una vez que ya se ha realizado el análisis al principio de proporcionalidad lato sensu, así como de los principios que lo integran y que se ha realizado la distinción respecto a los conceptos de proporcionalidad y equidad en materia tributaria, es momento de centrar el presente estudio en las consecuencias o efectos que su aplicación genera.

Nuestro máximo tribunal, en cada una de sus épocas, se ha dado a la tarea de entre otras tantas, de pronunciarse respecto a la defensa del ejercicio de los derechos fundamentales establecidos por nuestra Constitución, así como de fijar un límite a su ejercicio, el cual también ha de ser conforme al propio texto constitucional. La razón de que se limite el ejercicio de un derecho fundamental, encuentran su justificación en la necesidad de proteger o preservar otros derechos tutelados por la propia Constitución.

Trasladando esto al ámbito tributario, es claro que los límites o las directrices son particularmente especiales, ya que en esta área del derecho, las partes involucradas, el contribuyente y el Estado recaudador, se encuentran en un relación de supra a subordinación, por lo cual el fijar ciertos límites a los derechos de los sujetos obligados al pago de los tributos debe ser sumamente cauteloso y debe apegarse totalmente a derecho, ya que de no hacerlo se causaría una grave lesión a sus derechos.

Por su parte, la Carta Magna que nos dota de ciertos derechos y también de ciertas obligaciones, también nos da la posibilidad a través de sus leyes secundarias de defendernos contra la arbitrariedad de aquellas normas que consideramos resultan lascivas a nuestra esfera jurídica. Dichas impugnaciones pueden llegar en última instancia a la Suprema Corte de Justicia de la Nación,

quien será la encargada de vislumbrar si las afectaciones aducidas son procedentes para obtener el amparo y protección de la justicia de la Unión.

En ese tenor y si bien es cierto que el tribunal Constitucional no puede asumir competencias del poder legislativo, tampoco puede convertirse en solo un instrumento de validación para las determinaciones del legislador, tal como parece que lo sugiere la Corte conforme lo dispuesto en la tesis 1ª.LIII/2012, pues ambos hechos transgreden gravemente el principio de división de poderes y en consecuencia, se pone en riesgo la seguridad de jurídica de los gobernados.

En tal circunstancia y como se señaló en su momento, si bien el principio de proporcionalidad lato sensu, surgió como un instrumento para auxiliar a los juzgadores con el fin de evitar arbitrariedades, lo cierto que es que la indebida aplicación de este principio a la emisión de los criterios judiciales, puede ser visto como un mero trámite para legitimar constitucionalmente la desigualdad tributaria, bajo el argumento de que se trata de motivos razonables y objetivos, sin analizar correctamente uno a uno sus elementos, incluido el saber si empleó algún método de ponderación e interpretación.

Esto es así, ya que basta con hacer una revisión a algunos de los criterios judiciales, tal como se ha venido haciendo a lo largo de esta investigación, para comprobar que en la práctica, uno de los grandes problemas que se presentan en el sistema tributario es el uso constante y reiterado de justificaciones de tipo extrafiscal, así como de política fiscal al momento de discernir respecto a la constitucionalidad de las mismas, violentándose así los derechos fundamentales de los contribuyentes, hecho que indiscutiblemente trae consigo un grave problema de certeza y seguridad jurídica.

En ese sentido, coincido con la opinión de Gabriela Ríos Granados, al referirse a la aplicación del test de proporcionalidad, señala que al no tener estos principios un anclaje jurisprudencial sólido para controlar las intervenciones del Legislativo y

el Ejecutivo, esto tiene como consecuencia que su introducción en los criterios jurisprudenciales sea de forma “poco afortunada o correcta” con lo cual se convierten en premisas altamente subjetivos e irracionales.

Esto es así, ya que si bien el sistema jurídico se debe encontrar en una constante actualización, a fin de concordar con la realidad de la sociedad, no por ello deben introducirse nuevos criterios a la ligera, sino que deben establecerse con base en un estudio detallado pero conciso, que sienta sus fundamentos con tal de brindar certeza y seguridad jurídica a los gobernados. En ese sentido, conviene traer al tema lo señalado por Rafael Aguilera Portales y Rogelio López Sanchez¹¹⁷, quienes citando a Gustavo Zagrebelsky, señalan que el afirmaba “que las interpretaciones de las normas a partir de una Constitución “viviente” corren el grave peligro de aumentar la discrecionalidad equivale a “politización”, lo cual resulta bastante perjudicial para el carácter jurídico de la justicia”.

Por tal motivo, aunque en principio el test de proporcionalidad puede resultar una herramienta metodológica efectiva para evitar abusos y arbitrariedades, también hay que decirlo, es susceptible de ser utilizado como una mera forma o medio de encausar la justificación de un planteamiento previamente acordado o negociado entre los poderes o esferas de poder, sin respetar la naturaleza de su concepción original.

Lo anterior, no significa que a juicio de quien realiza esta investigación, que se deba desvirtuar la aplicación del principio de proporcionalidad, ya que desde su concepción como método para resolver el conflicto entre diversos derechos fundamentales y sus límites o alcances, resulta sumamente útil y bien encausado puede ayudar en gran medida a alcanzar los fines para los cuales fue concebido, tan es así que ha sido adoptado por varios de los más destacados sistemas jurídicos; sin embargo, hasta este momento en nuestro sistema jurídico, aún no

¹¹⁷ <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/8/3706/8.pdf> [consulta: 16 de abril de 2017]

logra la consolidación suficiente para considerarlo un método efectivo, o al menos, hablando del ámbito tributario, pues es justo en esta materia donde su aplicación resulta más opaca, sobre todo si tomamos en consideración que los derechos vinculados, son aquellos afectados por un acto de autoridad en un relación de supra a subordinación, y no en un plano de plena igualdad.

CAPITULO IV.
**LA JURISPRUDENCIA EMITIDA POR LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE
LA NACIÓN EN LA POLITICA FISCAL DE MÉXICO.**

IV.I. REPERCUSIÓN DE LOS CRITERIOS JURISPRUDENCIALES DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN.

Ahora bien, tal como se ha podido apreciar a lo largo del capítulo anterior, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, a través de sus distintos criterios ha realizado la interpretación de los principios de proporcionalidad y equidad en materia tributaria, los cuales a diferencia de los emitidos en épocas anteriores, se dieron a la tarea de realizar un estudio más amplio y preciso respecto a su naturaleza y alcance, a la vez que sirvieron de parámetro para la creación de otras tesis y jurisprudencias encausadas a analizar la constitucionalidad de los gravámenes establecidos.

De esta forma, el objeto del presente capítulo será realizar el estudio de los criterios emitidos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en materia de los impuestos han soportado la mayor parte de la recaudación tributaria en los últimos años, como lo son el Impuesto sobre la Renta, el Impuesto al Valor Agregado, el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, así como los derogados Impuesto Empresarial de Tasa Única e Impuesto al Activo.

En este punto resulta importante señalar que a fin de hacer más práctico dicho estudio, decidí delimitar el ámbito de estudio a las tesis emitidas dentro de las Épocas Novena y Décima, siendo estas las más cercanas no sólo en el ámbito temporal, sino también en la realidad actual del entorno político, económico y social de nuestro país.

IV.I.I. IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

Dentro de nuestro actual sistema tributario, el Impuesto sobre la Renta es uno de los principales gravámenes, al ser el que aporta la mayor parte de la recaudación tributaria. Esto se debe principalmente a que se trata de un impuesto directo, el cual conforme a su naturaleza, incide sobre los ingresos obtenidos por las personas tanto físicas como morales que se encuentran obligadas en términos de la ley de la materia al pago de dicho impuesto.

Por tal motivo, al tratarse del impuesto aplicado a la percepción de los ingresos que toda persona tanto física como moral, nacional o extranjera, con residencia en el país o incluso aquéllos residentes en el extranjero que cuenten con un establecimiento permanente en México, o que sin tenerlo obtengan ingresos procedentes de fuentes de riqueza situados en territorio nacional, lo convierte en un impuesto con una base sumamente amplia de contribuyentes.

Con base en lo anterior, resulta claro que dicho impuesto tiene como finalidad gravar la mayor parte de los ingresos de las personas tanto físicas como morales, derivado de lo cual se ha convertido en el impuesto que mayor recaudación genera dentro de nuestro actual sistema tributario. En ese entendido, es que para efectos del presente estudio resulta de suma importancia adentrarse al análisis de las tesis que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido en relación a las impugnaciones de inconstitucionalidad de diversos artículos de la ley que regula el impuesto en cuestión.

De esta forma, durante la novena y décima época podemos encontrar diversas tesis, dentro de las cuales la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se pronuncia directamente sobre aspectos de política fiscal, tal como se puede apreciar del texto de la siguiente tesis:

“RENTA. LOS ARTÍCULOS 106, 109, FRACCIÓN XI, 110, 113, 114, 115, 116 Y 177 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2002, AL NO PERMITIR EL ACREDITAMIENTO DEL TRIBUTO A LOS TRABAJADORES POR LOS INGRESOS OBTENIDOS POR LA PARTICIPACIÓN EN LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS, COMO SÍ SE AUTORIZA A LOS ACCIONISTAS POR LOS INGRESOS RECIBIDOS COMO DIVIDENDOS, DE CONFORMIDAD CON EL ARTÍCULO 165 DE ESE ORDENAMIENTO, NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA. El Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia ha sostenido el criterio de que para cumplir con el principio de equidad tributaria previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el legislador tiene la obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes a condición de que no sean caprichosas o arbitrarias, esto es, que se sustenten en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría, y que respondan a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales. En congruencia con dicho criterio, se concluye que los artículos 106, 109, fracción XI, 110, 113, 114, 115, 116 y 177 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del 1o. de enero de 2002, que regulan el tratamiento fiscal dado por la propia ley, en relación con las utilidades de las empresas repartidas entre los trabajadores y las que corresponden a los accionistas, no violan el citado principio, pues se trata de dos grupos distintos de contribuyentes. En efecto, al establecer el legislador una forma diferente de gravar los ingresos por salarios o por la prestación de un servicio personal subordinado de las personas físicas (trabajadores), contenida en los artículos 106, 109, fracción XI, 110, 113, 115, 116 y 177 de la ley citada, respecto de los ingresos que por dividendos y en general por las ganancias distribuidas por personas morales reciben los accionistas, a que se refiere el artículo 165 de ese ordenamiento, lo hizo en atención a que se trata precisamente de dos grupos de contribuyentes que, por su naturaleza, se ubican en distintas situaciones y, como ya lo ha establecido la jurisprudencia de este Alto Tribunal, no toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al citado principio constitucional.”¹¹⁸

¹¹⁸ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Primera Sala, Novena Época, página 90. **RENTA. LOS ARTÍCULOS 106, 109, FRACCIÓN XI, 110, 113, 114, 115, 116 Y 177 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2002, AL NO PERMITIR EL ACREDITAMIENTO DEL TRIBUTO A LOS TRABAJADORES POR LOS INGRESOS OBTENIDOS POR LA PARTICIPACIÓN EN LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS, COMO SÍ SE AUTORIZA A LOS ACCIONISTAS POR LOS INGRESOS RECIBIDOS COMO DIVIDENDOS, DE CONFORMIDAD CON EL ARTÍCULO 165 DE ESE ORDENAMIENTO, NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA.** Amparo en revisión 770/2003. Elba Susana Abundis Espinoza y otros. 8 de octubre de 2003. Unanimidad de cuatro votos. Ausente Juan N. Silva Meza. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Secretario: Heriberto Pérez Reyes.

De la lectura de la anterior tesis podemos apreciar que al momento de estudiar un amparo en revisión, los ministros de la Primera Sala, declaran legalidad de diversos artículos de la Ley del Impuesto sobre la Renta al considerar que no resultan violatorios del principio de equidad tributaria, puesto que la distinción señalada por los artículos 106, 109, fracción XI, 110, 113, 114, 115, 116 y 177 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del 1o. de enero de 2002, entre los trabajadores y los accionistas de las empresas, pues tomando como fundamento lo precisado por el pleno de dicho tribunal mediante la tesis P./J.24/2000, el legislador tiene la facultad de crear distintas categorías de contribuyentes atendiendo no a cuestiones legales, sino más bien a circunstancias de índole económico, sociales o de política fiscal, como lo es el caso de la tesis antes citada.

En ese tenor, se puede inferir que la Corte, avala la constitucionalidad de los preceptos antes citados, sin abundar en cuestiones de inconstitucionalidad al principio de equidad por existir una clara diferenciación entre dos grupos de personas, que si bien tienen condiciones económicas distintas, bien pueden ser vistas a la luz del principio de equidad. Sin embargo, el máximo tribunal no realiza un análisis más profundo al respecto y por el contrario, cierne su criterio hacia la posibilidad de que existan en la ley esa clase de distinciones, conforme a lo dispuesto por la tesis P./J.24/2000.

En esa misma línea, encontramos la siguiente tesis:

“RENTA. EL ARTÍCULO 117, FRACCIÓN III, INCISO E), DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2002, QUE OBLIGA A LOS CAUSANTES QUE OBTENGAN INGRESOS ANUALES SUPERIORES A TRESCIENTOS MIL PESOS A PRESENTAR DECLARACIÓN ANUAL, NO VIOLA LA GARANTÍA DE EQUIDAD TRIBUTARIA. El Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación estableció que la garantía de equidad tributaria prevista en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos exige que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación tributen en idénticas

condiciones, lo que significa que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y en forma desigual a quienes se ubiquen en una situación diversa, para lo cual el legislador no sólo está facultado, sino que está obligado a crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, a condición de que éstas no sean arbitrarias o creadas para hostilizar a determinadas clases de causantes, sino que deben sustentarse en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente y que pueden responder a finalidades económicas, sociales, fiscales o incluso extrafiscales. En este sentido, y entendiendo por política fiscal aquella que sigue el sector público respecto de sus decisiones sobre gasto, impuestos y endeudamiento, se aprecia que las herramientas con las que dicha política cuenta para cumplir con sus objetivos están relacionadas con los ingresos y los gastos sobre los cuales tiene influencia el Estado, por las que puede controlar a quién y en qué cantidad se le cobran impuestos, a la vez que puede desarrollar mecanismos para garantizar su pago, evitar la evasión, etcétera. En tal virtud, el artículo 117, fracción III, inciso e), de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1o. de enero de 2002 que prevé la obligación de presentar declaración anual para aquellas personas físicas que perciban ingresos anuales superiores a trescientos mil pesos por concepto de salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado no viola la referida garantía constitucional, toda vez que la distinción establecida por el legislador entre trabajadores que perciban ingresos anuales superiores a dicho monto y los que sus ingresos no rebasen ese límite, se determinó atendiendo a razones objetivas de política fiscal que resultan justificadas, pues se refieren a la intención de procurar un mayor número de causantes obligados a presentar dicha declaración, a fin de contar con un mejor control de las obligaciones de los contribuyentes.”¹¹⁹

De la simple lectura que al efecto se realice de la anterior tesis, se puede apreciar que los ministros de la primera Sala, confirman de nueva cuenta la constitucionalidad de un precepto de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir de 1° de enero 2002, con fundamento en lo sostenido en el criterio antes

¹¹⁹ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Primera Sala, Novena Época, página 201. **RENTA. EL ARTÍCULO 117, FRACCIÓN III, INCISO E), DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2002, QUE OBLIGA A LOS CAUSANTES QUE OBTENGAN INGRESOS ANUALES SUPERIORES A TRESCIENTOS MIL PESOS A PRESENTAR DECLARACIÓN ANUAL, NO VIOLA LA GARANTÍA DE EQUIDAD TRIBUTARIA.** Amparo en revisión 2598/2003. Rodrigo Cortés Domínguez Toledano. 18 de febrero de 2004. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Juan Carlos Roa Jacobo.

citado y donde se señala en forma literal que la justificación del parámetro fijado dentro del artículo 117, fracción III, inciso e), de la Ley del Impuesto sobre la Renta (objeto de estudio en dicho criterio), obedece completamente a un criterio de política fiscal fijado por el legislador y el cual resulta avalado por la Suprema Corte en la tesis antes transcrita.

Siguiendo ese tenor encontramos la siguiente tesis

“RENTA. LOS ARTÍCULOS 17, PRIMER PÁRRAFO Y 18, FRACCIONES I Y II, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE EN 2002, NO VIOLAN LA GARANTÍA DE EQUIDAD TRIBUTARIA. Los mencionados artículos no vulneran la garantía de equidad tributaria contenida en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues si bien otorgan un trato distinto a las personas morales que realizan actividades empresariales, en relación con las físicas que se dedican a actividades de índole similar, en términos del numeral 122 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en 2002, ello no es respecto de la obligación de acumular los ingresos en crédito, sino respecto del momento en el que la ley considera obtenido el ingreso; de manera que dicho tratamiento diferenciado está plenamente justificado, en la inteligencia de que las personas físicas que realizan actividades empresariales no guardan idéntica situación con las personas morales y, por tanto, no existe una razón jurídica válida para tratarlas de la misma manera por la legislación fiscal. Lo anterior se desprende de la exposición de motivos de la señalada Ley, así como del dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados, de donde se observa que el legislador atiende a razones objetivas de política fiscal, cuyo propósito es alentar el desarrollo de las empresas micro, pequeñas y medianas. En efecto, entendiendo a la política fiscal como aquella que sigue el sector público respecto de sus decisiones sobre gasto, impuestos y endeudamiento, se aprecia que las herramientas con las que ésta cuenta para cumplir sus objetivos están relacionadas con los ingresos y los gastos sobre los cuales tiene influencia el Estado. Específicamente desde el punto de vista del ingreso, el Estado puede controlar a quién y en qué cantidad se le cobran impuestos, a la vez que puede desarrollar mecanismos para garantizar su pago, evitar la evasión, etcétera. En este caso, en el ámbito de sus facultades, tanto el Ejecutivo como el Legislativo consideraron que la falta de instrumentos eficientes que fomenten la reinversión de utilidades para el desarrollo de los pequeños empresarios había generado que este sector de contribuyentes viera

limitada su participación en los mercados nacionales o extranjeros, al encontrarse en una situación de desventaja competitiva ante las economías a escala que generan y benefician a las medianas y grandes empresas, por lo cual realizaron la distinción entre los momentos en que se consideran obtenidos los ingresos, como un apoyo para el eficiente desarrollo de dicho sector.”¹²⁰

Como bien se puede apreciar del texto de la tesis antes transcrita, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, realiza un pronunciamiento respecto a la Constitucionalidad de los artículos 17 y 18 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, y considera que los mismos respetan la garantía de equidad tributaria, toda vez que si bien dichos preceptos otorgan un tratamiento distinto a las personas físicas de las morales, ambas con actividades empresariales, esta diferenciación se encuentra plenamente justificada en atención a la política fiscal instrumentada por el Estado mexicano.

Bajo ese tenor, la Suprema Corte de Justicia de la Nación da su respaldo total al contenido de los preceptos legales señalados, esto sin entrar propiamente al estudio de la inconstitucionalidad de los mismos, labor que le corresponde plenamente por tratarse del órgano encargado de revisar las actuaciones tanto del ejecutivo, como del legislativo, esto como parte de la teoría tradicional de la división de poderes imprescindible en cualquier estado de derecho, como el nuestro.

Es decir, del contenido del criterio citado se aprecia la falta de estudio por parte de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, respecto a la inconstitucionalidad de los artículos 17 y 18 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, pues se limita a señalar, que la diferenciación plasmada en los preceptos

¹²⁰ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Primera Sala, Novena Época, página 646. **RENTA. LOS ARTÍCULOS 17, PRIMER PÁRRAFO Y 18, FRACCIONES I Y II, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE EN 2002, NO VIOLAN LA GARANTÍA DE EQUIDAD TRIBUTARIA.** Amparo en revisión 283/2004. Empresas ICA, Sociedad Controladora, S.A. de C.V. y otras. 23 de noviembre de 2005. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Juan Carlos Roa Jacobo.

legales objeto de estudio, resulta apegada a nuestra Constitución, toda vez que ésta responde a la política fiscal del país, no obstante que carece de los elementos necesarios para realizar tal aseveración, pues como en su momento lo señale, la determinación de la política fiscal es tarea tanto del Ejecutivo y en cierto momento del Legislativo. Por tal motivo, al ser facultad y obligación de la Suprema Corte, revisar que la implementación de dicha política se apegue totalmente al marco jurídico existente, es que consideró que el criterio anteriormente transcrito resulta controvertido, pues sólo se limita a confirmar las determinaciones realizadas por los otros dos poderes.

Siguiendo la misma línea encontramos otros criterios que de igual forma declaran la constitucionalidad de diversas disposiciones legales bajo el criterio de que atienden a razones de política fiscal, tal como se puede apreciar de la siguiente tesis:

“RENTA. EL SISTEMA DE DEDUCCIÓN DENOMINADO COSTO DE LO VENDIDO QUE PREVÉ EL ARTÍCULO 29, FRACCIÓN II, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, PARA LAS PERSONAS MORALES, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DE 2005). De la exposición de motivos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir de 2002, se advierte una distinción entre las personas morales y las físicas con actividades empresariales, con base en la cual se justifica el tratamiento diferenciado entre ambos grupos de contribuyentes, atendiendo a finalidades económicas y sociales, así como a razones de política fiscal. Lo anterior es así, ya que el establecimiento de un tratamiento fiscal específico para las personas físicas con actividades empresariales implica el acatamiento a las intenciones de ampliar la base de contribuyentes y permite alentar el crecimiento económico de la micro, pequeña y mediana empresa, lo cual, adicionalmente, se vio alentado con el establecimiento de tarifas progresivas. Por tanto, la circunstancia de que en el proceso legislativo que dio lugar a las reformas en vigor a partir de 2005 no se precisen las razones que justifiquen el trato diferenciado, no conlleva la inconstitucionalidad del artículo 29, fracción II, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, pues la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sustentado el criterio de que aquéllas pueden dimanar de una disposición de la Constitución Federal, de otras disposiciones ordinarias o, en su caso, haberse expuesto previamente en la ley tributaria. De esta manera al no

encontrarse en la misma hipótesis, las personas morales que tributan en el régimen general y las personas físicas con actividad empresarial, es evidente que no se viola el principio de equidad tributaria tutelado por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que existen diferencias objetivas como son: las personas físicas responden con su patrimonio de manera total; cuentan con patrimonio unipersonal y, en términos generales, tienen una menor capacidad administrativa y económica; en cambio, las personas morales responden de manera limitada; cuentan con un patrimonio multipersonal y, generalmente, permiten apreciar una mayor capacidad administrativa y económica.”¹²¹

Este criterio es particularmente interesante, ya que como se puede apreciar de su contenido la Suprema Corte reconoce literalmente que el trato diferenciado que otorga la Ley del Impuesto sobre la Renta a las personas físicas respecto de las personas morales, obedece entre otras, a razones de política fiscal y por lo tanto no resulta violatorio del principio de equidad tributaria, pues como lo señala la Primera Sala, tal tratamiento especial otorgado por el legislador a las personas físicas tiene como objetivo ampliar la base de contribuyentes, derivado de lo cual se encuentra plenamente justificado.

En ese sentido, si bien es innegable la facultad del legislador para imponer las contribuciones que considere necesarias para el sostenimiento del gasto público, en este caso la Suprema Corte de Justicia de la Nación, no puede sustituir al legislativo en el ejercicio de dicha facultad, pues además de que ésta no se encuentra en el ámbito de su competencia, carece de los elementos materiales y humanos necesarios para determinar dichos aspectos de política fiscal.

¹²¹ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Primera Sala, Novena Época, página 399. **RENTA. EL SISTEMA DE DEDUCCIÓN DENOMINADO COSTO DE LO VENDIDO QUE PREVE EL ARTÍCULO 29, FRACCIÓN II, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, PARA LAS PERSONAS MORALES, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DE 2005).** Amparo en revisión 1284/2005. Viña de Aguascalientes, S.A. de C.V. 2 de marzo de 2007. Mayoría de tres votos. Disidentes: José Ramón Cossío Díaz y José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretarios: Lourdes Margarita García Galicia, Verónica Nava Ramírez, Juan Carlos Roa Jacobo y Bertín Vázquez González, y otros.

Por tal motivo, sobresale el hecho de que la Suprema Corte resuelva de forma tan concluyente declarar la constitucionalidad de ciertos preceptos legales, por el simple hecho de considerar que estos responden a los lineamientos de política fiscal seguidos por el estado mexicano.

Siguiendo esa misma línea, se aprecia la siguiente tesis:

“RENTA. EL ARTÍCULO 213 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL ESTABLECER QUE EL TRIBUTO QUE CORRESPONDE A LOS INGRESOS GRAVADOS EN TÉRMINOS DEL CAPÍTULO I DEL TÍTULO VI DE DICHO ORDENAMIENTO, DEBE CALCULARSE SIN ACUMULARLOS A LOS DEMÁS INGRESOS DEL CAUSANTE, NO VIOLA LA GARANTÍA DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. *El mencionado numeral establece la obligación de determinar el impuesto que corresponde a los ingresos de fuente de riqueza ubicada en el extranjero, sujetos a regímenes fiscales preferentes, sin acumularlos a los demás ingresos del contribuyente, con lo que se conmina al causante a calcular dos utilidades o pérdidas fiscales y, en su caso, dos resultados fiscales. Es innegable que tal circunstancia implica una medición diversa de la capacidad contributiva, pues con ello se obliga al cálculo de dos bases gravables en paralelo, excluyendo la posibilidad de disminuir las utilidades de un concepto, con las pérdidas del otro. No obstante, ello no implica una violación a la garantía de proporcionalidad tributaria, por las siguientes razones: A) En primer término, porque la desagregación de los distintos componentes relativos a la medición de la capacidad contributiva no se traduce necesariamente en un impuesto mayor a cargo del contribuyente o en un impuesto que desatienda dicha capacidad -como acontece cuando se obtenga un resultado fiscal positivo, o bien, pérdidas fiscales en ambos rubros-. B) En segundo lugar, porque la capacidad contributiva puede ser medida de manera "unitaria" o "global", pero no es ésta la única forma ni es ordenada de manera absoluta por el texto constitucional; inclusive la desagregación referida caracteriza a los esquemas tributarios denominados "cedulares", a los cuales no se les relaciona en automático con una medida equivocada de la capacidad contributiva, sino que, simplemente, son valorados como una medida distinta de dicha capacidad. Así, aunque es claro que se trata de un único contribuyente con un único patrimonio, ello no implica que el legislador no pueda discriminar de acuerdo con las características del tributo y la forma en que se genera, o que no puedan efectuarse medidas diferentes de su capacidad, relacionadas con determinados aspectos de su situación*

jurídica -o con otros factores vinculados a la política fiscal o, inclusive, a finalidades fiscales o extrafiscales-, lo cual en cada caso admitirá un análisis particular del juzgador constitucional. C) En tercer lugar, porque debe tomarse en cuenta que, tal y como puede desprenderse del proceso legislativo que dio origen a la norma reclamada, el legislador mencionó claramente su intención, no únicamente de fiscalizar los ingresos mencionados, sino de desalentar la inversión en territorios sujetos a regímenes fiscales preferentes, con lo cual anunció un criterio que tomó una posición frente a dichas inversiones, como parte de la política fiscal seguida por el Estado mexicano. De esta forma, se aprecia que la distinción de las rentas provenientes de territorios sujetos a regímenes fiscales preferentes -y, en particular, de los ingresos denominados "pasivos"-, separándolas de las demás obtenidas en términos del régimen general del Título II de la Ley, forma parte de la política fiscal delimitada por el Estado mexicano. Lo anterior, adicionalmente, es acorde con la voluntad de México de incorporarse a un organismo como la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, mismo que ha auspiciado la generación de reglas que combatan la competencia fiscal perjudicial que deriva de la tributación a través de vehículos jurídicos que aprovechan las condiciones particulares de los regímenes fiscales preferentes.”¹²²

Como se puede apreciar del texto de la tesis anterior, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al momento de pronunciarse respecto al tratamiento que otorga la Ley del Impuesto sobre la Renta a los contribuyentes que obtengan ingresos provenientes de fuentes de riqueza ubicadas en el extranjero, realiza una serie de argumentos por los cuales justifica el tratamiento diferenciado que prevé dicho precepto a los contribuyentes antes mencionados, dos de los cuales encuentra su fundamento en las medidas de política fiscal emprendidas por el Estado Mexicano y las cuales resultan a juicio de la Corte suficientes para justificar la legalidad del artículo 213 de la Ley del Impuesto sobre la Renta

¹²² Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Primera Sala, Novena Época, página 488. **RENTA. EL ARTÍCULO 213 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL ESTABLECER QUE EL TRIBUTO QUE CORRESPONDE A LOS INGRESOS GRAVADOS EN TÉRMINOS DEL CAPÍTULO I DEL TÍTULO VI DE DICHO ORDENAMIENTO, DEBE CALCULARSE SIN ACUMULARLOS A LOS DEMÁS INGRESOS DEL CAUSANTE, NO VIOLA LA GARANTÍA DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.** Amparo en revisión 224/2007. Pepsi-Cola Mexicana, S. de R.L. de C.V. y otra. 5 de septiembre de 2007. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretarios: Juan Carlos Roa Jacobo, Pedro Arroyo Soto, Francisco Octavio Escudero Contreras, Rogelio Alberto Montoya Rodríguez y Paola Yaber Coronado.

vigente en ese momento, criterio que además ha sido reiterado por la Suprema Corte en otros criterios.¹²³

Asimismo, continuando con la misma línea aparece la siguiente tesis emitida por nuestro Máximo Tribunal:

“RENTA. LOS ARTÍCULOS 22, FRACCIÓN VIII, Y 28, FRACCIÓN III, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, Y 35 DE SU REGLAMENTO, QUE REGULAN LA DEDUCCIÓN DE LOS FONDOS DE PENSIONES Y PRIMAS DE ANTIGÜEDAD, RESPETAN LA GARANTÍA DE LEGALIDAD (LEGISLACIÓN VIGENTE HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 2001). El artículo 16, párrafo primero, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece la obligación para las autoridades de cumplir con los requisitos de fundamentación y motivación, y tratándose de contribuciones, la garantía de legalidad, contenida en dicho precepto constitucional, se respeta en la medida en que el legislador se encuentre facultado para fijar la contribución y la estime necesaria para cubrir el gasto público, dentro de los parámetros de justicia tributaria. Así, en este marco constitucional impositivo tiene especial presencia el legislador, pues atendiendo al principio de legalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, constitucional, a aquél corresponde elaborar los diseños de imposición ponderando, en todo caso, el entorno social en donde se gesta y las preocupaciones prioritarias del país. En estas condiciones, los artículos 22, fracción VIII, y 28, fracción III, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente hasta el 31 de diciembre de 2001, y 35, párrafo tercero, de su Reglamento, que regulan la autorización a las personas morales de deducir de sus ingresos acumulables la creación o incremento de reservas para fondos de pensiones o jubilaciones del personal complementarias a las establecidas por la Ley del Seguro Social y de primas de antigüedad, siempre que respeten los lineamientos indicados en la Ley del impuesto relativo, respetan la garantía constitucional referida. Lo anterior es así, ya que el legislador, en ejercicio de su potestad tributaria, instituyó una figura con matices que le son propios y que atiende a una cuestión de política fiscal, por virtud de la cual se constituye una reserva de capital, conformada por

¹²³ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Pleno, Novena Época, página 76. **RENTA. EL ARTÍCULO 213 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL ESTABLECER QUE EL TRIBUTADO DERIVADO DE LOS INGRESOS GRAVADOS EN TÉRMINOS DEL CAPÍTULO I DEL TÍTULO VI DE DICHO ORDENAMIENTO, DEBE CALCULARSE SIN ACUMULARLOS A LOS DEMÁS INGRESOS DEL CONTRIBUYENTE, NO VIOLA LA GARANTÍA DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2005).**

*un conjunto de dinero o valores, así como los rendimientos que de ellos se produzcan, destinados únicamente a sufragar el pago de pensiones y primas de antigüedad en términos de un plan presentado ante la autoridad hacendaria, por lo que se trata de recursos "no disponibles" para el contribuyente, independientemente del medio que haya elegido para constituirlo, ya que los recursos deben encontrarse irremisiblemente afectados a cubrir pensiones y primas de antigüedad. Esto es, el legislador, en ejercicio de su potestad tributaria, por razón de política fiscal, reguló una previsión social adicional a los trabajadores, situación que estimó merecía su atención, aunado a que dicha actividad se encuentra dentro del ámbito de sus atribuciones, ya que el artículo 31, fracción IV, constitucional, autoriza al Congreso de la Unión a imponer las contribuciones necesarias para cubrir el gasto público, cuyo ejercicio está limitado al respeto de los principios tributarios que de dicho numeral se deducen.*¹²⁴

Ahora bien, como se puede apreciar del texto de la tesis antes citada, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, utiliza nuevamente el concepto de política fiscal, como factor preponderante para determinar la legalidad de ciertos artículos de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

En esta ocasión los ministros de la Segunda Sala, al momento de pronunciarse respecto la constitucionalidad de los preceptos legales en revisión, claramente la justifican en un criterio de política fiscal sin entrar al estudio como tal de dicho precepto, pues de forma tajante consideran que lo dispuesto por los artículos objeto de estudio atienden a razones consideradas como prioritarias para el Estado, pero en ningún momento señala que estas atiendan precisamente a una cuestión de justicia fiscal, argumento que sin lugar a dudas demuestra la preferencia que en ocasiones otorga la Corte a las cuestiones de política fiscal,

¹²⁴ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Segunda Sala, Novena Época, página 787. **RENTA. LOS ARTÍCULOS 22, FRACCIÓN VIII, Y 28, FRACCIÓN III, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, Y 35 DE SU REGLAMENTO, QUE REGULAN LA DEDUCCIÓN DE LOS FONDOS DE PENSIONES Y PRIMAS DE ANTIGÜEDAD, RESPETAN LA GARANTÍA DE LEGALIDAD (LEGISLACIÓN VIGENTE HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 2001).** Amparo en revisión 1325/2008. Casa de Bolsa Banorte, S.A. de C.V., Grupo Financiero Banorte. 26 de noviembre de 2008. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Genaro David Góngora Pimentel. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Jessica Villafuerte Alemán.

más que a los principios de constitucionales que en materia fiscal tutela nuestra Carta Magna.

Siguiendo en la Novena Época, surge otra tesis de jurisprudencia que sustenta lo anteriormente señalado:

“RENTA. LOS ARTÍCULOS 115 Y 116 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE EN 2002, QUE PREVÉN EL PROCEDIMIENTO PARA CALCULAR EL CRÉDITO AL SALARIO Y QUE ÉSTE SÓLO PUEDE DISMINUIRSE CONTRA DICHO TRIBUTOS A CARGO DEL PATRÓN O DEL RETENIDO A TERCEROS, NO VIOLAN LA GARANTÍA DE IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY. *La violación a la garantía de irretroactividad de la ley, prevista en el primer párrafo del artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, parte de la premisa de que los gobernados cuentan con un derecho adquirido con anterioridad a la vigencia de una norma. Asimismo, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que los contribuyentes no generan un derecho adquirido, consistente en pagar los tributos siempre bajo un mismo esquema, dado que el Estado está facultado para cambiar las bases de tributación cuando lo estime pertinente, en virtud de que cada ejercicio fiscal se rige por las disposiciones vigentes en el año correspondiente. En congruencia con lo anterior, se concluye que los artículos 115 y 116 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en 2002, al establecer que el crédito al salario entregado en efectivo a los trabajadores únicamente puede disminuirse contra el impuesto relativo a cargo del patrón o del retenido a terceros, no obstante que con anterioridad podía hacerlo contra cualquier impuesto federal, no violan la garantía mencionada, porque como sujetos pasivos de la relación tributaria no pueden reclamar como derecho adquirido la forma en que lo hacían antes de la reforma combatida, pues la autoridad legislativa puede modificar los lineamientos para la recaudación de las contribuciones, en función de las cambiantes necesidades económicas y sociales del país, y siempre que lo considere conveniente, en el ámbito de sus facultades constitucionales.*¹²⁵

¹²⁵ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Segunda Sala, Novena Época, página 734. **RENTA. LOS ARTÍCULOS 115 Y 116 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE EN 2002, QUE PREVÉN EL PROCEDIMIENTO PARA CALCULAR EL CRÉDITO AL SALARIO Y QUE ÉSTE SÓLO PUEDE DISMINUIRSE CONTRA DICHO TRIBUTOS A CARGO DEL PATRÓN O DEL RETENIDO A TERCEROS, NO VIOLAN LA GARANTÍA DE IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY.**

De la lectura que se realice a la tesis anterior, en específico de la última parte, se aprecia el criterio de la Segunda Sala para declarar la constitucionalidad de los artículos 115 y 116 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, por considerar que dichos preceptos no violan la citada garantía, ya que el legislador cuenta con la facultad de modificar los lineamientos de recaudación de las contribuciones, de acuerdo con las necesidades económicas y sociales del país.

En ese sentido, cabe señalar que si bien es cierto que el legislador cuenta con tales facultades, puesto que la finalidad de las mismas es justamente cubrir las necesidades económicas y sociales del país, tampoco se puede llegar al extremo de considerar que dicha facultad es absoluta. Por tal motivo, no basta decir que ciertos preceptos no lesionan la esfera jurídica de los gobernados por el simple hecho de que persiguen una finalidad de política fiscal.

Bajo ese tenor, se puede apreciar que la Segunda Sala resuelve considerar la constitucionalidad de los preceptos antes señalados de la Ley del Impuesto sobre la Renta, sin mayor pronunciamiento que el sólo limitarse a respaldar la determinación del legislador de modificar los preceptos objeto de estudio, pues considera que este último se encuentra en uso de sus facultades constitucionales.

Siguiendo con este trabajo de investigación, ya en la Décima Época aparece una tesis más que sigue la misma tesitura, la cual transcribo a continuación, para un mejor entendimiento:

“RENTA. EL ARTÍCULO 90, PÁRRAFO PRIMERO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA. El principio de equidad tributaria previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula, lo que a la vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera

igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa, implicando, además, que para poder cumplir con este principio el legislador no sólo está facultado, sino que tiene obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, o creadas para hostilizar a determinadas clases o universalidades de causantes, esto es, que se sustenten en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría, y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales. En ese sentido, el artículo 90, párrafo primero, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al establecer que las autoridades fiscales, para determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes, podrán aplicar a los ingresos brutos declarados o determinados presuntivamente, el coeficiente de 20% o el que corresponda dependiendo de un catálogo de actividades de los contribuyentes, no viola el referido principio, dado que de su interpretación histórica, jurisprudencial, literal y sistemática, se concluye que la facultad de la autoridad fiscal para determinar presuntivamente la base imponible, es aplicable tanto a las personas jurídicas como a las personas físicas que determinen su utilidad fiscal para efectos del impuesto sobre la renta.”¹²⁶

Como se puede apreciar del texto de la tesis antes transcrita, la Primera Sala toma de nueva cuenta como base el contenido de la tesis de jurisprudencia número P./J.24/2000, para declarar la constitucionalidad del artículo 90, primer párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, justificando la potestad del legislador para determinar presuntivamente la base imponible del impuesto en comento, por considerar que dicho criterio responde a finalidades económicas, sociales, de política fiscal o incluso extrafiscales, aunado al hecho de que se aplica tanto a las personas físicas, como morales.

¹²⁶ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Primera Sala, Décima Época, página 288. **RENTA. EL ARTÍCULO 90, PÁRRAFO PRIMERO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA.** Amparo directo en revisión 2535/2011. Gloria Reynoso Rosales. 8 de febrero de 2012. Mayoría de tres votos. Disidentes: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Jorge Mario Pardo Rebolledo. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Jorge Jiménez Jiménez.

En ese entendido, se aprecia una vez más como la suprema corte justifica la imposición de contribuciones al amparo de fundamentos de política fiscal, sin justificar debidamente su razonamiento, pues sólo se limita a señalar que la modificación del artículo 90 de la ley del impuesto sobre la renta, no resulta violatoria del principio de equidad tributaria, sin embargo no profundiza respecto a los puntos que toma en consideración para llegar a dicha conclusión.

Asimismo, dentro de la Décima Época, aparece una tesis más de jurisprudencia dentro de la cual nuestro máximo tribunal, expone los criterios de política fiscal, como determinantes para declarar la constitucionalidad de las modificaciones a la ley del impuesto en estudio:

“RENTA. EL ARTÍCULO 32, FRACCIÓN XVII, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL PREVER LA DEDUCCIÓN LIMITADA DE LAS PÉRDIDAS POR LA ENAJENACIÓN DE ACCIONES, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE DEL 1o. DE ENERO DE 2008 AL 31 DE DICIEMBRE DE 2013). La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha considerado que el legislador debe reconocer como conceptos deducibles los que se traduzcan en una merma al patrimonio del causante y que se encuentren relacionados con la obtención del ingreso gravado como exigencia del principio de proporcionalidad tributaria para que el impuesto resultante se ajuste a su capacidad contributiva, pero también ha estimado que aquél puede establecer requisitos, modalidades o restricciones en la deducción (que pueden obedecer a finalidades sociales, económicas, de política fiscal o extrafiscales), siempre que la medida legislativa se justifique razonablemente. Con base en lo anterior, el artículo 32, fracción XVII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, durante la vigencia referida, al establecer de manera excepcional que las pérdidas por la enajenación de acciones y de otros títulos valor cuyo rendimiento no sea interés en los términos del artículo 9o. de dicha ley, únicamente se podrán deducir contra las ganancias que, en su caso, obtenga el mismo contribuyente en el ejercicio o en los 10 siguientes en la enajenación de acciones o títulos valor, sin que dichas pérdidas excedan el monto de las ganancias aludidas, no viola el principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, porque si bien es cierto que el

legislador limita la deducción de las pérdidas referidas en los términos señalados, también lo es que dentro del amplio margen de libre configuración con que cuenta para diseñar el sistema tributario, estableció dicha modalidad cumpliendo con los parámetros de razonabilidad necesarios para su implementación, toda vez que dicha limitante en la deducción: a) Es objetiva y obedece a una finalidad constitucionalmente válida, porque, al considerar la naturaleza extraordinaria de la enajenación de acciones y al hacer que el esquema instaurado coincida con los sistemas fiscales de los principales socios comerciales de México, se propone evitar que las transacciones respectivas se efectúen para erosionar la base del impuesto o eludir su pago, con lo cual se impulsa la obligación contributiva para sostener las cargas públicas; b) Es un medio apto y adecuado para lograr el fin que pretende, porque al tomar en cuenta que las operaciones de enajenación de acciones son excepcionales, pasivas y flexibles, y que en la construcción del costo de las acciones se toman elementos adicionales a la erogación efectuada al momento de adquirirlas (como es el caso de las utilidades libres de impuesto que hubiese generado la emisora), guarda una relación de instrumentalidad con la finalidad pretendida, pues de no existir la limitante, las características propias de la enajenación de acciones podrían ser aprovechadas para efectuar prácticas elusivas o evasivas, incluso de carácter internacional, lo cual revela que se trata de una medida razonable; y, c) Tiene una proporcional correspondencia con el fin que pretende, porque al impedir la deducción de las pérdidas por enajenación de acciones contra ingresos ordinarios diversos, garantiza que éstos sean gravados sin ser contrarrestados por dicha minoración extraordinaria, con lo cual es posible alcanzar la finalidad pretendida sin afectar innecesaria o excesivamente otros derechos, pues aun cuando la deducción de dichas pérdidas está limitada, se reconoce, sin que exista una vía menos gravosa para tales efectos.”¹²⁷

En este último criterio la Suprema Corte retoma de nueva cuenta la línea de la tesis P./J.24/2000, pero a diferencia de los anteriores, analiza con un poco más de detalle el contexto a fin de declararse respecto a la constitucionalidad del precepto objeto de estudio.

¹²⁷ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Pleno, Décima Época, página 7. RENTA. EL ARTÍCULO 32, FRACCIÓN XVII, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL PREVER LA DEDUCCIÓN LIMITADA DE LAS PÉRDIDAS POR LA ENAJENACIÓN DE ACCIONES, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE DEL 1o. DE ENERO DE 2008 AL 31 DE DICIEMBRE DE 2013).

De esta forma, el pleno de la Corte determina que la fracción XVII del artículo 32 de la ley del impuesto sobre la renta respeta el principio de proporcionalidad tributaria, ya que considera que la limitante que contempla dicho artículo para realizar la deducción de las pérdidas por la enajenación de acciones y de otros títulos valor cuyo rendimiento no sea considerado interés en términos del artículo 9 de la misma ley, pues está dentro del amplio margen de las facultades con que cuenta el legislador, la de configurar el sistema tributario y por ello la implementación de este tipo de medidas resulta completamente apegada a derecho.

En ese sentido, la Corte abunda en su criterio señalando que la limitante de dicha deducción tiene su razón de ser en que, por un lado, responde a la necesidad de que nuestro sistema tributario compagine con los sistemas fiscales de los principales socios comerciales de México, el cual puede entenderse como una justificación de tinte extrafiscal, y por el otro, responda a necesidades de fines más cercanos a la política, como lo es evitar la evasión y lograr una recaudación acorde con el fin pretendido.

Bajo ese tenor, se puede apreciar que si bien en esta última tesis, el pleno de la Suprema Corte realiza un análisis un poco más a fondo, predominan las consideraciones de política fiscal, como elementos de peso para declarar la constitucionalidad de ciertos preceptos tildados de ilegales.

Una vez que se han analizado diversos criterios emitidos por la Suprema Corte, de su contenido se puede deducir, que dentro de ellos prevalece el enunciado de política fiscal, como justificación para determinar la constitucionalidad de las hipótesis normativas tachadas de inconstitucionales por los particulares y que a la luz de la interpretación de nuestro máximo tribunal, resultan apegadas a derecho.

IV. I.II. IMPUESTO AL ACTIVO.

Si bien el impuesto al activo, es una contribución cuya ley ya ha sido abrogada desde el 1° de enero de 2008, este formó parte de nuestro sistema tributario durante casi 20 años.

La ley de impuesto al activo se publicó en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1988 y entró en vigor el primero de enero de 1989. Dicho impuesto fue concebido como un impuesto complementario al impuesto sobre la renta, pues la intención del legislador fue justamente que con su creación resultara más difícil para los sujetos del impuesto sobre la renta, omitir el pago de dicha contribución.

De esta forma, dicha contribución garantizaba que las empresas que reportaran pérdidas en periodos prolongados cubrieran al menos este impuesto como un pago mínimo, que podría ser recuperado cuando obtuvieran utilidades en ejercicios posteriores.

La base del impuesto eran los activos de las empresas y los de cualquier individuo, residente en el país o en el extranjero, que otorgue el uso y goce temporal de sus bienes, ya sea en forma gratuita u onerosa, a otros contribuyentes del impuesto. Inicialmente, su tasa se fijó en 2 por ciento y a partir de 1995 en 1.8 por ciento.

No obstante lo anterior, durante la Novena y Décima Época continuaron apareciendo criterios respecto a este impuesto, ya que al tratarse de una contribución complementaria al Impuesto sobre la Renta, continuó surtiendo efectos aún después de haber sido abrogada la ley de la materia.

Bajo ese tenor, dentro de la Novena Época surge la siguiente tesis:

“ACTIVO. LA EXENCIÓN EN EL PAGO DEL IMPUESTO RELATIVO PREVISTA EN EL ARTÍCULO 16, PÁRRAFO QUINTO, INCISO 1, DE LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN, EN RELACIÓN CON LAS CUENTAS POR COBRAR, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2007). El citado precepto, al prever una exención en el pago del impuesto al activo causado con motivo de la propiedad de cuentas por cobrar derivadas de contratos celebrados por los contribuyentes con organismos públicos descentralizados del Gobierno Federal, respecto de inversiones de infraestructura productiva destinada a actividades prioritarias, autorizada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, no transgrede el principio de equidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues si bien ese tipo de cuentas por cobrar, al igual que otras de diversa índole, califican como activos financieros en términos del artículo 4o., fracción III, de la Ley del Impuesto al Activo, lo cierto es que el trato diferenciado otorgado a los contribuyentes titulares de aquéllas se fundamenta en la regulación contenida en el artículo 18 de la Ley General de Deuda Pública, particularmente en su párrafo tercero, en relación con el diverso artículo 32 de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria, pues señalan diversos requisitos en materia de endeudamiento y presupuesto público que deben cumplirse previo a que los gobernados que contraten con la administración pública federal -en particular con organismos públicos descentralizados del Gobierno Federal-, obtengan el pago total de las cuentas pendientes que tengan a su favor derivadas de dichos contratos respecto de inversiones de infraestructura productiva destinada a actividades prioritarias del Estado. Además, se apoya en la consecución de un fin de naturaleza extrafiscal consistente en incentivar inversiones con las características apuntadas que, por razones económicas, sociales, culturales o de urgencia, requieren de atención especial para el desarrollo del país y en beneficio de la colectividad, como pueden ser, entre otras, el apoyo al campo y a la industria, a las micro, pequeñas y medianas empresas, y el desarrollo rural y social. Tales extremos encuentran justificación suficiente en el artículo 16, párrafo quinto, inciso 1, de la Ley de Ingresos de la Federación vigente para el ejercicio fiscal de 2007 y ponen de manifiesto las razones que tuvo el creador de la norma para instaurar la exención de mérito al prever un trato fiscal diferente y benéfico para ciertos contribuyentes titulares de las cuentas por cobrar señaladas, frente a los sujetos titulares de otro tipo de cuentas por cobrar, quienes quedarán obligados a pagar el impuesto relativo en términos de la ley

respectiva. Por tanto, el legislador no previó una distinción caprichosa o arbitraria, sino objetiva y razonable justificada en función de la normativa aplicable en materia de endeudamiento y presupuesto público, así como en la finalidad perseguida por la norma al limitar la exención para contribuyentes que participen invirtiendo en infraestructura productiva destinada a actividades prioritarias, autorizada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en términos de la ley respectiva, a través de contratos celebrados con organismos públicos descentralizados del Gobierno Federal.”¹²⁸

De la lectura que al efecto se realice de la tesis en cuestión, se puede apreciar el beneficio fiscal relativo al pago de impuesto en cuestión, otorgado por el legislador a aquellos contribuyentes que tengan a su favor cuentas por cobrar derivadas de contratos celebrados con organismo públicos descentralizados del Gobierno Federal, que se encuentren relacionados a inversiones de infraestructura productiva, exención que de acuerdo con el pleno de la Suprema Corte, no transgrede el principio de equidad tributaria.

En ese sentido, si bien dentro del texto de la misma se menciona que tal determinación responde a una necesidad de índole extrafiscal, lo cierto es que esta determinación también lleva consigo una clara intención de política fiscal, ya que con la exención contemplada en el artículo 16, párrafo quinto, inciso 1, en este caso, de la Ley de Ingresos de la Federación, se persigue una finalidad de índole fiscal que es la de evitar aminorar los recursos públicos del Gobierno Federal.

En ese sentido, aun cuando del cuerpo de la tesis en estudio, se señala que el otorgamiento de dicha exención, responde a una finalidad extrafiscal, considero que más bien atiende una necesidad del Ejecutivo de mantener de evitar la salida de sus recursos económicos.

¹²⁸ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Pleno, Novena Época, página 8. **ACTIVO. LA EXENCIÓN EN EL PAGO DEL IMPUESTO RELATIVO PREVISTA EN EL ARTÍCULO 16, PÁRRAFO QUINTO, INCISO 1, DE LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN, EN RELACIÓN CON LAS CUENTAS POR COBRAR, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2007).**

Asimismo, dentro de la misma Época encontramos otra tesis, de contenido controvertido:

“ACTIVO. LA IMPOSIBILIDAD DE DEDUCIR LAS DEUDAS DEL VALOR DEL ACTIVO DEL CONTRIBUYENTE, DERIVADA DE LA CONFIGURACIÓN DE LA BASE GRAVABLE DEL IMPUESTO, PREVISTA EN EL ARTÍCULO 2o. DE LA LEY RELATIVA, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2007). El citado precepto, al establecer que la base gravable del impuesto al activo para el ejercicio fiscal de 2007 se integra con el valor promedio de los activos conforme al procedimiento que el propio dispositivo señala, sin considerar deducción o disminución alguna, no transgrede el principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que el impuesto sólo grava la tenencia de activos concurrentes a la obtención de utilidades en atención al valor que tengan, y no el valor económico neto del patrimonio. La manifestación de riqueza revelada por la tenencia de activos no se ve disminuida por las deudas, porque si bien éstas disminuyen el patrimonio de un sujeto por consistir en obligaciones que gravitan sobre su esfera jurídica, no guardan relación directa con el objeto del impuesto al activo, de modo que resulta intrascendente la existencia de deudas dentro del patrimonio del contribuyente, además de que ello implica una situación aleatoria que no en todos los casos acontece, de ahí que el legislador no esté obligado a permitir su deducción de manera necesaria. Ahora, el hecho de que para ejercicios fiscales anteriores a 2007 se hubiese permitido la deducción, primero de cierto tipo de deudas y luego de la totalidad (incluidas las contraídas con empresas del sistema financiero y con residentes en el extranjero), encuentra su razón de ser en la conveniencia de aminorar la carga tributaria de los contribuyentes por motivos de diversa índole, y no en el requisito constitucional de considerar un aspecto subjetivo que puede o no presentarse en los contribuyentes del tributo que no se vincula con el hecho imponible ni tiene trascendencia para la configuración de la base. En ese tenor, la circunstancia de que hasta el año 2006 se permitiera deducir las deudas del valor del activo, no significa que entonces se atendiera a la capacidad económica real del gobernado, porque dado el objeto gravado por el tributo consistente en los activos concurrentes a la obtención de utilidades, la verdadera capacidad económica del sujeto quedaba evidenciada entonces, al igual que para el año 2007, con la sola tenencia de dichos activos, sin que la disminución de la base del impuesto con los conceptos previstos en el

derogado artículo 5o. de la ley citada, significara que se estaba atendiendo el principio de proporcionalidad tributaria, pues ello no conlleva a que, de esa manera, se cumpliera con una exigencia desde la perspectiva de dicho principio de justicia fiscal.”¹²⁹

Al igual que la tesis anterior, esta última no contempla el enunciado de política fiscal, sin embargo este se desprende de su contenido. Esto es así, ya que de su lectura se observa que para el ejercicio de 2007, a diferencia de los anteriores, el legislador estimo que para obtener la base gravable del impuesto, se debe tomar el valor promedio de los activos conforme al procedimiento que el propio artículo señala, esto sin considerar deducción alguna, circunstancia que de ningún manera transgrede el principio de proporcionalidad tributaria, pues de acuerdo con ella, solo grava la tenencia de activos recurrentes a la obtención de utilidades en atención a su valor y no el valor neto del patrimonio.

En ese sentido, resulta interesante la última parte de dicho criterio, ya que al momento de señalar porque dicha imposición pese a permitir la deducción en ejercicios anteriores no transgrede las garantías de los particulares manifiesta que esto obedece a la conveniencia de aminorar la carga tributaria “por motivos de diversa índole”, sin especificar a qué motivos se refiere, los cuales bien pueden ser de política fiscal, aunque la Suprema Corte haya omitido tal enunciado.

Por tal motivo, la tesis antes citada resulta ciertamente controvertida, pues aún cuando parece que intenta manifestar porque la modificación realizada a la ley en comentó, resulta apegada a derecho, su argumentos se cierne únicamente en justificar las decisiones del poder Legislativo bajo argumentos un tanto débiles, que en apariencia responden a un interés de política fiscal.

¹²⁹ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Pleno, Novena Época, página 8. **ACTIVO. LA IMPOSIBILIDAD DE DEDUCIR LAS DEUDAS DEL VALOR DEL ACTIVO DEL CONTRIBUYENTE, DERIVADA DE LA CONFIGURACIÓN DE LA BASE GRAVABLE DEL IMPUESTO, PREVISTA EN EL ARTÍCULO 2o. DE LA LEY RELATIVA, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2007).**

Bajo ese tenor, si bien es cierto que es facultad del legislador imponer las contribuciones, así como las posibles exenciones respecto de las contribuciones, según considere oportuno, es igualmente evidente que dicha decisión no puede ser arbitraria o caprichosa, sino que debe estar sustentada en razonamientos lógicos jurídicos adecuados.

IV.I.III. IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

Por su parte el Impuesto al Valor Agregado, al igual que el resto de los impuestos indirectos, como el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, contribución que será analizada en el siguiente apartado, tienen como objetivo gravar las manifestaciones indirectas de riqueza, es decir, no se encargan de gravar directamente el movimiento de riqueza que corresponde a la operación, sino que atienden al patrimonio que la soporta. Dicho de otra forma, el legislador considera, aún sin conocer la dimensión exacta, que si cierto patrimonio es suficiente para soportar el consumo, también es suficiente para pagar el impuesto.

En el caso particular del Impuesto al Valor Agregado, éste tiene por objeto gravar el consumo de bienes y servicios en territorio nacional, trasladando el valor que se le agrega al producto de que trate en cada etapa de la comercialización, contribución que será pagada por el consumidor final.

Bajo ese tenor, se aprecia que el estudio de su inconstitucionalidad en las Épocas más recientes se ha centrado principalmente en las variaciones de su tasa, así como en la violación de varios de sus preceptos a los principios de equidad y proporcionalidad en materia tributaria.

Específicamente en la Novena Época, surgieron diversas tesis dentro de las cuales la Suprema Corte de Justicia de la Nación se manifestó respecto a

diversos preceptos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, mismos que fueron tachados de inconstitucionales por parte de los gobernados, por causarles un perjuicio en su esfera jurídica, impugnaciones que en muchas ocasiones fueron declaradas constitucionales por el Máximo Tribunal al considerar este último que las mismas en ningún momento transgredían ninguna de las garantías individuales tuteladas por nuestra Carta Magna, no obstante que en varias de esas ocasiones dichos criterios resultaban hasta cierto punto cuestionables.

Un ejemplo de lo anterior es la siguiente tesis emitida por la Segunda Sala, dentro de la cual se señala textualmente lo siguiente:

“VALOR AGREGADO. LOS ARTÍCULOS 3o., SEGUNDO PÁRRAFO Y 5o., FRACCIONES I Y V, DE LA LEY RELATIVA, NO VIOLAN LAS GARANTÍAS DE FUNDAMENTACIÓN, MOTIVACIÓN, LEGALIDAD Y SEGURIDAD JURÍDICA CONTENIDAS EN EL ARTÍCULO 16 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2005). *Las contribuciones federales son una manifestación de la potestad tributaria del Congreso de la Unión, cuya justificación es su destino al gasto público, motivo por el cual es innecesario expresar las razones de su creación, en tanto derivan de la obligación constitucional de contribuir al gasto público, en términos de la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Así, para la creación de los tributos basta la voluntad del órgano legislativo y el desarrollo del proceso respectivo en el que se cumpla con todas las prerrogativas que establece la Constitución Federal a favor de los particulares. Luego, al estar inmersa la motivación de las reglas de acreditamiento previstas en el artículo 3o., párrafo segundo, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en relación con el artículo 5o., fracciones I y V, del propio ordenamiento, en los mismos fines de la contribución que es destinarla a cubrir el gasto público en beneficio de la colectividad, es claro que el legislador no estaba obligado a razonar o justificar la incidencia de la carga económica sobre los contribuyentes, como es el caso de los organismos descentralizados, en relación con el acreditamiento del tributo; por ende, los mencionados preceptos no violan las garantías de fundamentación, motivación, legalidad y seguridad jurídica contenidas en el artículo 16 de la Constitución Federal, máxime si se considera que el establecimiento de dichas reglas no significa que el legislador haya desnaturalizado la base gravable del tributo, o que pretenda que los contribuyentes tributen sobre una riqueza no generada, ya que lo*

dispuesto en los numerales reclamados refleja una realidad social que tiene que ver con los organismos públicos descentralizados, en la medida que realizan actividades sujetas a la tasa general o a la tasa del 0%.”¹³⁰

Como se desprende del contenido del criterio antes citado, este es sumamente controversial, ya que el mismo señala textualmente que dado que la potestad tributaria pertenece al poder legislativo, es innecesario que éste último exprese las razones que motivan la creación de los tributos, e inclusive que justifiquen la incidencia de la carga económica de los contribuyentes, hecho que sin lugar a dudas resulta arbitrario y excede notablemente la facultad del poder legislativo.

Esto es así, ya que si bien, dicho órgano cuenta con la potestad de crear las normas legales que regulan la vida en sociedad, este poder no puede ser absoluto ni desmedido, ya que la creación de todas las normas, en el caso específico las de índole tributario deben de estar debidamente justificadas y orientadas hacia un fin específico de recaudación y consecuente beneficio social, pues de lo contrario podrían resultar no sólo ilegales, sino también excesivas o confiscatorias.

De esta forma, es evidente que el contenido del mencionado criterio, llama notablemente la atención pues de su lectura se aprecia que la Segunda Sala de la Suprema Corte, considera oportuno declarar la constitucionalidad de los artículos 3º, segundo párrafo, y 5º fracciones I y IV de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, bajo el argumento de que el legislador no está obligado a razonar o justificar la incidencia de la carga económica sobre los contribuyentes, aseveración que sin lugar a dudas se aprecia alejada a derecho.

¹³⁰ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Segunda Sala, Novena Época, página 241. **VALOR AGREGADO. LOS ARTÍCULOS 3o., SEGUNDO PÁRRAFO Y 5o., FRACCIONES I Y V, DE LA LEY RELATIVA, NO VIOLAN LAS GARANTÍAS DE FUNDAMENTACIÓN, MOTIVACIÓN, LEGALIDAD Y SEGURIDAD JURÍDICA CONTENIDAS EN EL ARTÍCULO 16 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2005).** Amparo en revisión 1528/2006. Comisión Estatal de Aguas del Estado de Querétaro. 22 de noviembre de 2006. Cinco votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Rolando Javier García Martínez.

Asimismo, encontramos la siguiente tesis emitida igualmente por la Segunda Sala, cuyo contenido nuevamente llama la atención en virtud del planteamiento que contiene, criterio que se inserta a continuación, a fin de un mejor entendimiento:

“MAQUILADORAS. EL ARTÍCULO 29, FRACCIÓN IV, INCISO B), DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO VIGENTE A PARTIR DE 2003, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA. El citado precepto al establecer que las empresas residentes en el país calcularán el impuesto aplicando la tasa del 0% al valor de enajenación de bienes o prestación de servicios, cuando unos u otros se exporten a través de operaciones de maquila y submaquila, siempre que se aprovechen en el extranjero, no transgrede el principio de equidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, por dar un trato diverso a las empresas maquiladoras en relación con los contribuyentes que realizan actos o actividades de enajenación para la exportación, quienes deberán pagar el impuesto a la tasa del 15% (o del 10% para los actos que se realicen por residentes en la región fronteriza), en virtud de que el legislador al crear aquella categoría no actuó en forma arbitraria ni caprichosa, sino que tomó en cuenta diversas bases objetivas que justifican el tratamiento diferente, como el que las empresas maquiladoras constituyen una fuente de crecimiento para la economía nacional, contribuyen a mantener una industria competitiva, estimulan el empleo, permiten fomentar la política de exportación de bienes y servicios no petroleros y, al ser generadoras de divisas, logran mantener una balanza comercial favorable.”¹³¹

Habiendo realizado la lectura del criterio citado se puede apreciar que la Segunda Sala de la Suprema Corte, determina la constitucionalidad del artículo 29, fracción IV, Inciso b), de la Ley del Impuesto relativo vigente en 2003, al considerar que si bien dicho precepto establece un trato especial para las empresas maquiladoras

¹³¹ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Segunda Sala, Novena Época, página 345. **MAQUILADORAS. EL ARTÍCULO 29, FRACCIÓN IV, INCISO B), DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO VIGENTE A PARTIR DE 2003, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA.** Amparo en revisión 271/2007. EDM de México, S.de R.L. de C.V. 30 de mayo de 2007. Cinco votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Bertín Vázquez González.

en relación con los contribuyentes que realizan actos o actividades de enajenación para la exportación, esta distinción es completamente legal, ya que el beneficio del otorgamiento a dichos contribuyentes de la tasa del 0% al valor de enajenación de bienes para la exportación, responde a que las actividades realizadas por dichas empresas contribuyen al crecimiento de la economía nacional, pues contribuyen a la exportación de bienes distintos a los petroleros, a la par que estimulan el empleo, motivos suficientes para otorgar dicho beneficio a ese grupo de contribuyentes.

Es así, que como se puede apreciar dicho pronunciamiento responde claramente a un motivo de política fiscal o inclusive a una justificación de índole extrafiscal, pues tal como lo señala el máximo tribunal, el legislador contempló dentro de la ley de la materia dicho beneficio fiscal a favor de las empresas maquiladoras, esto con el fin de encausar ciertas repercusiones económicas y sociales, encaminadas a favorecer el crecimiento de la economía nacional, imposición que fue tildada de legal por la Segunda Suprema Corte de Justicia de la Nación, al declarar la constitucionalidad del referido artículo.

Asimismo, como previamente se señaló, la mayor parte de los amparos promovidos por los particulares fue justamente contra el incremento en la tasa que sufrió dicho impuesto, modificación que fue declarada constitucional, por el máximo tribunal, tal como se aprecia de la siguiente tesis:

“VALOR AGREGADO. EL PROCESO LEGISLATIVO QUE DERIVÓ EN LA REFORMA DEL ARTÍCULO 1o., SEGUNDO PÁRRAFO, DE LA LEY RELATIVA, ESTÁ DEBIDAMENTE JUSTIFICADO Y NO VIOLA EL PRINCIPIO DE DESTINO AL GASTO PÚBLICO (DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL EL 7 DE DICIEMBRE DE 2009). Del dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados de 20 de octubre de 2009, se advierte que el legislador consideró que la modificación de la tasa del 15% a la del 16% del impuesto al valor agregado, tenía como intención dotar de recursos públicos a los programas de combate a la pobreza y a los demás del gasto público, de donde resulta que quedó

debidamente justificado el incremento de dicha tasa porcentual, por lo que no viola el principio de destino al gasto público contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que se tomó en cuenta la necesidad de contar con dichos recursos públicos, sin que obste para ello que no se haya aprobado la Ley de la Contribución para el Combate a la Pobreza propuesta por el titular del Ejecutivo Federal.”¹³²

Ahora bien, tal como se desprende de la tesis citada anteriormente la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, determinó procedente declarar la constitucionalidad del aumento en la tasa del Impuesto al Valor Agregado, por considerar que dicho incremento tuvo como justificación el dotar de recursos a los programas de combate a la pobreza¹³³, motivo por el cual la modificación a la tasa de dicho impuesto es completamente legal.

Si bien, en el caso en particular se estudia la constitucionalidad del impuesto a la luz del principio de destino al gasto público y no de la equidad y proporcionalidad tributarias, si es de llamar la atención la justificación tan básica que realiza la Primera Sala para determinar la constitucionalidad del impuesto, al decir que si bien la justificación del aumento del tributo era el combate a la pobreza, el hecho de que la ley que se supone se encargaría de dicha tarea aún no se promulgaba, no era motivo para declararlo ilegal.

En ese sentido, claramente se denota una contradicción entre los motivos aducidos y la ejecución de los mismos, lo cual pasa por alto para el Supremo Tribunal y que da lugar a determinar su constitucionalidad, por razones que aparentan ser más políticas, que jurídicas.

¹³² Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Primera Sala, Novena Época, página 231. **VALOR AGREGADO. EL PROCESO LEGISLATIVO QUE DERIVÓ EN LA REFORMA DEL ARTÍCULO 1o., SEGUNDO PÁRRAFO, DE LA LEY RELATIVA, ESTÁ DEBIDAMENTE JUSTIFICADO Y NO VIOLA EL PRINCIPIO DE DESTINO AL GASTO PÚBLICO (DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL EL 7 DE DICIEMBRE DE 2009.** Amparo en revisión 397/2011. Cooperativa Erom, S.C. de R.L. 15 de junio de 2011. Cinco votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Rolando Javier García Martínez.

¹³³ El 10 de septiembre de 2009, el Ejecutivo envió al Congreso la iniciativa de la Ley de la Contribución para el Combate a la pobreza, sin embargo esta no fue aprobada por el Congreso.

Derivado de lo anterior, es que se puede inferir el sentido de algunos de los criterios emitidos por la Suprema Corte, donde fundamentan sus determinaciones de cuestiones encaminadas a apoyar las decisiones del legislador, bajo argumentos de política fiscal.

IV.I.IV. IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS.

El Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, al igual que el Impuesto al Valor Agregado es una contribución indirecta que grava la enajenación de ciertos bienes o la prestación de ciertos servicios cuya demanda suele ser inelástica, es decir, que los cambios en su precio no provocan una modificación significativa en la demanda de dicho bien o servicio, y que incluso son considerados por el Estado, como nocivos para la salud o que pueden causar una afectación social negativa, tal como ocurre en el caso de bienes como las bebidas con contenido alcohólico, alimentos con alto contenido calórico (superiores a 275 kilocalorías por cada 100 g), gasolina, diesel, cigarros, puros, refrescos, entre otros; mientras que, por el lado de los servicios se localizan la comisión, mediación, agencia, representación, correduría, consignación y distribución, realizada con motivo de la enajenación de los bienes gravados por la propia ley (excepto gasolina y diesel), así como la realización de apuestas y sorteos, al igual que juegos y concursos en los que el premio se obtenga por la destreza del participante en el uso de máquinas.

Asimismo, a partir de 2010, y de forma contraria a la estructura típica de este impuesto, se comenzaron a gravar los servicios que se proporcionan en territorio nacional a través de una o más redes públicas de telecomunicaciones.

Si bien, este impuesto guarda cierta similitud con el Impuesto al Valor Agregado, en el sentido de ser una imposición indirecta que se traslada al adquirente o prestatario de servicios y que permite el acreditamiento (aunque limitado) del tributo, el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios a diferencia del

anterior, establece un régimen particular para cada tipo de bien o servicio de que se trate, hecho que marca una diferencia sustancial entre ambos tributos.

Ahora bien, centrándose de nuevo en el objeto de este estudio, es que en la Novena Época se aprecian diversos criterios emitidos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, donde avala varios de sus criterios en argumentos particularmente apoyados en Política Fiscal, tal como se aprecia de la siguiente tesis, misma que se transcribe a continuación, a fin de lograr un mejor entendimiento:

“PRODUCCIÓN Y SERVICIOS. EL ARTÍCULO 2o., FRACCIÓN I, INCISO H), SUBINCISOS 1 Y 2, EN RELACIÓN CON SU FRACCIÓN III, DE LA LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL RELATIVO, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA AL ESTABLECER TASAS DISTINTAS PARA EL CÁLCULO DEL IMPUESTO EN LA ENAJENACIÓN O IMPORTACIÓN DE CIGARROS Y CIGARROS POPULARES SIN FILTRO ELABORADOS CON TABACO OSCURO Y LONGITUD MÁXIMA DE 77 MILÍMETROS (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 1998). El citado precepto, al establecer dos tasas distintas, una para quienes enajenan cigarros y otra para quienes enajenan los populares sin filtro elaborados con tabaco oscuro y longitud máxima de 77 milímetros, no transgrede el principio de equidad tributaria consagrado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, toda vez que el legislador tiene la facultad de establecer distintas tasas con la condición de que no sean caprichosas o arbitrarias, o creadas para hostilizar a determinadas clases o grupos de causantes, sino sustentadas en bases objetivas que justifiquen el tratamiento distinto, de modo que respondan a finalidades económicas o sociales, a razones de política fiscal o, incluso, extrafiscales. Esto es, el mencionado principio constitucional exige que los contribuyentes que se encuentran en el mismo supuesto de causación guarden igual situación frente a la norma jurídica que los regula, lo que a la vez significa 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 diversa; de ahí que en el caso de exportación de tabacos labrados a países de baja imposición fiscal, debe cubrirse la tasa como si se realizara al interior de la República, la que fijó el legislador atendiendo a las características de los cigarros populares sin filtro, elaborados con tabaco oscuro, con longitud máxima de 77 milímetros y cuyo precio máximo al público al 1o. de enero de cada año

no exceda de la cantidad que establezca el Congreso de la Unión, los cuales constituyen factores objetivos que repercutiendo, además, en el precio total del producto, menor para los populares y marcadamente mayor para los demás cigarros que no están limitados a tan baja calidad, justifica las tasas desiguales.”¹³⁴

Ahora bien, tal como se desprende del contenido de la tesis antes citada, fácilmente se aprecia que la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, determina procedente declarar la constitucionalidad de los artículos 2, fracción I, inciso h), subincisos 1 y 2, en relación con su fracción III, de la Ley del impuesto Especial sobre Producción y Servicios, preceptos que otorgaban un tratamiento distinto a aquellos contribuyentes que enajenaran cigarros y a aquellos contribuyentes que enajenaban “los populares” sin filtro elaborados con tabaco oscuro y longitud máxima de 77 milímetros, y que por tanto permitía, a su consideración, equiparar la exportación de tabacos labrados a países de baja imposición fiscal, debiendo para ello cubrir la tasa como si se tratara de una enajenación realizada dentro del territorio nacional, esto bajo el argumento sustentado por la tesis de jurisprudencia número P./J.24/2000, en el sentido de que el legislador tiene la facultad o incluso la obligación, de crear categorías de contribuyentes, mismas que pueden responder a finalidades económicas, sociales, razones de política fiscal o finalidades extrafiscales.

Es así, que en el caso en concreto la Segunda Sala de nuestro Máximo Tribunal, trata de justificar el trato diferenciado contemplado en el artículo señalado, sustentando dicho tratamiento en cuestiones notoriamente de política fiscal, más que a una razonamiento de justificación legal, puesto sólo menciona la

¹³⁴ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Segunda Sala, Novena Época, página 607. **PRODUCCIÓN Y SERVICIOS. EL ARTÍCULO 2o., FRACCIÓN I, INCISO H), SUBINCISOS 1 Y 2, EN RELACIÓN CON SU FRACCIÓN III, DE LA LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL RELATIVO, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA AL ESTABLECER TASAS DISTINTAS PARA EL CÁLCULO DEL IMPUESTO EN LA ENAJENACIÓN O IMPORTACIÓN DE CIGARROS Y CIGARROS POPULARES SIN FILTRO ELABORADOS CON TABACO OSCURO Y LONGITUD MÁXIMA DE 77 MILÍMETROS (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 1998).** Amparo directo en revisión 1213/2004. Cigarros La Tabacalera Mexicana, S.A. de C.V. 26 de noviembre de 2004. Cinco votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretaria: Sofía Verónica Ávalos Díaz.

equiparación que realiza entre aquellos contribuyentes que se encargan de exportar tabacos labrados a países de baja imposición fiscal y entre los que lo hacen al interior del país, justificación que a mi consideración no resulta suficiente para declarar la constitucionalidad del artículo de la Ley en cuestión. Lo anterior, ya que en ningún momento menciona los motivos o parámetros que permiten, en su caso, realizar la equiparación de ambos productos y que por tanto, derivan en la afirmación de que el tratamiento que se les otorga es legal.

Siguiendo la misma línea, nuevamente la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación emitió un nuevo criterio dentro del cual, vuelve a hacer referencia al término de política fiscal:

“PRODUCCIÓN Y SERVICIOS. EL ARTÍCULO 13, FRACCIÓN V, DE LA LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL RELATIVO, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 2006). El numeral mencionado, al exentar del pago del impuesto especial sobre producción y servicios a quienes importen refrescos, bebidas hidratantes o rehidratantes, concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores que al diluirse permitan obtener refrescos, bebidas hidratantes o rehidratantes, que usen como edulcorante azúcar de caña, y gravar con la tasa del 20% a quienes importen los bienes mencionados cuando utilicen un edulcorante distinto al señalado, no transgrede el principio de equidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, toda vez que el trato distinto encuentra justificación en motivos de política fiscal que buscan corregir el desequilibrio del trato fiscal que se da a una actividad relacionada con los mismos bienes, es decir, lograr la simetría del impuesto mediante el equilibrio entre su enajenación e importación y, con ello, el orden de las contribuciones.”¹³⁵

¹³⁵ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Segunda Sala, Novena Época, página 564. **PRODUCCIÓN Y SERVICIOS. EL ARTÍCULO 13, FRACCIÓN V, DE LA LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL RELATIVO, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 2006).** Amparo en revisión 948/2006. Distribuidora Ventamex, S.A. de C.V. 8 de agosto de 2007. Cinco votos; los Ministros Margarita Beatriz Luna Ramos y José Fernando Franco González Salas votaron con salvedades. Ponente: José Fernando Franco González Salas. Secretario: Agustín Tello Espíndola.

De la simple lectura, que se realice al criterio transcrito anteriormente claramente se puede apreciar que la Segunda Sala, vuelve de nueva cuenta a declarar la constitucionalidad del precepto legal tildado de inconstitucional, al considerar que si bien la fracción V, del artículo 13 de la Ley de la materia, contempla una desigualdad manifiesta respecto al trato que otorga a los contribuyentes que importen bebidas que usen como edulcorante azúcar de caña y a aquellos que importen los mismos bienes pero que utilicen un edulcorante distinto al mencionado, dicha distinción se encuentra debidamente justificada en virtud de que la misma responde a una razón de política fiscal, motivo por el cual es totalmente válida la incorporación de dicha hipótesis en la ley del impuesto en cuestión.

Asimismo, este criterio resulta interesante, pues la Suprema Corte utiliza como argumento básico el término de política fiscal, para declarar la constitucionalidad del artículo en cuestión señalado, añadiendo además que el tratamiento diferente que contempla dicho precepto permite la simetría del impuesto.

Derivado de lo anterior, es que dicho precepto causa de nueva cuenta cierta extrañeza, pues como se puede apreciar la Suprema Corte de Justicia de la Nación, avala la constitucionalidad del artículo mencionado bajo un argumento que podría apreciarse poco usual o alejado del ámbito de sus funciones. Esto se concluye, ya que el señalamiento por parte de la Segunda Sala en el sentido de que el numeral en cuestión, es apegado al texto constitucional pues atiende circunstancias de política fiscal, y como en su momento se señaló dentro de esta investigación, las determinaciones en esta materia son ajenas a la esfera de su competencia, pues el estudio de dicha materia corresponde única y exclusivamente al Poder Ejecutivo, y en cierto momento al legislativo, por ser el primero, quien cuenta con los elementos tanto materiales como humanos para emitir determinaciones respecto a lo anterior.

Siguiendo en la Novena Época, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, continúa señalando dentro de la motivación de sus tesis, circunstancias de política fiscal, tal como se puede apreciar dentro de la siguiente tesis de jurisprudencia:

“GASOLINAS Y DIESEL. EL SISTEMA TRANSITORIO DE AUMENTO GRADUAL DE LAS TASAS FIJAS DEL IMPUESTO A LA VENTA FINAL AL PÚBLICO EN GENERAL EN TERRITORIO NACIONAL DE ESOS PRODUCTOS, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. Conforme al artículo 25, párrafo segundo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el legislador ordinario, en aras de no afectar la economía nacional o a sectores económicos, puede prever un sistema transitorio de tributación, en el cual aumente la cuota tributaria con el transcurso del tiempo. En ese tenor, si en el impuesto a la venta final al público en general en territorio nacional de gasolinas y diesel se estableció un sistema transitorio gradual en el artículo sexto del decreto que reforma y adiciona la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 21 de diciembre de 2007, hasta llegar a las tasas previstas en el artículo 2o.-A, fracción II, de la Ley relativa, ello obedece a que por tratarse de la imposición al consumo podría impactarse negativamente en la inflación debido al posible incremento de precios, sin que este sistema transgreda el principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, constitucional, habida cuenta de que está sustentado en las condiciones actuales de la economía nacional y de los sujetos repercutidos.”¹³⁶

Como se desprende del contenido de la tesis anteriormente transcrita, el pleno de la Suprema Corte emite un criterio dentro del cual manifiesta su interés en temas de política fiscal, al utilizar de nueva cuenta este argumento para justificar la legalidad de las determinaciones del legislador, puesto avala su decisión de implementar un sistema gradual de las tasas fijas de venta final de gasolina y diesel, argumentado que la implementación de las mismas evitaría afectar la economía nacional o ciertos sectores económicos.

¹³⁶ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Pleno, Novena Época, página 1114. **GASOLINAS Y DIESEL. EL SISTEMA TRANSITORIO DE AUMENTO GRADUAL DE LAS TASAS FIJAS DEL IMPUESTO A LA VENTA FINAL AL PÚBLICO EN GENERAL EN TERRITORIO NACIONAL DE ESOS PRODUCTOS, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.**

Bajo ese tenor, se aprecia una reiterada facilidad con la que la Corte utiliza este tema para respaldar las determinaciones de los legisladores al momento de modificar las tasas del impuesto a fin de priorizar la recaudación del mismo, hecho que sin lugar a dudas afecta la imparcialidad de las decisiones de nuestro máximo tribunal, pues ya se ha dicho en otro momento, los temas de política fiscal no se encuentra precisamente dentro del ámbito de su competencia.

Asimismo, continuando con el objeto de estudio, surge un nuevo criterio dentro del cual la Primera Sala de nuestro máximo tribunal, utiliza de nueva cuenta un enunciado de política fiscal, para argumentar la legalidad de una de las modificaciones a la ley en comento, tesis que a la letra señala lo siguiente:

“PRODUCCIÓN Y SERVICIOS. LOS MOTIVOS USADOS POR EL LEGISLADOR QUE REFORMÓ Y ADICIONÓ LA LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL RELATIVA, CON VIGENCIA A PARTIR DEL DOS MIL DIEZ, SON RAZONABLES PARA JUSTIFICAR EL GRAVAMEN A LOS SERVICIOS DE TELECOMUNICACIONES Y PARA EXENTAR EL ACCESO A INTERNET. De la exposición de motivos del Ejecutivo Federal y de los debates en el Congreso de la Unión sobre el decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación de veintisiete de noviembre de dos mil nueve, con vigencia a partir del primero de enero de dos mil diez, deriva que los motivos del legislador para reformar y adicionar los artículos 2, fracción II, inciso c), 3, fracciones XIV, XV y XVI, 8, fracción IV, inciso d) y 18-A de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, justifican razonablemente, por una parte, el gravamen de los servicios de telecomunicaciones y, por otra, la exención del servicio de acceso a internet, sin que sea relevante para ello que no se haya considerado la condición de servicio básico de la telefonía. En efecto, el Congreso de la Unión no atenta contra el propósito de desarrollo económico consagrado por el artículo 25 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos al no tomar en cuenta la referida condición de servicio básico, habida cuenta que en términos de los artículos 73, fracciones VII y XXIX, punto 4o. de la Ley Fundamental, tiene amplias facultades para establecer impuestos especiales sobre las telecomunicaciones, de tal modo que si en algún momento estima que conviene establecer una exención para algún tipo de servicios, como fue el caso de cierto sector de las telecomunicaciones, ello no le impide que, en ejercicio de su potestad constitucional tributaria, grave nuevamente los servicios que antes estaban exentos, siempre que la

norma jurídica respectiva respete los principios contenidos en el artículo 31, fracción IV constitucional, como sucede en el caso, ya que los motivos del legislador para reformar y adicionar los preceptos reclamados explican y justifican el cambio en la política fiscal, además de que, como se desprende del proceso legislativo, las razones de la reforma y de la adición comprenden y distinguen a los servicios de telefonía y de acceso a internet. No obsta a lo anterior el uso de motivos recaudatorios para justificar una reforma legislativa, pues aun cuando formen parte de la estructura tradicional de los tributos con fines fiscales, ello no impide que los utilice el legislador a fin de reformar o adicionar una ley impositiva, máxime que en el proceso legislativo correspondiente añadió otra razón para explicar el cambio de la política tributaria, consistente en la mayor y menor importancia que tienen los servicios de telecomunicaciones, como ocurre con el servicio de acceso a internet y el de telefonía, razones que se estiman apropiadas para el efecto de exentar o gravar dichos servicios, a todo lo cual cabe agregar que no existe en la Constitución Federal el derecho o garantía constitucional a la exención.”¹³⁷

Tal como se mencionó al inicio, con motivo de la reforma realizada en 2010 a la referida Ley del impuesto en cuestión, es que a partir del 1° de enero de ese año, los servicios de telecomunicaciones, comenzaron a gravarse para efectos del impuesto. En ese sentido, y como bien se puede observar del texto de la tesis antes citada, el legislador consideró aplicar dicho impuesto a los servicios de telefonía, y por otro lado, exentar el servicio de internet, hecho que fue respaldado por la Primera Sala de la Suprema Corte, por considerar que el no hacerlo atentaría contra el propósito de desarrollo económico consagrado en el artículo 25 de nuestra Carta Magna.

Sin embargo, para efectos de este estudio, la parte que resulta de mayor interés, es la parte inicial de la tesis antes citada, donde la Suprema Corte de manera literal respalda los motivos del legislador que dan lugar a la aplicación del

¹³⁷ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Primera Sala, Novena Época, página 313. **PRODUCCIÓN Y SERVICIOS. LOS MOTIVOS USADOS POR EL LEGISLADOR QUE REFORMÓ Y ADICIONÓ LA LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL RELATIVA, CON VIGENCIA A PARTIR DEL DOS MIL DIEZ, SON RAZONABLES PARA JUSTIFICAR EL GRAVAMEN A LOS SERVICIOS DE TELECOMUNICACIONES Y PARA EXENTAR EL ACCESO A INTERNET.** Amparo en revisión 38/2011. Pegaso PCS, S.A. de C.V. y otras. 16 de marzo de 2011. Cinco votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Rolando Javier García Martínez.

impuesto especial sobre producción y servicios a dichos servicios, aduciendo que esta reforma responde a los cambios en la política fiscal, derivado de lo cual resulta apegada a derecho; de esta forma, se denota de nueva cuenta el respaldo que da la Suprema Corte a las medidas adoptadas por el legislador al momento de modificar las normas legales, bajo argumentos de índole fiscal.

En esa tesitura, resulta visible el robustecimiento que realizan los ministros de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, a medidas de política fiscal implementadas en la ley y que en consecuencia causan una afectación al patrimonio de los particulares.

IV.I.V. IMPUESTO EMPRESARIAL DE TASA ÚNICA.

El Impuesto Empresarial de Tasa Única entró en vigencia en el año de 2008, como resultado del deseo del ejecutivo de hacer efectiva la promesa de campaña de introducir un *flat tax* (impuesto de tasa única) a fin de sustituir al Impuesto sobre la Renta. Sin embargo, las previsiones del impacto recaudatorio del Impuesto Empresarial de Tasa Única fueron desde su diseño negativas, motivo por el cual la Secretaria de Hacienda y Crédito Público decidió mantener al Impuesto sobre la Renta, y eliminando de esta forma el Impuesto al Activo.

De esta forma, el Impuesto Empresarial de Tasa Única era similar al Impuesto sobre la Renta ya que tenía por objeto gravar los ingresos percibidos por las personas físicas y morales, residentes en territorio nacional así como aquellos que residen en el extranjero, pero que cuentan con establecimiento permanente en el país, siempre y cuando se hubieran sido percibidos por la enajenación de bienes, prestación de servicios independientes y el uso o goce temporal de bienes.

Sin embargo, los primeros pagos provisionales del Impuesto Empresarial de Tasa

Única reportaron una recaudación ficticia, debido a que el impuesto en mención no permitió la deducción de inventarios adquiridos antes de su entrada en vigor. A partir de ahí la recaudación del Impuesto Empresarial de Tasa Única disminuyó en la misma proporción en que aumentaron los acreditamientos (pérdidas) del mismo en contra del Impuesto sobre la Renta, los cuales fueron frenados anualmente por el Congreso en la Ley de Ingresos de la Federación.

Fue así, que derivado de su baja recaudación, los problemas de determinación y estimación, sumado a la aparente negativa del departamento del Tesoro de los Estados Unidos, de que no lo reconocería como un impuesto acreditable, derivado de lo cual fue eliminado.¹³⁸

No obstante lo anterior, y al igual que se hará más adelante con el Impuesto al Activo, el Impuesto Empresarial de Tasa Única, forma parte del sistema tributario implementando en nuestro país, derivado de lo cual resulte importante ser estudiado para lo efectos del presente estudio.

De este modo, hacia el final de la Novena Época se aprecia la siguiente tesis:

“EMPRESARIAL A TASA ÚNICA. SON INOPERANTES LOS ARGUMENTOS DE INCONSTITUCIONALIDAD DE LOS ARTÍCULOS 3, FRACCIÓN IV, Y 6, FRACCIÓN III, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, SI SE ADUCE VIOLACIÓN AL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA POR NO PREVER SIMETRÍA FISCAL ENTRE EL MOMENTO EN QUE UN MISMO CONTRIBUYENTE DEBE RECONOCER EL INGRESO Y AQUEL EN QUE PUEDE TOMAR LA DEDUCCIÓN RESPECTIVA EN FUNCIÓN DE LA FORMA EN QUE SE EXTINGA LA OBLIGACIÓN (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2008). El artículo 6, fracción III, párrafo segundo, de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, contiene un esquema diseñado bajo los parámetros del principio de simetría fiscal en el que, con motivo de la suscripción de títulos de crédito distintos al cheque, en que se presume

¹³⁸ <http://eleconomista.com.mx/columnas/columna-especial-valores/2013/11/28/eliminacion-ietu>
[consulta: 29 de octubre de 2016]

que dicha suscripción constituye garantía del pago del precio o de la contraprestación pactada, el pago se entenderá efectuado cuando se realice efectivamente o cuando la obligación quede satisfecha mediante cualquier forma de extinción, lo cual implica que tanto el "efectivo cobro" de la percepción que constituye el ingreso, como el "efectivo pago" del concepto que da lugar a la deducción, se actualizan en el mismo momento, toda vez que la legislación hace referencia al hecho de que la obligación quede satisfecha por cualquier forma de extinción. Excluido ese supuesto, de los artículos 3, fracción IV, párrafo primero, y 6, fracción III, del mismo ordenamiento tributario, deriva que mientras para el reconocimiento del ingreso debe atenderse a que la contraprestación se entienda "efectivamente cobrada", lo cual depende de su recepción en efectivo, en bienes o en servicios, o bien, de que el interés del acreedor quede satisfecho mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones, para el reconocimiento de la deducción debe atenderse a que el concepto respectivo se encuentre "efectivamente pagado", lo que se determina con un criterio más restringido, que alude a que la obligación se extinga únicamente mediante compensación o dación en pago, y no por cualquier otra forma de extinción. Esta regulación puede apreciarse como una falta de simetría fiscal -limitada al momento en que debe reconocerse el ingreso, frente al momento en que puede tomarse la deducción correspondiente, y sin alcanzar a las definiciones de los conceptos que deben considerarse ingreso, ni a la de las erogaciones que el legislador señala como deducibles-; sin embargo, no es viable su análisis de constitucionalidad a partir del principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y, por ende, los argumentos respectivos devienen inoperantes, porque: a) La simetría fiscal no es una garantía constitucional, sino un mero enunciado de política fiscal, cuya ausencia no tiene como consecuencia necesaria y automática la violación al citado precepto constitucional; y b) El vínculo entre conceptos que deriva de la simetría fiscal tiene que ver con la situación de dos contribuyentes, interactuando en lo que se refiere a los ingresos de uno y deducciones de otro, y no se centra en la situación de un solo causante, vista desde sus propios ingresos y sus propias deducciones (en atención al momento en que unos y otras debieran reconocerse), por lo que en este sentido, ningún perjuicio ocasiona a un mismo contribuyente el hecho de que, en términos de los preceptos legales aludidos, no pueda deducir sino cuando se cubra la contraprestación mediante el pago propiamente dicho, la dación en pago y la compensación y, en su caso, deba reconocer ingresos al cobro y esto se materialice por cualquier forma de extinción de las obligaciones, ello aunado a que tampoco le causa agravio si su contraparte debe

reconocer un ingreso o puede tomar una deducción y cuándo puede hacerlo. ¹³⁹

Como se puede observar de la tesis antes citada, el Pleno de la Suprema Corte estima que los argumentos de inconstitucionalidad hechos valer en contra de los artículos 3, fracción IV, y 6, fracción III, resultan inoperantes, pues aun cuando para el reconocimiento del ingreso se considera al efectivamente cobrado, para el reconocimiento de la deducción debe considerarse al afectivamente pagado, circunstancia que no se encuentra contemplada en los artículos señalados, por lo cual si bien carecen de simetría fiscal, tal ausencia no genera que tales preceptos sean inconstitucionales.

En ese sentido, la manifestación en el sentido de que la simetría fiscal, no es una garantía constitucional, sino más bien un mero enunciado de política fiscal, crea una cierta incertidumbre respecto a la perspectiva desde la cual deber ser considerada, a juicio de nuestro máximo tribunal.

Se dice lo anterior, ya que como se ha visto a lo largo de este estudio, conforme a la tesis P./J.24/2000, la Suprema Corte otorga, en algunos criterios, a la política fiscal un papel determinante para justificar que la modificación o aplicación de algunos preceptos de las normas que regulan los impuestos principales resultan constitucionales y por otro lado, señala en criterios como el que antes se cita, manifiesta que la política fiscal no va ligada a la determinación de constitucionalidad de un impuesto.

¹³⁹ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Pleno, Novena Época, página 19. EMPRESARIAL A TASA ÚNICA. SON INOPERANTES LOS ARGUMENTOS DE INCONSTITUCIONALIDAD DE LOS ARTÍCULOS 3, FRACCIÓN IV, Y 6, FRACCIÓN III, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, SI SE ADUCE VIOLACIÓN AL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA POR NO PREVER SIMETRÍA FISCAL ENTRE EL MOMENTO EN QUE UN MISMO CONTRIBUYENTE DEBE RECONOCER EL INGRESO Y AQUEL EN QUE PUEDE TOMAR LA DEDUCCIÓN RESPECTIVA EN FUNCIÓN DE LA FORMA EN QUE SE EXTINGA LA OBLIGACIÓN (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2008).

Derivado de lo anterior, queda de manifiesto la diversidad de criterios que en ocasiones tiene la Corte, donde por un lado considera a la política fiscal como argumento medular para determinar la constitucionalidad de ciertos preceptos normativos y por otro lado, le considera como un mero enunciado de conformación del tributo.

IV.II. EFECTOS DE LA JURISPRUDENCIA EN LA POLITICA FISCAL.

Ahora bien, una vez que se han analizado las diversas tesis emitidas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación durante la Novena y Décima Época, en relación a la constitucionalidad de varios de los artículos de las leyes que establecen los principales gravámenes que han formado parte del sistema tributario mexicano de los últimos años, fácilmente se puede apreciar el criterio predominante que ha tenido la Corte, respecto al papel de la política fiscal.

Esto es así, ya que tomado en consideración las cifras de la recaudación lograda por la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, en relación a los impuestos analizados y conforme a las épocas objeto de estudio, se puede observar una relación directa con el aumento de los ingresos tributarios.

Bajo ese tenor, se puede deducir que la Suprema Corte, de alguna forma ha favorecido con el sentido de sus criterios, la política fiscal implementada por el Ejecutivo y en consecuencia, ha habido un aumento en la recaudación fiscal. Se dice lo anterior, pues tomando como punto de referencia el Impuesto sobre la Renta y el Impuesto al Valor Agregado, que son los impuestos que mayor recaudación representan al fisco con el 26.2% y el 15.6% del total de los ingresos fiscales totales, gran parte de las tesis que han justificado su razonamiento lógico jurídico en consideraciones en torno a la política fiscal, han sido justamente en relación a estos dos impuestos.

En nuestro país la recaudación tributaria ha sido históricamente baja comparada con la de otros países que presentan niveles similares de ingreso. Desde la década de los ochenta a fin de sufragar el gasto público y considerando los altos precios del petróleo, nuestro país sostuvo gran parte del déficit fiscal, por medio de los ingresos obtenidos por la venta del mismo; sin embargo, al tratarse de un recurso no renovable sujeto a variaciones de precio, tal dependencia no puede ser eterna.

En esa tesitura y derivado de la necesidad de incrementar los ingresos tributarios, en las últimas dos décadas, los ingresos públicos han revertido esa tendencia presentando fuertes incrementos debido a una gran cantidad de reformas fiscales, las cuales se han venido dando hasta al día de hoy.

De acuerdo a los datos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público¹⁴⁰ como parte de su política de ingresos, desde principios de la década pasada se ha aumentado la base tributaria al casi triplicar el número de contribuyentes registrados, hecho que conforme a la misma fuente, ha provocado que en el periodo comprendido del año 2000 al 2011 los ingresos tributarios no petroleros hayan seguido una tendencia ascendente del 8.11% del PIB desde el año 2000 para llegar al 10.41% del PIB en el año 2011.

Asimismo, conforme los Criterios Generales de Política Económica para la iniciativa de la Ley de Ingresos de la Federación correspondiente al ejercicio fiscal de 2017¹⁴¹, entre 2012 y 2016, la recaudación tributaria creció 62.0% en términos reales, lo que generó que los ingresos tributarios llegarán al 13% del Producto Interno Bruto (PIB) en 2015, lo que significa el 4.6 pp del PIB por encima de lo observado en 2012. Conforme a la misma fuente, si se deja de considerar el IEPS

¹⁴⁰http://www.hacienda.gob.mx/SALAPRENSA/sala_prensa_presentaciones/eca_presentacion_politica_fiscal_02022011.pdf [consulta: 19 de noviembre de 2016]

¹⁴¹http://www.diputados.gob.mx/PEF_2017/2017/work/models/PPEF2017/paquete/politica_hacienda/CGPE_2017.pdf [consulta: 20 de noviembre de 2016]

a combustibles, el crecimiento real observado de los ingresos tributarios en el mismo periodo de 2012 a 2016, fue de 27.2%, lo que representa el 11.8 % del PIB sólo de 2015, es decir un incremento de 2.1 puntos del PIB.

En ese sentido, si bien en los últimos años nuestro país ha tenido una tendencia a la alza en el monto de los ingresos tributarios, lo cierto que aún así las cifras siguen siendo bajas en comparación a los requerimientos presupuestales. De acuerdo con datos del informe más reciente de Estadísticas Tributarias en América Latina¹⁴² que emite la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, México es de los países con la relación más baja de impuestos recaudados en comparación con el tamaño de su economía con el 10.5% del Producto Interno Bruto¹⁴³, además de ser el que tiene el porcentaje más alto de evasión con hasta el 40% del PIB.

En ese marco, es claro que aumentar la recaudación tributaria ha sido una de las prioridades de los últimos sexenios del gobierno mexicano, lo cual si bien se ha conseguido, aún no ha alcanzado el nivel deseado. Sin embargo, el papel que ha jugado la política fiscal ha sido sumamente importante para lograr la estabilidad macroeconómica de México en los últimos años.

Asimismo y tal como en su momento se señaló, tanto la Ley de Ingresos, como el Presupuesto de Egresos de la Federación, juegan un papel sumamente importante como instrumentos de la política fiscal cuyo principal fin es contribuir al logro del objetivo planteado, en condiciones de estabilidad económica y social.

En ese entendido, si bien es cierto que para el sostenimiento del Estado resulta necesaria la participación de las contribuciones pagadas por los gobernados, tampoco se debe dejar de lado, el hecho de que su imposición debe cumplir con

¹⁴² http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/revenue-statistics-in-latin-america-and-the-caribbean-2016_rev_lat_car-2016-en-fr#.WDebotgzXIU#page12 [consulta: 20 de noviembre de 2016]

¹⁴³ De acuerdo a datos estimados para 2014.

los principios tutelados por nuestra Constitución, entre ellos el de equidad y proporcionalidad tributarias.

IV.III. LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN COMO ELEMENTO DETERMINANTE EN LA POLÍTICA FISCAL DE MÉXICO.

Una vez analizado lo anterior, se puede observar el criterio que en las últimas dos décadas, ha tenido la Suprema Corte respecto al papel determinante que tiene la política fiscal, como elemento clave para justificar la constitucionalidad de un impuesto a la luz de los principios tributarios, no obstante que como en su momento se mencionó, el pronunciamiento de ese tipo de cuestiones le corresponden al ejecutivo y al legislativo, en la esfera de cada una de sus funciones.

Se dice lo anterior, ya que de los criterios estudiados se observa que los mismos se fundamentan en el enunciado de política fiscal, como factor determinante para decretar la constitucionalidad de las hipótesis normativas tributarias que fueron controvertidas de ilegales, sin que, por un lado a) argumenten porque el precepto legal esta correctamente implementado conforme a los fundamentos de política fiscal y derivado de lo anterior, b) se motive correctamente porque dicho precepto resulta apegado a derecho, lo cual se debe en gran medida a que la Suprema Corte, carece de los elementos tanto materiales, como humanos para conocer al fondo de dicho tema.

De acuerdo con el principio de legalidad en materia tributaria, es evidente que todas las contribuciones deben tener su origen en la norma jurídica, la cual no puede ser emitida de forma caprichosa o irracional, sino que deba través de un procedimiento establecido por la propia Constitución, y dentro de cuya conformación intervienen tanto el poder Legislativo, como el Ejecutivo. En consecuencia, y a fin de seguir con la teoría clásica de la división de poderes, es el poder Judicial representado por su máximo órgano, la Suprema Corte de

Justicia de la Nación, la encargada de brindar justamente el contrapeso a las determinaciones de los otros dos, analizando la constitucionalidad de las leyes o de los preceptos jurídicos que las integran.

Se dice lo anterior, pues uno de los medios de defensa más utilizados por los gobernados contra un acto de la autoridad que lesiona gravemente su esfera jurídica es el juicio de amparo, mediante el cual se puede impugnar la emisión de leyes, o la aplicación específica de alguno de sus artículos, el cual llega a ser estudiado en última instancia por nuestro máximo tribunal. Por tal motivo, el papel que juega el poder judicial y en específico la Suprema Corte, como máximo órgano de interpretación de la ley, es sumamente importante, razón por la cual su autonomía e imparcialidad son indispensables para salvaguardar el estado de derecho.

Sin embargo, en nuestro país existe una fuerte centralización política, así como una considerable concentración de poder en el Ejecutivo, lo en que en muchas ocasiones opaca el desempeño de nuestras instituciones. Por ello, es inconcebible que en un Estado moderno, como se supone lo es el nuestro, exista sumisión o dependencia del poder judicial a las determinaciones o decisiones del Ejecutivo o incluso al Legislativo, circunstancia que inclusive se ve reflejada en el procedimiento establecido en el artículo 96 de nuestra Constitución, donde el nombramiento de los ministros se encuentra supeditado a la propuesta y ratificación de los mismos, hecho que no ocurre con los otros dos poderes.

Asimismo, tampoco se puede permitir que la compleja e inestable situación tributaria de nuestro país, influya en la diversidad de criterios de interpretación respecto a la constitucionalidad de los distintos ordenamientos fiscales, ya que las determinaciones de nuestro máximo tribunal no pueden estar sometidas o comprometidas, a los intereses de un grupo o factor de poder, pues si bien es obligación de los gobernados contribuir a los gastos públicos, tal como lo establece el artículo 31, fracción IV, esta debe ser de forma proporcional y

equitativa, en concordancia a los principios que establece la Carta Magna.

Y mucho menos resulta impensable que dicho tribunal se autocensure o autorestrinja, pues como órgano impartidor de justicia deber ser totalmente imparcial y resolver en estricto apego a derecho, pues de esta forma no podría ejercer adecuadamente las facultades que le fueron constitucionalmente otorgadas.

En ese tenor, cabe señalar que el propósito de este estudio, no propone que nuestro máximo tribunal no analice dichos temas, sino que lo haga del estricto ámbito de su competencia, pues como ya se dijo, parte de la organización del estado mexicano, incrustado en la teoría tradicional de la división de poderes, es obligación de la corte estudiar sobre las determinaciones de los otros dos poderes de la Unión, lo cual podría hacer allegándose de los elementos e información necesaria y que previamente fue de consideración del Ejecutivo, a través de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, así como de la información que fue observada por el Legislativo para la emisión de las leyes respectivas.

Dichas medidas resultan necesarias, para fortalecer la imparcialidad de nuestras instituciones en aras de crear un marco de derecho dentro del cual se logre la estabilidad y el desarrollo que nuestro país necesita, ya que el progreso de cualquier país se fundamenta en gran medida en la efectividad de la justicia que el Estado le puede brindar a sus gobernados.

Bajo ese tenor resulta de suma importancia la actuación íntegra y transparente de la autoridad, de forma tal que brinde plena certeza de que las instituciones del Estado garantizan el respeto de sus derechos fundamentales mediante la aplicación de la ley. Este respeto es el marco por medio del cual lo gobernados pueden disfrutar de una vida y patrimonio libres y seguros; por ello, es de suma importancia la confianza de las personas en su gobierno y en las leyes que lo rigen.

Por tal motivo, esa tarea además de ser extensa, ya que no sólo corresponde a la Corte o al Poder Judicial en general, sino también de los poderes que conforman el Gobierno en general, es además sumamente compleja, pues debe promover la adecuación del marco legal para que resulte justo y acorde con la realidad nacional, de tal manera que los gobernados estén convencidos de que sus intereses están mejor protegidos dentro del marco de la legalidad, que al margen de ella.

CONCLUSIONES

1. La función jurisdiccional, es de suma importancia dentro del Estado moderno, ya que tiene entre sus responsabilidades garantizar el cumplimiento del marco jurídico, mantener el equilibrio entre los distintos poderes de la Unión y ámbitos de gobierno, garantizando el entorno en el cual los gobernados ejerzan libremente sus derechos y obligaciones.
2. La Suprema Corte de Justicia de la Nación tiene la altísima responsabilidad de emitir criterios coherentes y armónicos con las condiciones sociales, culturales y económicas del país, pero invariablemente apegados a derecho, ya que como máximo tribunal del país es la encargada, por un lado, de interpretar en última instancia la legalidad asuntos de gran importancia social, y por el otro, pronunciarse respecto a la constitucionalidad de las leyes o de alguno de sus preceptos.
3. La política fiscal “consiste en determinar, una vez acordado el principio de recaudación por el ingreso fiscal, las características generales del impuesto en función de los datos económicos y psicológicos”.
4. La política fiscal en México es propuesta por el ejecutivo, a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y posteriormente aprobada por el Congreso de la Unión, mediante la aprobación de la Ley de Ingresos y el Presupuesto de Egresos de la Federación, determinándose en forma anual la política económica que derivará en la generación de empleos, bienes y servicios, seguridad, educación, entre otros.
5. Todas las contribuciones, conforme al artículo 31, fracción IV Constitucional deben cumplir con los principios de equidad y proporcionalidad tributarias, principios cuya concepción ha variado a lo largo de las épocas del Semanario

Judicial de la Federación y durante las cuales se distingue una clara lucha para consolidarlos y considerarlos también como derechos de los gobernados.

6. Durante la Novena y Décima época, en las tesis que versan sobre la ley del Impuesto sobre la Renta, la ley del Impuesto al Valor Agregado y la ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, tres de los principales impuestos que actualmente sostienen la carga contributiva del país, se aprecia una clara tendencia por parte de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, para anteponer la existencia de ciertos aspectos de índole económica, como la política fiscal que persiguen las contribuciones, para respaldar la creación por parte del legislador de categorías especiales de contribuyentes, no obstante que estas resultan violatorias de los principios de equidad y proporcionalidad tributaria, tal como se puede apreciar en el siguiente cuadro:

IMPUESTO	CRITERIO	FINALIDAD
Impuesto sobre la Renta	Se encontraron siete tesis, dentro de las cuales se señala a la política fiscal, como un factor determinante para resolver la constitucionalidad de la imposición o modificación del impuesto.	Entre las finalidades perseguidas encontramos, el impulsar la economía, desalentar la inversión en territorios sujetos a regímenes fiscales preferentes, pero principalmente la recaudatoria.
Impuesto al Valor Agregado	Se localizaron dos tesis dentro de las cuales se señala a la política fiscal, como un factor determinante para juzgar la constitucionalidad de ciertos preceptos legales, relacionados con el impuesto en cuestión.	La principal finalidad que se identifica es recaudatoria.
Impuesto Especial sobre Producción y Servicios	Se identificaron tres tesis, dentro de las cual se señala a la política fiscal, como un factor determinante para juzgar la imposición o modificación del impuesto.	La principal finalidad que se identifica es recaudatoria.

7. En los últimos años la posibilidad de impugnar las leyes en materia fiscal aduciendo violaciones a los principios de proporcionalidad y equidad tributarias resulta cada vez más difícil, pues los criterios de los tribunales son cada vez más estrictos respecto a la procedencia del amparo en materia fiscal, situación que genera incertidumbre jurídica entre los gobernados.
8. Los juristas han venido desarrollado a lo largo de los años nuevos instrumentos jurídicos, uno de ellos es el principio de proporcionalidad lato sensu, el cual fue concebido como una herramienta para evitar la arbitrariedad del poder y que encontramos con mayor frecuencia en fechas recientes dentro de los pronunciamientos de los tribunales.
9. El principio de proporcionalidad lato sensu, es una herramienta metodológica, que sirve para analizar los derechos o bienes jurídicamente tutelados, que divergen en un caso en concreto y dentro del cual, se debe buscar una solución que cause la menor afectación posible a los gobernados.
10. El principio de proporcionalidad en materia tributaria, está siendo erróneamente empleado por la Suprema Corte, pues como se desprende de sus más recientes criterios, se le utiliza como un medio para justificar con el mínimo requerido, la constitucionalidad de los preceptos legales tildados de ilegales por parte de los gobernados.
11. La aplicación del principio de proporcionalidad, como la preeminencia de elementos como los fines extrafiscales o la propia política fiscal, han imposibilitado a los particulares para defenderse por medio del juicio de amparo contra las normas que trasgreden sus esfera jurídica, pues solo se está atendiendo al fin superior de recaudación fiscal, sin considerar que en esta materia al igual que en las demás, los gobernados no solo tienen obligaciones, sino también derechos que deben ser respetados.

12. En las últimas dos décadas y a raíz de la inestable situación económica mundial, se han creado nuevos impuestos tanto directos como indirectos, algunos de los cuales al no haber logrado la recaudación deseada, propiciaron el incremento de los ya existentes. Lo anterior aunado a la imposibilidad para impugnar las leyes y preceptos en materia tributaria y acompañado de una importante campaña de fiscalización, han tenido como consecuencia que exista un notable aumento de la recaudación tributaria, la mayor de los últimos años.
13. La clara y marcada figura del presidencialismo, ejerce una notable influencia sobre el legislativo y judicial. Es por ello, que con el fin de preservar el estado de derecho, resulta sumamente importante que las determinaciones del poder judicial sean emitidas con total independencia de criterio, sin verse sometidos a los fines u objetivos establecidos por los otros poderes de la Unión.
14. La modificación al artículo 96 Constitucional, con el fin de que la determinación de los ministros de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, no tengan que provenir de la terna propuesta por el Ejecutivo, sino del propio órgano judicial, podría asegurar la independencia e imparcialidad en la designación de su cargo, y por consiguiente, garantizar un ejercicio del poder más plural e independiente.
15. La Suprema Corte de Justicia de la Nación como garante del marco constitucional, requiere realizar una renovación periódica de criterios los cuales resulten congruentes a las necesidades cambiantes del país, pero también apegados a derecho, pues como ha quedado de manifiesto, sus determinaciones juegan un papel sumamente importante en el respeto a la soberanía nacional, la división de poderes, el federalismo, así como el respeto a los derechos humanos.

BIBLIOGRAFÍA

ACADEMIA DE ESTUDIOS FISCALES. *La Seguridad Jurídica en la Materia Tributaria*, Themis, México, 2009.

ALVAREZ ALCALA, Alil. *Lecciones de Derecho Fiscal*, Oxford, México, 2010.

ARISTOTELES, *Ética Nicomaquea*, Traducción de Antonio Gómez Robledo, Porrúa, México 1972.

ARNAIZ AMIGO, Aurora. *Estructura del Estado*, cuarta edición, Mc Graw Hill. México, 2003.

ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo. *Derecho Fiscal*, quinta edición. Themis, México, 2008.

ARTEAGA NAVA, Elisur. *Derecho Constitucional*, tercera edición, Oxford, México, 2009.

BERNAL PULIDO, Carlos. *El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales. El principio de proporcionalidad como criterio para determinar el contenido de los derechos fundamentales vinculante para el legislador*, Universidad Externado de Colombia, Cuarta Edición, Bogotá, 2014.

BONNIN, Charles-Jean. *Principios de Administración Pública*, Fondo de Cultura Económica, México, 2004.

BRAVO GONZALEZ, Agustín, *et al. Derecho Romano*, vigésima primera edición, Porrúa, México, 2004.

BURGOA ORIHUELA, Ignacio. *El Juicio de Amparo*, vigésima novena edición, Porrúa, México, 1992.

BURGOA TOLEDO, Carlos Alberto. *El Test de Proporcionalidad. Justificación en la limitación de los derechos*. Dofiscal Editores, México, 2017.

CARBAJAL, Juan Alberto. *Estudios sobre la Justicia*, Porrúa, México, 2001.

CARBONELL, Miguel. *Elementos de Derecho Constitucional*, Distribuciones Fontarama, México, 2004.

CARBONELL, Miguel. *Argumentación Jurídica*, Porrúa, Cuarta Edición, México, 2014.

- CARRANCO ZUÑIGA, Joel. *Poder Judicial*, Porrúa, México, 2000.
- CARPIZO, JORGE. *La Constitución Mexicana de 1917*, Porrúa, México, 1990.
- COUTURE, Eduardo J. *Estudios de Derecho Procesal Civil*, De Palma, Buenos Aires, Argentina, 2003.
- CROSSMAN, R.H.S. *Biografía del Estado Moderno*, cuarta edición, Fondo de Cultura Económica, México, 1986.
- DE LA CUEVA, Arturo. *Derecho Fiscal*, segunda edición, Porrúa, México, 2003..
- DE LA CUEVA, Mario. *La Idea del Estado*, quinta edición, Fondo de Cultura Económica/UNAM, México, 1996.
- DE LA GARZA, Sergio. *Derecho Financiero Mexicano*, décima quinta edición, Porrúa, México, 1988.
- DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto. *Principios de Derecho Tributario*, cuarta edición, Limusa Noriega Editores, México, 2005
- DIEP DIEP, Daniel. *El tributo y la Constitución*, PAC, México, 1999.
- DÍEZ GARGARI, Rodrigo, “Principio de Proporcionalidad, colisión de principios y el nuevo discurso de la Suprema Corte”, *Revista Mexicana de Derecho Constitucional*, número 26, enero-junio 2012. [Fecha de consulta: 7 de abril de 2017] Disponible en: <http://www.scielo.org.mx/pdf/cconst/n26/n26a3.pdf>
- FAYA VIESCA, Jacinto. *Finanzas Públicas*, sexta edición, Porrúa, México, 2003.
- FERNANDEZ DIAZ, Jorge. *Poder Ejecutivo*, Porrúa, México, 2008.
- FLORES ZAVALA, Ernesto. *Elementos de finanzas públicas mexicanas: los impuestos*, trigésima cuarta edición, Porrúa, México 2004
- GARCIA MAYNEZ, Eduardo. *Introducción al Estudio del Derecho*, cuadragésima edición, Porrúa, México, 1989.
- GARZA, Servando J., *Las garantías constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano*, Cultura TGSA, México 1949.
- GÓNGORA PIMENTEL, Genaro David. *La lucha por el Amparo Fiscal*, Porrúa, México, 2007.
- GORDOA LÓPEZ, Ana Laura. *Los fines extrafiscales en el sistema tributario*

mexicano, Porrúa, México, 2000.

JELLINEK, Georg. *Teoría General del Estado*, segunda reimpresión, Fondo de Cultura Económica, México, 2004.

KELSEN, Hans. *Teoría General del Derecho y del Estado*, segunda edición, UNAM, México, 1995.

LAURÉ, Maurice. *Tratado de Política Fiscal*, tr. Manuel García-Margallo Rianza, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1960.

LORCA MARTIN DE VILLODRES, M. Isabel. Principio de proporcionalidad y neoconstitucionalismo. Sello Editorial Universidad de Medellín, Primera Edición, Medellín, 2014.

LUNA CASTRO, José. *La Suprema Corte como órgano de Legalidad y Tribunal Constitucional*. Porrúa, México, 2006.

MANRIQUE, Irma, et al. *Política fiscal y financiera en el contexto de la reforma del Estado y de la desregulación en América Latina*. Instituto de Investigaciones Económicas, UNAM, México, 2005.

MANTEY DE ANGUIANO, Guadalupe, et al. *Cincuenta años de políticas financieras para el desarrollo en México (1958-2008)*, Plaza y Valdés Editores, México, 2010.

MARGAIN MANAUTOU, Emilio. *Nociones de Política Fiscal*, cuarta edición, Porrúa, México, 2010.

MARTINEZ VERA, Rogelio. *Fundamentos de Derecho Público*, tercera edición, Mc Graw Hill, México 2003.

MENA ADAME, Carlos. *La Suprema Corte de Justicia de la Nación como Tribunal Constitucional*, Porrúa, México, 2003.

MONTESQUIEU. *Del Espíritu de las Leyes*, décimo séptima edición, Porrúa, México, 2007.

NUÑEZ MIÑANA, Horacio. *Finanzas Públicas*, Ediciones Macchi, Argentina, 1998.

ORRANTIA ARRELLANO, Fernando. *Las facultades del Congreso Federal en Materia Fiscal*. Editorial Porrúa. México 2001.

PARAS PAGES, Alberto, et al. *Impuesto al Valor Agregado. "Comentarios al Proyecto Mexicano"*. Centro de Investigaciones Tributarias, Filial de la Confederación Patronal de la República Mexicana. México 1972.

QUINTANA VALTIERRA, Jesús, *et al. Derecho Tributario Mexicano*, cuarta edición, Trillas, México 2005

REYES ALTAMIRANO, Rigoberto. *El aspecto fiscal de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*. Su evolución y perspectiva. Taxxx Editores. México 2003.

REYES CORONA, Oswaldo, *et al. Principio de justicia fiscal y legalidad tributaria*. Taxxx Editores. México 2003.

RIOS GRANADOS, Gabriela. *Control de Proporcionalidad en el Derecho Tributario Mexicano*, Porrúa, México 2009,

RODRIGUEZ LOBATO, Raúl. *Derecho Fiscal*, tercera edición, Oxford, México, 2014.

ROUSSEAU, J.J. *El Contrato Social*, segunda edición, Grupo Tomo, México, 2005.

SANCHEZ GIL, Rubén. *El principio de proporcionalidad*, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México 2007

SÁNCHEZ GIL, Rubén, “Recepcion jurisprudencial del principio de proporcionalidad en México”, *Revista Mexicana de Derecho Constitucional*, número 21, julio-diciembre 2009. [Fecha de consulta: 25 marzo de 2017]
Disponible en: <https://revistas.juridicas.unam.mx/index.php/cuestiones-constitucionales/article/view/5893/7830#N14>

SANCHEZ MIRANDA, Arnulfo. *Estrategias Financieras de los Impuestos*. Líneas Editorial, Sistemas de Información Contable y Administrativa Computarizados. Cuarta Edición. México 2006.

SELLERIER CARBAJAL, Carlos. *Análisis de los Impuestos sobre la Renta y al Activo*, décima séptima edición, Themis, México, 1996.

SERRA ROJAS, Andrés. *Derecho Administrativo, Primer Curso*, vigésima quinta edición, Editorial Porrúa, México, 2004.

SHAW, G.K., *Política Fiscal*. Trad. María García-Liiberos Sánchez Robles, Colección Macmillan, Vicens-Vives de Economía, España 1974

SMITH, Adam. *La riqueza de las naciones: investigaciones sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones*, segunda edición, Publicaciones Cruz O. México, 2002.

URIBE ARZATE, Enrique. *El tribunal Constitucional*, segunda edición, Universidad Autónoma del Estado de México, México, 2008.

VILLEGAS, Héctor. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, sexta edición, De Palma, Buenos Aires, 1997.

VEGA HERNANDEZ, Rodolfo. *La Independencia del Poder Judicial*. Fundación Universitaria de Derecho, Administración y Política, México, 2003.

VENEGAS ALVAREZ, Sonia. *Derecho Fiscal*, Oxford, México, 2010.

ZAMUDIO URBANO, Rigoberto, *Sistema Tributario en México*, Porrúa, México, 2005

Recursos Digitales

Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión de los Estados Unidos Mexicanos, http://www.diputados.gob.mx/PEF_2017/2017/work/models/PPEF2017/paquete/politica_hacendaria/CGPE_2017.pdf

Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México. Biblioteca Jurídica Virtual. <https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv>

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/ocd/taxation/revenue-statistics-in-latin-america-and-the-caribbean-2016_rev_lat_car-2016-en-fr#.WDebotgzXIU#page12

Real Academia Española, Diccionario de la lengua española (23ª edición). Consultado en http: <http://dle.rae.es/>

Secretaría de Hacienda y Crédito Público: http://www.hacienda.gob.mx/SALAPRENSA/sala_prensa_presentaciones/eca_presentacion_politica_fiscal_02022011.pdf