

DERECHOS HUMANOS
DE LOS CONTRIBUYENTES A LA LUZ DEL
ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL,
Y DE LAS CONVENCIONES INTERNACIONALES
SOBRE DERECHOS HUMANOS

Gabriela RÍOS GRANADOS*

El justo equilibrio y la armonía que debe lograrse entre la protección a los derechos humanos del contribuyente y la protección del interés colectivo en el establecimiento y determinación de los tributos para el sostenimiento de las cargas tributarias.¹

SUMARIO: I. *Delimitación del tema.* II. *Diagnóstico.* III. *Derechos transversales.*

I. DELIMITACIÓN DEL TEMA

Al hablar de los derechos humanos de los contribuyentes nos referimos a los derivados del artículo 31, fracción IV, de la Constitución federal, y a la luz de la doctrina más cualificada son capacidad contributiva, igualdad tributaria, reserva de ley y destino del gasto público. Y como lo hemos hecho saber en otros trabajos, la doc-

* Investigadora en el Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. Doctora en derecho fiscal por la Universidad de Salamanca, España.

¹ Cruz de Quiñones, Lucy, “Derechos humanos y la tributación”, *Lecciones de derecho tributario inspiradas por un maestro. Liber amicorum en homenaje a Eusebio González García*, t. I, Bogotá, Universidad del Rosario, 2010, p. 57.

trina jurisprudencial mexicana ha recogido en reiterados criterios estos principios materiales de justicia tributaria, sin que hubiera tenido que haber una reforma constitucional para incorporarlos en nuestro sistema tributario.

Sin embargo, también es menester indicar que existen otros derechos humanos que tienen plena injerencia con los derechos de los contribuyentes, que al ser transversales tocan a todos particulares, como es el caso del derecho de la audiencia previa, el derecho al debido proceso, el derecho al acceso a la impartición de justicia pronta, completa e imparcial, seguridad jurídica y legalidad por la debida sujeción al procedimiento, irretroactividad de las leyes, entre otros.

Es así que en materia tributaria adquiere relevancia el contenido del artículo 1o. de la Constitución federal, que señala: “Las normas relativas a los derechos humanos se interpretarán de conformidad con esta Constitución y con los tratados internacionales de la materia favoreciendo en todo tiempo a las personas en la interpretación más amplia”. De tal suerte que esta norma será la piedra de toque de algunos derechos humanos que no han podido ser justiciables, como es el caso de los derechos económicos y sociales, engarzándolos con el referido al destino del gasto público. Ahora bien, con esta reforma los operadores jurídicos nacionales deberán nutrirse de normas convencionales en materia de derechos humanos, así como de sus interpretaciones, de normas consuetudinarias internas o internacionales. De esta manera, por ejemplo, la Convención Americana sobre Derechos Humanos, Pacto de San José de Costa Rica, a la cual México se adhirió el 24 de marzo de 1981 —publicada en el *Diario Oficial de la Federación* el 7 de mayo de 1981— deberá aplicarse cuando se trate de derechos humanos de los contribuyentes.

Bajo el paraguas del principio *pro personae* no importa la prevalencia jerárquica de la norma.² Mediante dicho principio se aplica la norma más favorable al contribuyente y menos restrictiva.

² Castilla, Karlos, “El principio *pro persona* en la administración de justicia”, *Cuestiones Constitucionales*, México, núm. 20, enero-julio, 2009, p. 65.

va del ejercicio de un derecho, no importando su jerarquía normativa. Es así que en nuestro sistema tributario se incorpora un nuevo paradigma, el cual obligará a los operadores jurídicos a aplicar en beneficio del contribuyente la norma que otorgue mayor protección, no importando si se trata de la norma constitucional o convencional.³ Por otro lado, es importante apuntar que en materia tributaria la Corte Interamericana de Derechos Humanos (en adelante CIDH) no ha emitido ningún criterio vinculante a México; sin embargo, en este trabajo analizamos algunas sentencias emitidas por la CIDH en materia tributaria siguiendo el criterio de la SCJN en el caso de Rosendo Radilla, pues a la luz de esta resolución son criterios orientadores, tales como la sentencia del 29 de mayo de 1999 (Interpretación de la sentencia de reparaciones) resuelta en el caso Suárez Rosero *vs.* Ecuador; o la sentencia del 28 de febrero de 2003 (fondo, reparaciones y costas) resuelta en el caso “Cinco Pensionistas” *vs.* Perú; o la sentencia del 1 de julio de 2009 (excepción preliminar, fondo, reparaciones y costas) dentro del caso Acevedo Buendía y Otros (“Cesantes y Jubilados de la Contraloría” *vs.* Perú).

Además, y quizá lo más relevante, se hará mención de las pocas resoluciones que han emitido algunos magistrados y ministros y que han invocado tratados internacionales en materia de derechos humanos de los que México es parte. De tal suerte que este comentario es a la luz del bloque de constitucionalidad, por lo que se hace una interconexión entre los conceptos construidos por nuestra doctrina y jurisprudencia, con los confeccionados

³ En la sentencia de la CIDH dictada el 16 de noviembre de 2009 en el caso González y otras (Campo Algodonero), en el que se fincó responsabilidad internacional al Estado mexicano por violaciones a los derechos humanos por el homicidio de once mujeres en Ciudad Juárez, se indicó que “la Corte recalca que el Derecho Internacional de los Derechos Humanos se compone tanto de un conjunto de reglas (las convenciones, pactos, tratados y demás documentos internacionales), como de una serie de valores que dichas reglas pretenden desarrollar. La interpretación de las normas se debe desarrollar entonces también a partir de un modelo basado en valores que el Sistema Interamericano pretende resguardar, desde el ‘mejor ángulo’ para la protección de la persona”, p. 11. http://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_205_esp.pdf

bajo en ámbito convencional, así como jurisprudencia internacional sobre derechos humanos, todos relacionados con la materia tributaria. También es cierto que la reforma constitucional no solo implica la invocación de tratados internacionales en materia de derechos humanos, sino también el control difuso que tendrán que ejercer los órganos jurisdiccionales, por lo que concebimos que no se puede banalizar esta reforma, pues implica un cambio radical dentro de nuestro sistema jurídico, y en particular de nuestro sistema tributario mexicano.

No debemos olvidar que la Suprema Corte de Justicia ha sido bastante conservadora en sus posturas en materia tributaria, y un claro ejemplo fue la controvertida resolución de los amparos en revisión que declaró la constitucionalidad del impuesto empresarial a tasa única (en adelante IETU), en donde la Suprema Corte no quiso alterar la cuestión presupuestaria del Estado, pues en caso de haber declarado inconstitucional el impuesto, por los efectos propios del juicio de amparo, debió haber ordenado a la autoridad competente la devolución del impuesto declarado inconstitucional, lo que significa que debió habérseles regresado el impuesto a cerca de veintiocho mil personas que interpusieron el juicio de amparo en contra del IETU. También es importante apuntar que al menos en materia de derechos de los contribuyentes no se ha invocado ningún tratado internacional en materia de derechos humanos; sin embargo, sí tenemos resoluciones ejemplares que sí han emitido su criterio jurisdiccional con base en la norma convencional, como es en los casos de consultas tributarias, acceso a la justicia,⁴ y responsabilidad patrimonial del Estado.⁵

⁴ Encontramos en la resolución del amparo directo en revisión 1784/2009, de la Segunda Sala, de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la que el quejoso dota de contenido a este derecho haciendo una interpretación conforme al artículo 17 de la Constitución federal y al artículo 8o. de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, suscrita en la Conferencia Especializada Interamericana sobre Derechos Humanos de San José de Costa Rica, con fecha siete al veintidós de noviembre de novecientos sesenta y nueve.

⁵ Rubro: “RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL DEL ESTADO. EL ARTÍCULO 14, FRACCIÓN II, SEGUNDO PÁRRAFO, DE LA LEY FEDERAL RELATIVA,

Bajo esta lógica, debemos hacer una inmersión en el contexto internacional de los derechos humanos, pues la reforma ha hecho un trasplante de algunas figuras que no están contempladas en nuestro sistema jurídico. De tal manera que en primer lugar se hará un diagnóstico del artículo 31, fracción IV, de la Constitución federal, el cual, como hemos señalado, es la base de los derechos humanos de los contribuyentes, que como sabemos son proporcionalidad, equidad, legalidad y destino del gasto público. Para este estudio resulta conveniente señalar que en la tradición jurídica mexicana es procedente el juicio de amparo contra actos legislativos en materia tributaria que vulneren derechos humanos de los contribuyentes,⁶ ya que los principios materiales de justicia tributaria están contemplados en el artículo 31, fracción IV,⁷ de la Constitución federal, de acuerdo con la interpretación ju-

AL ESTABLECER UN TOPE MÁXIMO PARA LAS INDEMNAZIONES POR DAÑO MORAL, VIOLA EL ARTÍCULO 113 SEGUNDO PÁRRAFO DE LA CONSTITUCIÓN GENERAL DE LA REPÚBLICA". Novena Época. Instancia: Primera Sala Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXX, Septiembre 2009 página;454 Tesis:1^a.CLIV/2009 Tesis aislada Materia (s): Constitucional.

En lo que nos interesa cabe citar: "El tope máximo previsto por el precepto legal examinado es una medida no suficientemente ajustada a los fines que pretende conseguir que en algunos casos puede ocasionar limitaciones irrazonables al derecho a ser indemnizado. Además, el mismo contraviene a las obligaciones internacionales suscritas por el Estado mexicano y podría plantear problemas para cumplir con lo dispuesto por la Corte Interamericana y con las recomendaciones de la Comisión Interamericana en materia de reparación del daño, ya que el segundo párrafo del artículo 2 de la Ley Federal de Responsabilidad Patrimonial del Estado dispone que el cumplimiento de indemnizaciones ordenadas por estos órganos se rige por lo establecido en el Capítulo II de la misma, sección en la que se encuentra artículo 14". Precedentes: Amparo en revisión 75/2009. Blanca Delia Rentería Torres y otra. 18 de marzo de 2009. Mayoría de cuatro votos. Disidente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretaria: Francisca María Pou Giménez.

⁶ Algun autor sostiene que en realidad el juicio de amparo fiscal no es otra cosa que un proceso de lo contencioso administrativo. Castro y Castro, V. Juventino, *El polémico amparo fiscal*, México, edición privada, 2009, p. 12.

⁷ El artículo 31, fracción IV, de la Constitución federal de los Estados Unidos Mexicanos, sanciona que los mexicanos tienen obligación de contribuir a

risprudencial y la doctrina nacional son derechos humanos. En un comienzo esto no era así, sino que se debió a una primera interpretación de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la que los ministros, y principalmente el ministro Ignacio L. Vallarta,⁸ consideró que el único poder legitimado para interpretar las normas tributarias era el Legislativo por deferencia y por respeto a la división de poderes. El punto de inflexión fue en 1925 con el caso de Maclovio Maldonado,⁹ que admitió el juicio de garantías en virtud del impuesto ruinoso y exorbitante, y la Segunda Sala de

los gastos públicos de conformidad con las leyes de su lugar de residencia, de forma proporcional y equitativa. El análisis jurisprudencial y doctrinal ha sido controvertido, en primer término que porque no se encuentra físicamente ubicado dentro de la parte dogmática de la Constitución federal, sino en la orgánica. Algunos autores mexicanos cuestionan esta interpretación. En este sentido está Castro y Castro, V. Juventino, *El polémico amparo fiscal*, México, edición privada, 2009, p. 13. Considero que es de lamentar que juristas, entre ellos algunos ministros, sostengan que el artículo 31, fracción IV, constitucional, no consagra ninguna garantía en sí misma. En mi opinión esto se debe a la ignorancia de la vasta y profusa doctrina sobre los principios materiales de justicia tributaria. Estas garantías protegen el patrimonio y la libertad del individuo.

Además, que en la época del ministro Ignacio L. Vallarta, siguiendo la tesis de la Suprema Corte de Estados Unidos de Norteamérica, principalmente la postura del presidente de aquella, John Marshall, sostenía que la autoridad legitimada para interpretar las normas de contenido tributario era el Legislativo (salvo en supuestos excepcionales de gravedad), y no así el jurisdiccional, toda vez que los ciudadanos otorgaban su voto de confianza en el legislador para imponerles contribuciones. Y en todo caso, si imponían impuestos ruinosos, la oposición vendría dada en la no reelección de sus representantes ante el Congreso de la Unión. Para una mayor referencia sobre la evolución del juicio de amparo en materia tributaria véase Ríos Granados, Gabriela, *El control de proporcionalidad en el derecho tributario mexicano*, México, Porrúa, en prensa; Góngora Piñamontel, Genaro David, *La lucha por el amparo fiscal*, México, Porrúa, 2007; García Bueno, Marco César, *El principio de capacidad contributiva a la luz de la jurisprudencia y doctrina española e italiana*, México, TFJFA, 2002.

⁸ Vallarta, Ignacio L., *Obras*, t. II, México, Porrúa, 1989, pp. 31 y ss.

⁹ Tesis del Pleno de la SCJN, publicada bajo el rubro: "Impuestos", en el *Semanario Judicial de la Federación*, quinta época, t. XVII, p. 1014, número de registro: 810,759.

la SCJN siguió este sano criterio en 1937¹⁰ y 1940.¹¹ Sin embargo, la SCJN volvió a cambiar su criterio en varias ocasiones, y no fue sino hasta entrados los sesenta¹² cuando definitivamente se admitió la procedencia del juicio de amparo contra leyes impositivas. Y a partir de entonces se ha decantado una copiosa jurisprudencia en esta materia, que se ha enriquecido con la incorporación de los medios de control abstracto de la constitucionalidad de las leyes, tanto por la acción de inconstitucionalidad como la controversia constitucional.

Hay varias cuestiones que han causado controversia en el tema del juicio de amparo fiscal. Por una parte, los abogados postulantes han sostenido que los criterios jurisprudenciales no han formado una dogmática tributaria jurisprudencial,¹³ pues ha sido inconsistente en varias de sus resoluciones; por ejemplo, en el tema de la extrafiscalidad, tanto el Pleno, la Primera y la Se-

¹⁰ Tesis aislada de la Segunda Sala de la SCJN, bajo la rúbrica: “Impuestos, proporción, equidad de”, quinta época, *Semanario Judicial de la Federación*, t. LI, p. 333, número de registro: 333, 175.

¹¹ Tesis aislada de la Segunda Sala de la SCJN, bajo la rúbrica: “Impuestos, facultades del Poder Judicial para intervenir en materia de”, quinta época, publicada en el *Semanario Judicial de la Federación*, t. LXV, p. 3830, número de registro: 329, 118.

¹² Con la jurisprudencia sentada por el Pleno de la SCJN en 1962 finalmente adquirió carta de naturaleza garantista el artículo 31, fracción IV, de la Constitución federal, lo que permitió al contribuyente acudir a juicio de garantías para la impugnación de leyes tributarias. Pleno de la Suprema Corte, en tesis de jurisprudencia intitulada: “Impuestos, equidad y proporcionalidad de los”, *Semanario Judicial de la Federación, Apéndice 1995*, t. I, parte HO, tesis número 385, p. 357.

¹³ Así lo han denunciado Elizondo Mayer-Serra, Carlos y Pérez de Acha, Luis Manuel: “Separación de poderes y garantías individuales. La Suprema Corte y los derechos de los contribuyentes”, *Cuestiones Constitucionales*, núm. 14, enero-junio, 2006, p. 103. En su trabajo citan varias tesis y jurisprudencias ilustrativas de la inconsistencia de los argumentos de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en materia impositiva. En el caso de Luis Manuel Pérez de Acha, esta postura fue defendida en su tesis de grado doctoral intitulada: *La justicia fiscal: una referencia a la equidad tributaria*, México, UNAM, 2008. García Bueno, Marco César, *El principio de capacidad contributiva*, cit. supra. Dicho autor analiza la capacidad contributiva a la luz de la jurisprudencia mexicana.

gunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación han convalidado el trato inequitativo entre contribuyentes con base en fines extrafiscales, aunque estos fines extrafiscales no se fundamen-
ten en algún derecho humano consagrado en nuestra Constitución federal, o bien que estos fines extrafiscales no hayan sido plenamente motivados en el debate parlamentario.

Por otro lado, la autoridad hacendaria ha sostenido que existe un abuso del empleo del juicio de amparo por parte de los abogados fiscalistas.¹⁴ Así, en reiteradas ocasiones se ha citado el informe de labores de 2007 del ministro José Ramón Cossío Díaz, de la Primera Sala de la SCJN, el cual destaca que la mayoría de asuntos que conoce la Sala han sido en materia tributaria, no obstante, no sea eso lo habitual.¹⁵ En todo caso, estos acuerdos fueron motivados por el cúmulo de asuntos en materia tributaria.

Además, otro dato relevante para la autoridad son los efectos retroactivos y devolutivos de la sentencia de amparo, ya que si se declara inconstitucional una ley tributaria, el efecto de ella será retroactivo por la propia naturaleza del juicio de amparo de restituir al quejoso el daño causado al bien jurídico protegido. Esto implica que la autoridad hacendaria deberá devolver un impuesto declarado inconstitucional.¹⁶ Lo que al final del día no puede

¹⁴ También lo han manifestado Elizondo Mayer-Serra, Carlos y Pérez de Acha, Luis Manuel, *Cuestiones Constitucionales*, p. 126.

¹⁵ La competencia de los amparos en revisión en materia administrativa de la Primera Sala se debe a dos acuerdos plenarios: el 9/2006 (punto quinto; publicado en *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, 9a. época, t. XXIV, julio de 2006, p. 1409); y el 6/2007. Publicados en el *Diario Oficial de la Federación* el 7 de marzo de 2007.

¹⁶ Este argumento pragmático presupuestal ha sido criticado por la más cualificada doctrina jurídica tributaria del derecho español. Checa González, Clemente, manifiesta “que es difícilmente defendible desde una óptica estrictamente jurídica, pues con este medio de ocasionar una catástrofe presupuestaria se origina un déficit del control constitucional tributario, a parte de ello, no parece que la jurisprudencia prospectiva tenga mucho sentido en un ordenamiento en que la Constitución, más que un conjunto de principios orientadores de la función legislativa ordinaria, es una norma, la primera norma del ordenamiento, por lo que, en suma, una norma posterior que tenga contenido contrario a

soportar el erario público del Estado;¹⁷ otro ejemplo se advierte en 2008, cuando se interpusieron alrededor de veintiocho mil juicios de amparo contra el impuesto especial a tasa única, que entró en vigor en ese año, para lo cual se debieron haber creado dos juzgados de distrito especializados para el estudio de dichos juicios.

Es así que el juicio de amparo en materia tributaria ha mantenido inconformes tanto a los abogados fiscalistas como a la autoridad hacendaria, por lo que a principios de 2009 se sometió a dictamen en la Cámara de Diputados una propuesta de reforma al artículo 107 constitucional, en la que en términos generales propone que las sentencias dictadas en el juicio de amparo en

la Constitución no puede coexistir con ella, en términos puramente lógicos”, *op. cit.*, p. 61. El citado autor hace su buen juicio jurídico en apoyo de jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, que con regularidad sus sentencias tienen efectos retroactivos, y cita la sentencia del 11 de agosto de 1995 *Roders BV asuntos acumulados C-367 a 377/93*, en donde respecto de la cuestión presupuestaria el Tribunal indicó que si el Tribunal tuviera que atender a esta circunstancia “las violaciones más graves recibirían el trato más favorable, en la medida en que son estas las que pueden entrañar las consecuencias económicas más cuantiosas para los Estados miembros. Además, limitar los efectos de una sentencia basándose únicamente en este tipo de consideraciones redundaría en un menoscabo sustancial de la protección jurisdiccional que los derechos de los contribuyentes obtienen de la normativa fiscal”. Checa González C., “La responsabilidad patrimonial de la administración pública con fundamento en la declaración de inconstitucionalidad de una ley”, *Revista Jus et Praxis*, año 10, núm. 45, p. 61 Esta postura contrasta radicalmente con la opinión de Elizondo Mayer-Serra, Carlos y Pérez de Acha, Luis Manuel, quienes afirman que esto ha permitido al Tribunal Constitucional español ser más audaz al momento de resolver los asuntos tributarios, al verse menos condicionado por las secuencias de sus sentencias. Además, estos autores también apuestan por el argumento presupuestal del Estado, olvidando totalmente los derechos fundamentales de los contribuyentes. *Op. cit.*, pp. 121 y 128.

¹⁷ Ante medios de comunicación y en eventos académicos el procurador Fiscal de la Federación Javier Laynez, ha manifestado que la devolución de los impuestos por leyes declaradas inconstitucionales pone en riesgo 346 mil 377 millones de pesos involucrados por los juicios de amparo, y que generan un incentivo perverso para el gremio de los abogados fiscalistas. Evento del 18 de agosto de 2009 en el Senado de la República.

materia tributaria tengan efectos *erga omnes* y eficacia prospectiva o *ex nunc*.¹⁸ Esto último significa que ya no habrá devolución de contribuciones por la declaración de inconstitucionalidad de una norma tributaria al contrario de lo que en el tradicional juicio de amparo se ha considerado como principios, tales como el de la relatividad de las sentencias y el agravio personal y directo. Sin embargo, para fortuna de los contribuyentes el proyecto de ley de la nueva Ley de Amparo no se modificó en materia tributaria, y permaneció intacto este tema. Ahora bien, lo expuesto es un diagnóstico sobre la situación del juicio de amparo contra leyes tributarias, lo que nos ayuda a enriquecer este comentario, pues sería prácticamente imposible glosar el *mare magnum* de criterios jurisprudenciales que ha emitido el órgano jurisdiccional; en este sentido, solo analizamos las más representativas de cada uno de los derechos humanos de los contribuyentes, y que por su trascendencia han ido perfilado el contenido de los derechos consagrados en el artículo 31, fracción IV, constitucional.

II. DIAGNÓSTICO

1. *Capacidad contributiva*

En líneas arriba hemos manifestado que se ha decantado una copiosa jurisprudencia sobre la capacidad contributiva, pero no ha sido consistente en algunas ocasiones. En nuestro diagnóstico únicamente se destacan los criterios que a nuestro juicio han dado contenido y límites a la capacidad contributiva. Es así que se debe apuntar que por vía jurisprudencial se introdujo este principio material de justicia fiscal de confección europea, y que en las Constituciones europeas se ha sancionado como principio de

¹⁸ Cuestión que ha sido altamente criticada por el foro mexicano. Véase el trabajo de Calvo Nicolau, Enrique y Carl Koller, Lucio, “Réplica a los argumentos de la Procuraduría Fiscal de la Federación para justificar la reforma al artículo 107 constitucional”, *Réplica a la Procuraduría Fiscal de la Federación de la Barra Mexicana, Colegio de Abogados*, México, agosto de 2009, p. 2.

capacidad económica; de ahí que tengamos la primera distinción entre capacidad económica y capacidad contributiva, pero de alguna manera ha ido perfilando cómo se debe entender la proporcionalidad en el derecho tributario mexicano. Recordemos que en un principio no había sido fácil darle contenido a la proporcionalidad y ni a la equidad sancionadas en el artículo 31, fracción IV,¹⁹ amén de que no fue hasta la década de los setenta cuando se admitió definitivamente la procedencia del juicio de amparo, dejando atrás los vaivenes para conocer del juicio de amparo en esta materia. Y no podemos pasar por alto que hoy en día la mayoría

¹⁹ Es así que desde la séptima época la proporcionalidad y la equidad se han ido perfilando de la siguiente manera: "...la proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos.

El cumplimiento de este principio se realiza a través de tasas progresivas , pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos y uno inferior los de menores ingresos, estableciéndose, además, una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto no sólo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etcétera, debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula". No. Registro: 232197, Séptima Época, Instancia: Pleno, Fuente: *Semanario Judicial de la Federación*, 199-204, primera parte, página: 144, Jurisprudencia, Materias: constitucional administrativa.

de los asuntos de los que conoce la SCJN se refieren al ámbito tributario, con el cual estamos del otro lado de la balanza de cuando se otorgó la procedencia del juicio de amparo en materia fiscal. Y esto ha dado lugar a multiplicidad de criterios en lo que concierne a los derechos humanos de los contribuyentes.

Al día de hoy podemos resumir que la capacidad contributiva es la potencialidad real de pagar contribuciones. Esto significa que los sujetos pasivos deben aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, de sus utilidades, de sus rendimientos o la manifestación de la riqueza gravada.²⁰ Esto de acuerdo con la jurisprudencia mexicana. De tal manera que la doctrina mexicana la identificó como la real aptitud de pago de contribuciones. Y al igual que lo ha hecho la doctrina tributaria, la jurisprudencia ha reconocido que la capacidad contributiva se configura de manera distinta de acuerdo con la naturaleza y características de cada contribución.²¹ Lo que significa que no tiene la misma incidencia en el impuesto, el derecho, la contribución de mejoras y la aportación de seguridad social.

También se ha indicado que el legislador tiene una amplia banda de configuración al definir las tasas y las tarifas; sin embargo, su techo será la no confiscación, y su piso, el mínimo existencial.²² De esta manera, se ha introducido otro elemento importante en la discusión jurisprudencial, que es el “derecho al mínimo vital o el derecho al mínimo existencial”, y se ha considerado que

sin embargo, afirmar que todas las personas deben contribuir no implica que no habrá excepciones, ya que la causa que legítima

²⁰ Rubro: “Proporcionalidad tributaria. Debe existir congruencia entre el tributo y la capacidad contributiva de los causantes”. Tesis del Pleno del SCJN, P/J 10/2003 publicada en el *SJFG*, t. XVII, mayo 2003, p. 114.

²¹ Registro: 205939, Octava Época, Instancia Pleno, Fuente: *Semanario Judicial de la Federación* IV, primera parte, julio a diciembre de 1989, página 143, tesis: P/J 4/1990, jurisprudencia, Materia: constitucional.

²² Rubro: “Derecho al mínimo vital. Constituye un límite frente al legislador en la imposición del tributo”. Tesis aislada de la Primera Sala de la SCJN, al resolver el AR núm. 1780/2006.

la obligación tributaria es la existencia de capacidad idónea para tal fin, parámetro que debe entenderse vinculado con lo que se ha denominado “mínimo vital” o “mínimo existencial”, y que se ha establecido en la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación como una garantía fundada en la dignidad humana, configurada como el requerimiento de que los individuos tengan como punto de partida condiciones tales que les permitan desarrollar un plan de vida autónomo, a fin de facilitar que los gobernados participen activamente en la vida democrática.

Es así que se ha reconocido que es el umbral de no tributación en todos los ingresos percibidos cotidianamente, en razón de las necesidades básicas o primordiales,²³ “sin que sea su pretensión que el legislador defina tal figura, sino que sólo se respete ese monto patrimonial, y sin que el tributo llegue a ser tan excesivo que implique una confiscación, de manera que el Poder Judicial de la Federación analice y califique si la norma respeta esos dos parámetros que se muestran como limitantes a la Potestad Tributaria”.²⁴

En nuestra consideración, el derecho al mínimo vital en el ámbito tributario es el núcleo de la capacidad contributiva subjetiva, por lo que no deberá gravarse porque es el mínimo ingreso que obtiene para destinarlo a gastos necesarios e indispensables, como lo son la vivienda, la salud, la educación, los alimentos. El derecho al mínimo vital se debe motivar en la dignidad humana y fundamentar en la norma convencional.

La jurisprudencia mexicana ha fundamentado este derecho en el artículo 31, fracción IV, así como en el 1o., de la Constitu-

²³ Amparo en Revisión 2237/2009, Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, p. 8.

²⁴ Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Amparo en Revisión 1780/2006. Tesis rubro: “DERECHO AL MÍNIMO VITAL. CONSTITUYE UN LÍMITE FRENTE AL LEGISLADOR EN LA IMPOSICIÓN DEL TRIBUTO”. Así como el AR 554/2007 del que derivó la tesis de rubro: “PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. EL LEGISLADOR CUENTA CON UN MARGEN AMPLIO DE CONFIGURACIÓN, AL DEFINIR LAS TASAS Y TARIFAS”.

ción federal. Ahora bien, lo interesante de las tesis aisladas referidas al mínimo vital es que motivan en la dignidad humana, pero desafortunadamente no se fundamentaron en alguna norma convencional, y lo deseable con esta nueva dimensión de los derechos humanos es que además de fundamentarlo en los artículos 1o., 4o., 31, fracción IV, y 123, de la Constitución federal, se haga de conformidad con el artículo 11²⁵ de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre (2 de mayo de 1948), de la que México es parte; el artículo 34, inciso g,²⁶ de la Carta de los Estados Americanos, suscrita en Bogotá en 1948, y reformada por el Protocolo de Buenos Aires en 1967, por el Protocolo de Cartagena de Indias en 1985, por el Protocolo de Washington en 1992, y por el Protocolo de Managua en 1993; los artículos 6,²⁷ párrafos 1 y 7²⁸ inciso a), del Protocolo Adicional a la Convención Americana sobre Derechos Humanos en materia de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, Protocolo de San Salvador,

²⁵ “Artículo 11. Protección de la Honra y de la Dignidad

1. Toda persona tiene derecho al respeto de su honra y al reconocimiento de su dignidad.

2. Nadie puede ser objeto de injerencias arbitrarias o abusivas en su vida privada, en la de su familia, en su domicilio o en su correspondencia, ni de ataques ilegales a su honra o reputación.

3. Toda persona tiene derecho a la protección de la ley contra esas injerencias o esos ataques”.

26 El inciso g) establece: “Salarios justos, oportunidades de empleo y condiciones de trabajo aceptables para todos”.

27 Artículo 6, párrafo “1. Todo persona tiene derecho al trabajo, el cual incluye la oportunidad de obtener los medios para llevar una vida digna y decorosa a través del desempeño de una actividad lícita libremente escogida o aceptada”.

28 “Artículo 7. Condiciones justas, equitativas y satisfactorias de trabajo.

Los Estados Partes en el presente Protocolo reconocen que el derecho al trabajo al que se refiere el artículo anterior, supone que toda persona goce del mismo en condiciones justas, equitativas y satisfactorias, para lo cual dichos Estados garantizarán en sus legislaciones nacionales, de manera particular:

a. Una remuneración que asegure como mínimo a todos los trabajadores condiciones de subsistencia digna y decorosa para ellos y sus familias y un salario equitativo e igual por trabajo igual, sin ninguna distinción; (...)”.

ratificado por México el 16 de abril de 1996, y los artículos 7, incisos a), i) y ii),²⁹ 11,³⁰ párrafos I y 2 del Pacto sobre los Derechos Económicos, Sociales y Culturales.

Y como lo hemos expresado en otros trabajos, somos de la idea de que el derecho al mínimo existencial se debe expandir a otras áreas, como la referida al trabajo y a la seguridad social, y sobre este punto debe imperar el no gravamen a pensionados, discusión que se ha puesto sobre la mesa en la Cámara de Diputados y en algunas resoluciones del órgano jurisdiccional, por lo que bajo el principio *pro homine* deberá aplicarse el artículo 9³¹ del Protocolo Adicional a la Convención Americana sobre Derechos Humanos en materia de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, Protocolo de San Salvador.

²⁹ “Artículo 7. Los Estados Partes en el presente Pacto reconocen el derecho de toda persona al goce de condiciones de trabajo equitativas y satisfactorias que le aseguren en especial:

a) Una remuneración que proporcione como mínimo a todos los trabajadores:

i) Un salario equitativo e igual por trabajo de igual valor, sin distinciones de ninguna especie; en particular, debe asegurarse a las mujeres condiciones de trabajo no inferiores a las de los hombres, con salario igual por trabajo igual;

ii) Condiciones de existencia dignas para ellos y para sus familias conforme a las disposiciones del presente Pacto”.

³⁰ “Artículo 11.1. Los Estados Partes en el presente Pacto reconocen el derecho de toda persona a un nivel de vida adecuado para sí y su familia, incluso alimentación, vestido y vivienda adecuados, y a una mejora continua de las condiciones de existencia. Los Estados Partes tomarán medidas apropiadas para asegurar la efectividad de este derecho, reconociendo a este efecto la importancia esencial de la cooperación internacional fundada en el libre consentimiento.

2. Los Estados Partes en el presente Pacto, reconociendo el derecho fundamental de toda persona a estar protegida contra el hambre, adoptarán, individualmente y mediante la cooperación internacional, las medidas, incluidos los programas concretos, que se necesitan para ello”.

³¹ “Artículo 9. Derecho a la seguridad social.1. Toda persona tiene derecho a la seguridad social que la proteja contra las consecuencias de la vejez y de la incapacidad que la imposibilite física o mentalmente para obtener los medios para llevar una vida digna y decorosa. En caso de muerte del beneficiario las prestaciones de seguridad social serán aplicadas a sus dependencias”.

En este sentido, cabe aplicar como criterio orientador a la luz de lo resuelto en el asunto Rosendo Radilla, el caso Suárez Rosero *vs.* Ecuador, resuelto por la Corte Interamericana de Derechos Humanos el 29 de mayo de 1999, sobre la interpretación de la sentencia de reparaciones, pues en esa sentencia se planteó la cuestión de si la generación de intereses y el destino que se dé a los montos por concepto de las indemnizaciones ordenadas a favor de la víctima y de sus familiares eran sujetas a gravamen con posterioridad a su pago.³² Lo que sí quedaba claro era que las indemnizaciones estaban exentas de gravamen. Otra duda que se generó era sobre la exención para el pago ordenado a favor de los abogados de la víctima, pues “el Ecuador manifestó desacuerdo con respecto a la exención ordenada por la Corte para el pago de las costas y los gastos, porque éstas serían el resultado del ejercicio profesional de los abogados de la víctima, el cual en su opinión, no se podría apartar de los impuestos generales de los demás profesionales del Ecuador”.³³ Sobre la primera cuestión, Ecuador manifestó “que el monto que esta Corte asignó (...) no está sujeto a tributo alguno al momento de su recepción, ni sujeto a ninguna retención por concepto de impuestos, pero que su uso y administración, así como la generación de intereses y el destino de los fondos, constituyen nuevos hechos generadores, que sí están y deben ser gravados, porque no devienen del producto de la asignación, sino de su uso y destino”.

³² “17. La Primera interrogante presentada por el Estado (*supra* 10) es producto evidente de la duda sobre la aplicación de exenciones tributarias a los frutos que podría generar, en un futuro, el “uso y administración de los montos cuyo pago ordenó la Corte a favor del señor Suárez Rosero, de su esposa y de su hija. Aún cuando el Estado no hizo mención de los términos de la sentencia sobre reparaciones que podría motivar duda o equívoco, la Corte considera que es aplicable en esta circunstancia su pronunciamiento anterior en el sentido de que contribuye a la transparencia de los actos de este Tribunal...(...).” Sentencia de reparaciones de la CIDH, p. 55.

³³ Sentencia del 29 de mayo de 1999, Interpretación de la sentencia de reparaciones, en el caso Suárez Romero *vs.* Ecuador de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, p. 5.

Sobre estos puntos, la Corte Interamericana resolvió

Que los pagos ordenados por la Corte en la sentencia mencionada a favor de los señores Rafael Iván Suárez Rosero y Margarita Ramadán de Suárez se harán de forma íntegra y efectiva. Incumbe al Estado del Ecuador la obligación de aplicar los mecanismos necesarios para asegurar el cumplimiento de esta obligación de la manera más expedita y eficiente, en las condiciones y dentro del plazo establecidos en dicha sentencia y, particularmente, de adoptar las medidas adecuadas para asegurar que la deducción legal que efectúan las entidades del sistema financiero ecuatoriano a las transacciones monetarias no menoscabará el derecho de los beneficiarios de disponer de la totalidad de los montos ordenados en su favor.³⁴

Bajo esta misma línea de argumentación, la Corte ordenó al Estado que a favor de la menor de edad se colocara un fideicomiso, y que el monto no será sujeto alguno de gravamen ni retención alguna de impuestos; y por último, respecto al pago de los abogados de la víctima, ordenó que estos deben recibir íntegro y efectivo el pago de las costas y los gastos ordenado por la Corte, y que el monto no estará sujeto al momento del pago a deducción ni carga tributaria algunas.³⁵

Por otro lado, a partir de ahora, como se podrá apreciar, se ve enriquecida la fundamentación y la motivación en lo que respecta al derecho al mínimo existencial. En esta tónica, el mínimo existencial se puede ampliar a un mínimo existencial familiar, como sucede en otras latitudes; obviamente, esto está dentro de las atribuciones del legislador; sin embargo, mediante la interpretación judicial se podrá ensanchar del mínimo existencial personal al familiar, con base en el artículo 17³⁶ de la Declaración

³⁴ Sentencia del 29 de mayo de 1999, *cit.*, p. 12.

³⁵ *Idem*.

³⁶ “Artículo 17. Protección a la Familia

1. La familia es el elemento natural y fundamental de la sociedad y debe ser protegida por la sociedad y el Estado.

Americana de los Derechos y Deberes del Hombre (2 de mayo de 1948); así como el artículo 23, párrafo 1,³⁷ del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (vinculación de México: 23 de marzo de 1981, adhesión); el artículo 10³⁸ del Pacto sobre Derechos Económicos, Sociales y Culturales.

De acuerdo con el nuevo paradigma que se ha formado por el bloque de constitucionalidad constituido por tratados internacionales y jurisprudencia emanada por la CIDH, resulta relevante enlazar, como lo hemos hecho líneas arriba, los artículos referentes a la dignidad humana, a los derechos económicos y sociales, incluso los que hacen alusión a la no discriminación.

En resumen, los tratados internacionales sobre derechos humanos amplían la dimensión de los derechos de los contribuyentes. Consideramos que el operador jurídico podrá nutrir y enriquecer los criterios referentes a la capacidad contributiva con base en estos tratados, por lo que es conveniente la aplicación

2. Se reconoce el derecho del hombre y la mujer a contraer matrimonio y a fundar una familia si tienen la edad y las condiciones requeridas para ello por las leyes internas, en la medida en que éstas no afecten al principio de no discriminación establecido en esta Convención.

3. El matrimonio no puede celebrarse sin el libre y pleno consentimiento de los contrayentes.

4. Los Estados Partes deben tomar medidas apropiadas para asegurar la igualdad de derechos y la adecuada equivalencia de responsabilidades de los cónyuges en cuanto al matrimonio, durante el matrimonio y en caso de disolución del mismo. En caso de disolución, se adoptarán disposiciones que aseguren la protección necesaria de los hijos, sobre la base única del interés y conveniencia de ellos.

5. La ley debe reconocer iguales derechos tanto a los hijos nacidos fuera de matrimonio como a los nacidos dentro del mismo”.

³⁷ “Artículo 23 párrafo.1. La familia es el elemento natural y fundamental de la sociedad y tiene derecho a la protección de la sociedad y del Estado”.

³⁸ “Artículo 10. Los Estados Partes en el presente Pacto reconocen que:

1. Se debe conceder a la familia, que es el elemento natural y fundamental de la sociedad, la más amplia protección y asistencia posibles, especialmente para su constitución y mientras sea responsable del cuidado y la educación de los hijos a su cargo. El matrimonio debe contraerse con el libre consentimiento de los futuros cónyuges”.

de los artículos sancionados en las normas convencionales. En nuestra consideración, los artículos 11, 17 y 21 de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, del 2 de mayo de 1948, perfectamente pueden abonar a la discusión jurisprudencial elementos que permitirán proteger la aptitud de pago de contribuciones del particular, haciendo que se respete su dignidad, la protección de la familia y su propiedad privada.

2. *Igualdad tributaria*

La equidad o igualdad tributaria también ha merecido el estudio por parte del órgano jurisdiccional al desprenderse del artículo 31, fracción VI, como lo hemos mencionado anteriormente. De esta manera, en reiterados criterios jurisprudenciales³⁹ se ha indicado que este derecho se refiere a que el legislador no dé un trato diferenciado a dos situaciones de hecho o presupuesto de hecho⁴⁰ que debieron haberse regulado de la misma manera o

³⁹ “EQUIDAD TRIBUTARIA. Implica que las normas no den un trato diverso a situaciones análogas o uno igual a personas que están en situaciones dispares”. Jurisprudencia 42/97.

⁴⁰ Tesis, P. VII/2005 aislada, materia constitucional administrativa, Pleno, *SJF y su Gaceta*, Novena Época, marzo de 2005, t. XXI, p. 9, Rubro: “VALOR AGREGADO. LOS ARTÍCULOS 2º A. FRACCIÓN I, INCISO I) Y 9º, FRACCIÓN III, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE EN 2003, AL DAR UN TRATO DIFERENCIADO A LOS EDITORES DE REVISTAS, LIBROS Y PERIÓDICOS QUE ENAJENAN DICHOS BIENES, VIOLAN EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA. Los citados preceptos, al generar una desigualdad de trato entre sujetos que realizan el mismo hecho imponible, es decir, la enajenación de las publicaciones que editan, sin que exista un motivo objetivo y razonable que lo justifique violan el principio de equidad tributaria contenido en el artículo 31 fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en virtud de que si bien es cierto que el régimen de exención que respecto de la enajenación de revistas prevé el artículo 9º, fracción III, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, vigente en 2003, y el de tasa 0% que en relación con la enajenación de libros y periódicos contempla el inciso i) de la fracción I del artículo 2ºA del citado ordenamiento legal, tiene como fin común no impactar al consumidor final, también lo es que a sus efectos y consecuencias respecto de los editores de libros, periódicos y revistas son diversos, en tanto que la exención conlleva a

con las mismas consecuencias jurídicas. En todo caso, este trato diferenciado siempre debe obedecer a finalidades avaladas por la Constitución, entre las que cabe mencionar las que derivan de la aplicación de fines extrafiscales,⁴¹ los cuales el legislador los confecciona como deducciones, exenciones o aminoraciones o reducciones en la tasa para modificar o incentivar el comportamiento del contribuyente, o al contrario, establece sobretasas o crea contribuciones con fines redistributivos. Sin embargo, desafortunadamente en algunas ocasiones el legislador no motiva objetiva y adecuadamente la extrafiscalidad en el debate parlamentario, lo que significa que no hace un correcto juicio de racionabilidad, en lo que deriva en un trato diferenciado arbitrario,⁴² y ante esta situación los particulares interponen el juicio de garantías.

O bien, que el trato diferenciado derive de la medición de la capacidad contributiva, pues desde el plano doctrinal la capacidad contributiva será el parámetro o basamento para aplicar la igualdad tributaria. Y como lo hemos señalado en otros trabajos,

la igualdad es un criterio de la distribución de las cargas tributarias con apego a la aptitud económica real en la que el sujeto se

la imposibilidad jurídica de acreditar el impuesto al valor agregado que le fue trasladado al producto o distribuidor al adquirir los insumos relaciones con la actividad exenta, con repercusiones directas en los costos de operación y, por ende, es evidente que al excluirse del aludido régimen especial de tasa 0% a los editores de revistas, éstos deberán absorber la respectiva carga impositiva, lo cual no acontece tratándose de editores de libros y periódicos, quienes al tener la obligación de enterar dicho tributo, gozan del beneficio referido, lo que deriva de un trato inequitativo, máxime si se considera que la comercialización de los mencionados productos es similar y que todos ellos comparten el fin de fomentar la actividad cultural por medio de la lectura”.

⁴¹ Debemos recordar que dentro de los fines extrafiscales caben todos los que se fundamenten en cualquier derecho humano o política pública traducida en una ley o decreto presidencial, es así que podemos hablar de beneficios extrafiscales para proteger el medio ambiente, o exenciones extrafiscales para proteger a grupos vulnerables. Para un mayor estudio sobre el tema remítase Ríos Granados, Gabriela, *Control de proporcionalidad*, México, Porrúa, 2009.

⁴² Giménez Glück, D., *El juicio de igualdad y el Tribunal Constitucional*, Barcelona, Bosch, 2004, pp. 32 y 33.

encuentra. El legislador cumple con dicho principio evaluando la situación personal y familiar del contribuyente, y discrimina en beneficio de quienes por sus circunstancias están imposibilitados para cumplir con la obligación tributaria en la misma medida. Los ingresos de uno u otro contribuyente podrán ser similares o idénticos en su cuantía, pero si las condiciones personales y familiares los distinguen, el tributo también debe distinguir. El vínculo entre el principio de capacidad contributiva, y aquel otro es difícil de romper. Por medio de este último principio adquieren relevancia los elementos cualitativos de la riqueza como base de gravamen, evitando que el impuesto —caso específico— o el tributo —en su generalidad— se rijan exclusivamente por aspectos de contenido cuantitativo.⁴³

Para analizar si es constitucional ese trato diferenciado, la Suprema Corte de Justicia de la Nación acude a un control de proporcionalidad para saber si ese trato desigual es idóneo o congruente, necesario y proporcional con el fin que se persigue,⁴⁴ ya

⁴³ García Bueno, Marco C. y Ríos Granados, Gabriela, “Alcance de los principios materiales de justicia tributaria en el sistema tributario mexicano: la capacidad contributiva, la igualdad y la proporcionalidad tributaria”, en Ferrer Mac-Gregor Eduardo, Zaldívar Lelo de Larrea, Arturo (coords.), *La ciencia del derecho procesal constitucional. Estudios homenaje a Héctor Fix-Zamudio en sus cincuenta años como investigador del derecho*, México, UNAM-Marcial Pons, 2008, p. 457.

⁴⁴ TESIS XXXII/2004, aislada materia constitucional, Primera Sala, SJFG, Novena Época, diciembre de 2004, t. XX, p. 62. Rubro: “IGUALDAD.CRITERIOS PARA DETERMINAR SI EL LEGISLADOR RESPETA ESE PRINCIPIO CONSTITUCIONAL. La igualdad en nuestro texto constitucional constituye un principio complejo que no sólo otorga a las personas la garantía de que serán iguales ante la ley (en su condición de destinatarios de las normas y de usuarios del sistema de administración de justicia), sino también en la ley (en relación con su contenido). El principio de igualdad debe entenderse como la exigencia constitucional de tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales, de ahí que en algunas ocasiones hacer distinciones estará vedado, mientras que en otras estará permitido o, incluso constitucionalmente exigido. En este tenor, cuando la Suprema Corte de Justicia de la Nación conoce de un caso en el cual la ley distingue entre dos o varios hechos, sucesos, personas o colectivos, debe analizar si dicha distinción descansa en una base objetiva y razonable o si, por el contrario, constituye una discriminación constitucionalmente vedada. Para ello es necesario

que mediante esta existe una colisión de derechos humanos. En recientes fechas, nuestra Suprema Corte, en el estudio de la constitucionalidad del trato diferenciado, ha introducido un elemento del derecho colombiano, que se conoce como *la doctrina del escrutinio no estricto*. Las características principales de esta teoría son las siguientes: 1) el escrutinio no estricto se refiere al examen no riguroso por parte del órgano jurisdiccional sobre la igualdad que no derive del artículo 1o. de la Constitución federal. Dicho de otra manera, el órgano jurisdiccional hará un estudio profundo sobre las razones que tuvo el legislador para establecer un trato diferenciado siempre y cuando se refiera a “toda discriminación motivada por origen étnico o nacional, el género, la edad, las discapacidades, la condición social, las condiciones de salud, la religión, las opiniones, las preferencias, el estado civil o cualquier otra que

determinar, en primer lugar, si la distinción legislativa obedece a una finalidad objetiva y constitucionalmente válida: el legislador no puede introducir tratos desiguales de manera arbitraria, sino que debe hacerlo con el fin de avanzar en la consecución de objetivos admisibles dentro de los límites marcados por las previsiones constitucionales, o expresamente incluidos en ellas. En segundo lugar, es necesario examinar la racionalidad o adecuación de una distinción constituya un medio apto para conducir al fin u objetivo que el legislador quiere alcanzar, es decir, que exista una relación de instrumentalidad entre la medida clasificatoria y el fin pretendido. En tercer lugar, debe cumplirse con el requisito de la proporcionalidad: el legislador no puede tratar de alcanzar objetivos constitucionalmente legítimos de un modo abiertamente desproporcional, de manera que el juzgador debe determinar si la distinción legislativa se encuentra dentro del abanico de tratamientos que pueden considerarse proporcionales, habida cuenta de la situación de hecho, la finalidad de la ley y los bienes y derechos constitucionales afectados por ella; la persecución de un objetivo constitucional no puede hacerse a costa de una afectación innecesaria o desmedida de otros bienes y derechos constitucionalmente protegidos. Por último, es de gran importancia determinar en cada caso respecto de qué se está predicando con la igualdad, porque esta última constituye un principio y un derecho de carácter fundamentalmente adjetivo que se predica siempre de algo, y este referente es relevante al momento de realizar el control de constitucionalidad de las leyes, porque la norma fundamental permite que en algunos ámbitos el legislador tenga más amplitud para desarrollar su labor normativa, mientras que en otros insta al juez a ser especialmente exigente cuando deba determinar si el legislador ha respetado las exigencias derivadas del principio mencionado”.

atente contra la dignidad humana y tenga por objeto anular o menoscabar los derechos y libertades de las personas”, pues existe una prohibición expresa para realizar este tipo de discriminaciones, lo que ha interpretado la Suprema Corte es que se refiere a una relevante protección o tutela particular a no ser discriminado por los motivos enunciados en el artículo 1o. constitucional.⁴⁵ 2) Respecto al escrutinio estricto, el juzgador exigirá al legislador razones fuertes y precisas; es decir, sólidas argumentaciones en las cuales exprese los motivos que le llevaron a establecer la medida legislativa que vulnera el principio de igualdad derivado del artículo 1o. constitucional. 3) De esta manera, se presentan diversas intensidades de escrutinio o examen,⁴⁶ desde la débil hasta la fuerte, con el objetivo de no vulnerar la libertad del legislador en la configuración de la norma. 4) Es así que la igualdad tributaria merecerá un escrutinio no estricto de acuerdo con esta metodología.⁴⁷ 4) Y al hilo de esta argumentación nace el tema de la “motivación reforzada”,⁴⁸ que significa que cuando el legislador altera derechos humanos o bienes considerados relevantes por la Cons-

⁴⁵ Rubro: “IGUALDAD. CASOS EN LOS QUE EL JUEZ CONSTITUCIONAL DEBE HACER UN ESCRUTINIO ESTRICTO DE LAS CLASIFICACIONES LEGISLATIVAS (INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 1o. DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS)”. Tesis jurisprudencial 1a./J. 37/2008, emitida por la Primera Sala, en la novena época, consultable en el *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, tomo XXVII, correspondiente al mes de abril de dos mil ocho, p. 175.

⁴⁶ Rubro: “PRINCIPIO DE IGUALDAD. INTERPRETACIÓN DE LA CONSTITUCIÓN A EFECTOS DE DETERMINAR LA INTENSIDAD DEL ESCRUTINIO”. Tesis aislada 1a. CII/2010, emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte, en la novena época, consultable en el *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, tomo XXXII, correspondiente al mes de septiembre de dos mil diez, p. 185.

⁴⁷ Rubro: “ANÁLISIS CONSTITUCIONAL. SU INTENSIDAD A LA LUZ DE LOS PRINCIPIOS DEMOCRÁTICO Y DE DIVISIÓN DE PODERES”. Tesis jurisprudencial 1a./J. 84/2006, emitida por la Primera Sala, en la novena época, consultable en el *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, tomo XXIV, correspondiente al mes de noviembre de dos mil seis, p. 29.

⁴⁸ Rubro: “MOTIVACIÓN LEGISLATIVA. CLASES, CONCEPTO Y CARACTERÍSTICAS”. Tesis jurisprudencial P./J. 120/2009, emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, consultable en el *Semanario Judicial de la*

titución, deberá razonar si los fines que persigue con la medida legislativa empleada están de acuerdo con la Constitución. 5) En todo caso, el juzgador podrá analizar si el trato desigual o discriminatorio vulnera derechos fundamentales⁴⁹ o existen categorías sospechosas,⁵⁰ esto con el ánimo de aplicar el escrutinio intenso.

Por último, es un hecho que en criterios jurisprudenciales sobre igualdad tributaria no se han aplicado tratados internacionales sobre derechos humanos; no obstante, sí se han aplicado doctrinas nacidas en el derecho comparado, como es la expuesta sobre el “escrutinio no escrito”. Al respecto, somos de la idea de que también debe aplicarse el escrutinio estricto en el tema de la igualdad tributaria, pues como hemos expresado anteriormente, la igualdad se basa en la capacidad contributiva, y si el legislador hace distinciones es precisamente para gravar idóneamente la real aptitud de contribuciones. Por lo que conviene invocar frente a estos criterios, las convenciones de derechos humanos que resguardan la igualdad, y que prospectivamente deberán aplicar los operadores jurídicos, como es el artículo 24⁵¹ de la Convención Interamericana de Derechos Humanos; el artículo 26⁵² del Pacto

Federación y su Gaceta, tomo XXX, correspondiente al mes de diciembre de dos mil nueve, p. 1255.

⁴⁹ Rubro: “PRINCIPIO DE IGUALDAD. INTERPRETACIÓN CONSTITUCIONAL PARA DETERMINAR SI EN UN CASO PROcede APlicar ESCRUTINIO INTENso POR ESTAR INVOLUCRADos DERECHos FUNDAMENTALes”. Tesis aislada 1a. CIII/2010, emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte, en la novena época, consultable en el *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, tomo XXXII, correspondiente al mes de septiembre de dos mil diez, p. 184

⁵⁰ Rubro: PRINCIPIO DE IGUALDAD. INTERPRETACIÓN CONSTITUCIONAL PARA DETERMINAR SI EN UN CASO PROcede APlicar ESCRUTINIO INTENso POR ESTAR INVOLUCRADAS CATEGORÍAS SOSPECHOSAS. Tesis aislada 1a. CIV/2010, emitida por la Primera Sala, en la novena época, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXXII, correspondiente al mes de septiembre de dos mil diez, página 183.

⁵¹ “Artículo 24. Igualdad ante la Ley. Todas las personas son iguales ante la ley. En consecuencia, tienen derecho, sin discriminación, a igual protección de la ley”.

⁵² “Artículo 26. Todas las personas son iguales ante la ley y tienen derecho sin discriminación a igual protección de la ley. A este respecto, la ley prohibirá

Internacional de Derechos Civiles y Políticos, y los artículos aplicables al caso concreto sancionados en las siguientes convenciones: Convención Internacional sobre la Eliminación de Todas las Formas de Discriminación Racial (ONU, Nueva York, 7 de marzo de 1966); Convención Interamericana para la Eliminación de Todas las Formas de Discriminación contra las Personas con Discapacidad, (OEA, Guatemala, 7 de junio de 1999).

3. Reserva de ley en materia tributaria

Sobre este tema hemos visto que algunas legislaturas de las entidades federativas dejan al amparo de los ayuntamientos u otras organizaciones no gubernamentales los elementos que cuantifican el pago de impuestos⁵³ o derechos.⁵⁴ Ante esta circunstancia, los órganos jurisdiccionales han declarado inconstitucionales los artículos que sancionan esta delegación indebida de facultades reservadas al legislador por mandato del artículo

toda discriminación y garantizará a todas las personas protección igual y efectiva contra cualquier discriminación por motivos de raza, color, sexo, idioma, religión, opiniones políticas o de cualquier índole, origen nacional o social, posición económica, nacimiento o cualquier otra condición social”.

⁵³ Rubro: “VALOR Y MEJORÍA ESPECÍFICA DE LA PROPIEDAD, IMPUESTO SOBRE EL AUMENTO DE EL ARTÍCULO 6º DEL DECRETO 208 DE LA LEGISLATURA DE NUEVO LEÓN VIOLA EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA”, *SJF* y G, tomo V, tesis P/J.20/97, marzo de 1997, p. 64; en el mismo sentido la tesis bajo el rubro: RADICACIÓN IMPUESTO SOBRE. EL ARTÍCULO 83 BIS-H DE LA LEY DE HACIENDA MUNICIPAL DEL ESTADO DE MÉXICO, VIGENTE EN 1993, VIOLA EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA CONTENIDO EN EL ARTÍCULO 31 FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL”, en *G SJF*, tomo 76, tesis P/J.8/94, abril de 1994, p. 14.

⁵⁴ Rubro: “AGUA POTABLE Y ALCANTARILLADO DEL ESTADO DE QUINTANA ROO. EL ARTÍCULO 9º DEL DECRETO 31, PUBLICADO EL VEINTINUEVE DE ENERO DE MIL NOVECIENTOS OCHENTA Y OCHO, QUE FACULTA A LA COMISIÓN CORRESPONDIENTE PARA CELEBRAR CONVENIOS EN LOS QUE SE DÉ UN TRATO ESPECIAL A UNOS CONTRIBUYENTES Y PARA CREAR DISCRECIONALMENTE NUEVAS CATEGORÍAS ES VIOLATORIO AL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA”. *Semanario Judicial*, tomo XII, tesis 2^a, LXXXII/2000, agosto de 2000, p. 359.

31, fracción IV.⁵⁵ Por otro lado, la situación que se ha mencionado respecto a la capacidad contributiva y a la igualdad tributaria se repite en materia de reserva de ley o legalidad tributaria, pues desafortunadamente no se ha hecho una interpretación conforme a tratados internacionales en materia de derechos humanos, pero es importante apuntar que tiene perfecta aplicación el artículo 9⁵⁶ del Pacto de San José de Costa Rica.

Sobre la sujeción de las exenciones al principio de reserva de ley, cabe citar el argumento del Estado ecuatoriano dentro del caso *Suárez Rosero vs. Ecuador* en la interpretación de la sentencia de reparaciones de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, pues expresó lo siguiente:

b) La Corte al establecer que los pagos estarán exentos de cualquier impuesto o gravamen existente o que llegare a decretarse en el futuro está estableciendo una exención y según el ordenamiento jurídico interno las exenciones sólo pueden ser creadas por ley y no por medio de una sentencia extranjera. C) De igual manera existe un principio de reserva de ley en materia tributaria que lo recoge el Código Tributario Ecuatoriano en su art. 3, que establece que la facultad de establecer, modificar o extinguir tributos es exclusiva del Estado, mediante Ley, en consecuencia, no hay tributo sin Ley.

⁵⁵ Rubro: “IMPUESTO PREDIAL, SON INCONSTITUCIONALES LAS LEYES QUE FACULTAN A LAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS ACTUALIZAR, POR MEDIO DE TABLAS DE VALORES CATASTRALES, LA BASE GRAVABLE DEL TRIBUTO. (LEGISLACIÓN DE SINALOA)”, en *SJ*, tomo V, tesis P. LXXXVIII/97, mayo de 1997, p. 165; en este mismo sentido la tesis de rubro: “CONTRIBUCIONES MUNICIPALES. LOS AYUNTAMIENTO CARECEN DE FACULTADES PARA ESTABLECER CUALQUIERA DE SUS ELEMENTOS ESENCIALES (ACTA DE SESIÓN DE CABILDO DE 25 DE ENERO DE 1997 DEL AYUNTAMIENTO DE VALLE DE BRAVO”, *SJ*, tomo X, tesis 2a. CXLI/99, diciembre de 1999, p. 404.

⁵⁶ Artículo 9. Principio de Legalidad y de Retroactividad.

Nadie puede ser condenado por acciones u omisiones que en el momento de cometerse no fueran delictivos según el derecho aplicable. Tampoco se puede imponer pena más grave que la aplicable en el momento de la comisión del delito. Si con posterioridad a la comisión del delito la ley dispone la imposición de una pena más leve, el delincuente se beneficiará de ello.

Al respecto, la Corte falló:

como parte de la justa indemnización a que se hace referencia el artículo 63.1 de la Convención, es tanto “equitativo” como “razonable” que los abogados de la víctima reciban dichas cantidades en forma íntegra y efectiva. Si el Estado dedujese algún porcentaje de estas cantidades por concepto de gravámenes, el monto recibido por los abogados no será el mismo que aquél sobre el cual la Corte emitió pronunciamiento. Por lo tanto, en la hipótesis mencionada, no se estaría dando cumplimiento a lo ordenado en la sentencia de reparaciones.⁵⁷

4. Destino del gasto público

Por fortuna el destino al gasto público es considerado una garantía constitucional diversa a las sancionadas en el artículo 31, fracción IV. No obstante, no ha tenido el mismo desarrollo jurisprudencial que las otras garantías en materia tributaria; sin embargo, podemos destacar algunas características que se han establecido jurisprudencialmente. Desde la quinta época se estableció que los impuestos con destino específico son constitucionales.⁵⁸ En

⁵⁷ Sentencia del 29 de mayo de 1999, Interpretación de la sentencia de reparaciones, en el caso Suárez Romero *vs.* Ecuador de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, p. 5. “La interpretación dada por la Corte fue concordante con su jurisprudencia constante (ver, entre otros, Caso Loayza Tamayo Reparaciones (art. 63.1 Convención Americana sobre Derechos Humanos), Sentencia de 27 de noviembre de 1998. Serie C No. 42, punto resolutivo noveno; y caso Blake Reparaciones (art. 63.1 Convención Americana sobre Derechos Humanos), Sentencia de 22 de enero de 1999, Serie C No. 48 punto resolutivo cuarto) y de la Corte Europea de Derechos Humanos, la cual, cuando ordena el pago de las costas, requiere al Estado que añada al pago de los impuestos que podrían ser aplicables (ver, entre otros, Cour eur. D. H. Arrêt Bulut c. Autriche du 22 février 1996, Recueil des arrêts et décisions 1996-II, punto resolutivo cuarto) o realiza el cálculo respectivo ella misma y ordena el pago del monto resultante (ver entre otros, Cour eur. D. H., arrêt Young, James et Webster du 18 octobre 1982 (article 50) série A n°55 punto resolutivo segundo)”.

⁵⁸ Registro No. 316203

Localización:

Quinta Época

otras tesis se ha sostenido que el subsidio es considerado dentro del presupuesto del gasto público del Estado cuando se refiera a subsidiar la importación de los artículos necesarios para la vida del pueblo, lo cual es de interés general.⁵⁹ En la séptima época se reitera que:

El señalamiento de que con los impuestos deban cubrirse los gastos públicos, no constituye una prohibición para que los tributos se destinen desde su origen, por disposición de las legislaturas, a cubrir un gasto en especial, siempre que éste sea en beneficio de la colectividad. Si alguna prohibición contiene el precepto, no es otra que la de que los impuestos se destinen a fines diferentes a los del gasto público.⁶⁰

Instancia: Segunda Sala

Fuente: *Semanario Judicial de la Federación*

CXXIX

Página: 525

Tesis aislada

Materia(s): administrativa. SERVICIO TELÉFONICO, IMPUESTO SOBRE INGRESOS POR.

⁵⁹ Registro No. 319118

Localización:

Quinta Época

Instancia: Segunda Sala

Fuente: *Semanario Judicial de la Federación*

CX

Página: 115

Tesis aislada

Materia(s): Administrativa. IMPUESTO AD VALOREM.

⁶⁰ Registro No. 232355

Localización:

Séptima Época

Instancia: Pleno

Fuente: *Semanario Judicial de la Federación*

181-186 Primera parte

Página: 244

Jurisprudencia

Materia(s): Constitucional, administrativa. IMPUESTOS, GASTO PÚBLICO ESPECIAL A QUE SE DESTINEN LOS. NO HAY VIOLACIÓN AL ARTÍCULO 31 CONSTITUCIONAL, FRACCIÓN IV.

En reiteradas tesis se sostiene que es constitucional etiquetar los ingresos a un fin determinado, pudiendo darse el caso de que ese fin sea extrafiscal; es decir, aunque genere recursos como un impuesto redistributivo o un derecho tiene una finalidad distinta a la recaudación *per se*, esto es, incentivar cambio de comportamientos.⁶¹ O bien, que no tenga un fin extrafiscal⁶² y sea destinado a un gasto especial, como el referido al sufragar los gastos del Instituto Mexicano del Seguro Social, tal como se puede apreciar a continuación:

Los ingresos que por virtud de tales aportaciones se recaudan, son para sufragar el gasto público, en tanto se destinan a la satisfacción atribuida al Estado de una necesidad colectiva y quedan comprendidos dentro de la definición que de tal concepto da la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal, y si

⁶¹ Registro No. 233524

Localización

Séptima Época

Instancia: Pleno

Fuente: *Semanario Judicial de la Federación*

36 Primera parte

Página: 17

Tesis aislada

Materia(s): Administrativa. IMPUESTO, NO ES INCONSTITUCIONAL LA LEY QUE FIJA EL DESTINO DEL. (DECRETO NÚMERO 293, DE 17 DE JUNIO DE 1967, QUE CREA UN IMPUESTO ADICIONAL DESTINADO AL SOSTENIMIENTO DE LA UNIVERSIDAD DE CHIHUAHUA).

⁶² Registro No. 178454

Localización

Novena Época

Instancia: Primera Sala

Fuente: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*

XXI, mayo de 2005

Página: 157

Tesis: 1a./J. 46/2005

Jurisprudencia

Materia(s): Administrativa. FINES EXTRAFISCALES. CORRESPONDE AL ÓRGANO LEGISLATIVO JUSTIFICARLOS EXPRESAMENTE EN EL PROCESO DE CREACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES.

bien pasan a formar parte del patrimonio del organismo descentralizado, no se funden con el resto de los ingresos presupuestarios por destinarse a un gasto especial determinado en la ley que los instituye y regula, lo que se deriva de su naturaleza que responde a una obligación de carácter laboral pero que para prestarse con mayor eficacia y solidaridad ha pasado al Estado a través del Instituto Mexicano del Seguro Social. Lo anterior no quita a los capitales constitutivos su destino al gasto público, pues nuestra Constitución no prohíbe que las contribuciones se apliquen a un gasto público especial, sino a un fin particular. Consecuentemente, si tales capitales constitutivos tienen naturaleza fiscal, es decir, son contribuciones en términos de lo dispuesto en el artículo 31, fracción IV, constitucional, los mismos están sujetos al requisito de equidad que en tal precepto se establece.⁶³

También se ha establecido en tesis aisladas la distribución equitativa del gasto público, tal como puede apreciarse a continuación:

Así, no debe soslayarse que la progresividad del sistema tributario y su intrínseca justicia pueden garantizarse si éste resulta coherente e integrado con el gasto público, que debe dirigirse a satisfacer las prioridades que le asigna la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, tendente a lograr una igualdad

⁶³ Registro No. 205477

Localización:

Octava Época

Instancia: Pleno

Fuente: *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*

77, Mayo de 1994

Página: 43

Tesis: P. XXI/94

Tesis aislada

Materia(s): Administrativa. SEGURO SOCIAL, LEY DEL. LOS CAPITALES CONSTITUTIVOS TIENEN EL CARÁCTER DE CONTRIBUCIONES AUNQUE DIVERSAS A LOS IMPUESTOS, DERECHOS Y CONTRIBUCIONES DE MEJORAS Y DEBEN CUMPLIR CON EL REQUISITO DE EQUIDAD DE ACUERDO CON SU NATURALEZA ESPECÍFICA.

de hecho. En tal virtud, la desigualdad cualitativa indispensable para cumplir con el principio constitucional de proporcionalidad tributaria, es la que se realiza mediante la progresividad global del sistema fiscal en que se alienta la aspiración a la redistribución de la renta, propósito que puede conseguirse a través de la tributación diferenciada, y también mediante el reparto diferenciado del gasto público, atendiendo a las necesidades sociales que el texto constitucional reconozca.⁶⁴

En la elaboración de este derecho fundamental se ha ido avanzado, pues de algunas tesis aisladas se puede derivar que se incorpora la teoría *follow de money*, de tal manera que se vincula el incremento del impuesto con programas específicos de combate a la pobreza, un caso inusual en nuestro sistema tributario.⁶⁵

64 Novena Época

Instancia: Primera Sala

Fuente: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*

XXVI, Diciembre de 2007

Página: 144

Tesis: 1a. CCXLIX/2007

Tesis aislada

Materia(s): Constitucional, administrativa

PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. LA PROGRESIVIDAD COMO CRITERIO PROPIO DE DICHO PRINCIPIO CONSTITUCIONAL NO SE LIMITA AL ANÁLISIS DE LA IMPOSICIÓN, SINO QUE TAMBIÉN PUEDE INCLUIR JUICIOS EN TORNO AL REPARTO DIFERENCIADO DEL GASTO PÚBLICO.

65 No. Registro: 163,442

Jurisprudencia

Materia(s): Constitucional

Novena Época

Instancia: Pleno

Fuente: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*

XXXII, Noviembre de 2010

Tesis: P./J. 106/2010

Página: 1211

RECURSOS PÚBLICOS. LA LEGISLACIÓN QUE SE EXPIDA EN TORNO A SU EJERCICIO Y APLICACIÓN, DEBE PERMITIR QUE LOS PRINCIPIOS DE EFICIENCIA, EFICACIA, ECONOMÍA, TRANSPARENCIA Y HONRADEZ QUE ESTATUYE EL ARTÍCULO 134 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, PUEDAN SER EFECTIVAMENTE REALIZADOS.

Y en algunas otras se comienza a hacer referencia al tema de la transparencia en los recursos públicos, con el ánimo de fortalecer la rendición de cuentas en el manejo y administración de los recursos públicos y con objeto de garantizar a los ciudadanos que los recursos recibidos por el Estado se destinan a los fines para los cuales fueron recaudados.⁶⁶

Por otro lado, es necesario indicar que la doctrina tributaria latinoamericana ha aceptado paulatinamente la importante trascendencia que tiene el gasto público para alcanzar la distribución de la riqueza, así como otros fines constitucionalmente legítimos, como el gasto público social, de tal modo que se ha ido confeccionando un gasto “focalizado” hacia los sectores más débiles y marginados de las poblaciones latinoamericanas.⁶⁷ Y de alguna manera se ha reconocido esta función en algunas tesis jurisprudenciales, tal como se aprecia en la siguiente: “De las opiniones doctrinarias, se infiere que el concepto de ‘gasto público’, tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo, por cuanto el importe de las contribuciones recaudadas se destina a la satisfacción de las necesidades colectivas o sociales, o a los servicios públicos; así, el concepto material de ‘gasto público’ estriba en el destino de la recaudación que el Estado debe garantizar en beneficio de la colectividad”.⁶⁸ En otra de reciente hechura: “La

⁶⁶ TESIS AISLADA CXLVIII/2011. 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).

⁶⁷ Restrepo, Juan Camilo, “La nueva fisonomía jurídica del concepto de ‘gasto público’ en Latinoamérica”, en *El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI*, Tomo I, García Novoa César, Hoyos Jiménez Catalina, Madrid, Marcial Pons, 2008, p. 543.

⁶⁸ Registro No. 179575

Localización:

Novena Época

Instancia: Segunda Sala

Fuente: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*

XXI, enero de 2005

propiedad tiene una función social que conlleva responsabilidades, entre las cuales destaca el deber social de contribuir al gasto público, a fin de que se satisfagan las necesidades colectivas o los objetivos inherentes a la utilidad pública o a un interés social, por lo que la obligación de contribuir es un deber de solidaridad con los menos favorecidos".⁶⁹

El concepto de ingresos tributarios con destinación específica permitirán alcanzar y proteger algunos derechos humanos que hasta la fecha han sido poco judicializables, y al mismo tiempo permitirán transparentar el gasto, y con ello permitir una rendición de cuentas a los contribuyentes. En este sentido, cabe aplicar los siguientes artículos de las convenciones internacionales: los artículos 11⁷⁰ sobre el derecho a un medio ambiente sano del Protocolo Adicional San Salvador, 14 sobre el derecho a los beneficios de la cultura;⁷¹ del Pacto de San José de Costa Rica el

Página: 605

Tesis: 2a. IX/2005

Tesis aislada

Materia(s): Administrativa. GASTO PÚBLICO.

⁶⁹ Registro No. 174670

Localización:

Novena Época

Instancia: Primera Sala

Fuente: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*

XXIV, julio de 2006

Página: 335

Tesis: 1a. CXIX/2006

Tesis aislada

Materia(s): Constitucional, administrativa. OBLIGACIONES TRIBUTARIAS.

OBEDECEN A UN DEBER DE SOLIDARIDAD.

⁷⁰ "Artículo 11. Derecho a un medio ambiente sano. 1. Toda persona tiene derecho a vivir en un medio ambiente sano y a contar con servicios públicos básicos.

2. Los Estados Partes promoverán la protección, preservación y mejoramiento del medio ambiente".

⁷¹ "Artículo 14. Derecho a los beneficios de la cultura. 1. Los Estados Partes en el presente Protocolo reconocen el derecho de toda persona: a. Participar en la vida cultural y artística de la comunidad; b. Gozar de los beneficios del progreso científico y tecnológico;

artículo 26 sobre desarrollo progresivo;⁷² del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales,⁷³ los artículos 2⁷⁴ y 3.⁷⁵ Además de los artículos aquí enunciados perfectamente pueden aplicarse las siguientes declaraciones: Declaración sobre el Progreso y Desarrollo en lo Social (11 de diciembre de 1969); la Declaración de Estocolmo sobre el Medio Ambiente Humano (16 de junio de 1972); la Declaración Universal sobre la Erradicación del Hambre y la Malnutrición (16 de noviembre de 1974); Declaración sobre la Utilización del Progreso Científico y Tecno-

c. Beneficiarse de la protección de los intereses morales y materiales que le correspondan por razón de las producciones científicas, literarias o artísticas de que sea autora.

2. Entre las medidas que los Estados Partes en el presente Protocolo deberán adoptar para asegurar el pleno ejercicio de este derecho, figurarán ciencia, la cultura y el arte”.

⁷² “Artículo 26. Desarrollo Progresivo. Los Estados Partes se comprometen a adoptar providencias, tanto a nivel interno como mediante la cooperación internacional, especialmente económica y técnica, para lograr progresivamente la plena efectividad de los derechos que se derivan de las normas económicas, sociales y sobre educación, ciencia y cultura, contenidas en la Carta de la Organización de los Estados Americanos, reformada por el Protocolo de Buenos Aires, en la medida de los recursos disponibles, por vía legislativa u otros medios apropiados”.

⁷³ Aprobación del Senado: 18 de diciembre de 1980, según decreto publicado en el *Diario Oficial de la Federación* el 9 de enero de 1981. Entrada en vigor: 3 de enero de 1976 – General. 23 de junio de 1981 – México. Publicación: *Diario Oficial de la Federación*: 12 de mayo de 1981.

⁷⁴ “Artículo 2.-1. Cada uno de los Estados Partes en el presente Pacto se compromete a adoptar medidas, tanto por separado como mediante la asistencia y la cooperación internacionales, especialmente económicas y técnicas, hasta el máximo de los recursos de que disponga, para lograr progresivamente, por todos los medios apropiados, inclusive en particular la adopción de medidas legislativas, la plena efectividad de los derechos aquí reconocidos.

3. Los países en desarrollo, teniendo debidamente en cuenta los derechos humanos y su economía nacional, podrán determinar en qué medida garantizarán los derechos económicos reconocidos en el presente Pacto a personas que no sean nacionales suyos”.

⁷⁵ “Artículo 3.- Los Estados Partes en el presente Pacto se comprometen a asegurar a los hombres ya las mujeres igual título a gozar de todos los derechos económicos, sociales y culturales enunciados en el presente Pacto”.

lógico en Interés de la Paz y en Beneficio de la Humanidad (10 de noviembre 1975), y la Declaración sobre el Derecho al Desarrollo (4 de diciembre de 1986).

Como se podrá apreciar, el desarrollo de este derecho ha sido muy limitado; sin embargo, consideramos que este derecho humano puede alcanzar otra dimensión con base en la interpretación conforme sobre todo aquellos tratados internacionales que salvaguardan los derechos económicos, sociales y culturales. Sobre el engarzamiento entre el destino del gasto público y los derechos económicos, sociales y culturales se debe citar una valiosa experiencia en nuestro ámbito jurisdiccional, que ha permitido hacer efectivos algunos derechos donde existe la obligación del Estado de dar y proporcionar bienes y servicios de calidad, como fue el juicio de amparo administrativo 1157/2007-II donde el juez séptimo de distrito del estado de Guerrero resolvió el juicio de amparo a favor de los miembros de la comunidad de Mini Numa, municipio de Metlatónoc, estado de Guerrero, por violación de su derecho a la salud, pues la comunidad de 321 habitantes no contaba con un establecimiento adecuado para proporcionar la atención médica.⁷⁶

Es así que bajo esta nueva óptica las resoluciones judiciales deben construir este derecho constitucional, y la doctrina⁷⁷ ha reconocido el papel reconfigurador de los tratados internacionales en el ámbito de las relaciones entre el Poder Judicial y el legislador.

⁷⁶ Staines Díaz, Makawi, “La construcción y abastecimiento adecuado de los centros de atención médica, como deber a cargo del Estado, derivado del derecho a la salud (caso Mini Numa; Juicio de Amparo 1157/2007-II, 11 de julio de 2008, Juzgado Séptimo de Distrito del Estado de Guerrero, México)”, en Silva García, Fernando, *Garantismo judicial, Derecho a la salud*, México, Porrúa, 2011, p. 229.

⁷⁷ Silva García, Fernando, “El control judicial de las leyes con base en tratados humanos sobre derechos humanos”, *Revista Iberoamericana de Derecho Procesal Constitucional*, México, núm. 5, enero-junio, 2006, p. 233.

III. DERECHOS TRANSVERSALES

1. *Responsabilidad patrimonial del Estado*

Una vez hecho el diagnóstico y la prospectiva de los derechos humanos de los contribuyentes, en este apartado analizamos algunas tesis de jurisprudencia que han interpretado algún derecho con base en tratados internacionales. Es así que en el tema de la responsabilidad patrimonial del Estado en la ponencia del ministro José Ramón Cossío Díaz se establecieron varias tesis aisladas con ocasión del Amparo en revisión 75/2009⁷⁸ sobre la medición del daño moral derivado de la responsabilidad patrimonial del Estado. En la resolución del amparo en revisión 75/2009, que declaró inconstitucional el párrafo II del artículo 14 de la Ley Federal de la Responsabilidad Patrimonial del Estado, además de realizar un juicio de ponderación, se aplicaron tratados internacionales. En este tema, de acuerdo con la parte quejosa, el “límite máximo que establece los montos indemnizatorios a que puede ser condenado el Estado por daño moral viola el derecho subyacente a la figura sobre el cual se establece dicho límite: el derecho a una indemnización por el daño moral producido por la actividad administrativa irregular del Estado”.⁷⁹

De tal suerte que la Sala, al estudiar la constitucionalidad del párrafo II del artículo 14 de la LFPE, lo hizo bajo la siguiente metodología: Si la medida legislativa superaba los siguientes pasos: “1) debe ser admisible constitucionalmente, esto es, debe introducirse para la consecución de un objetivo contemplado en la

⁷⁸ Registro No. 166456, Localización: Novena Época, Instancia: Primera Sala, Fuente: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, XXX, septiembre de 2009, página: 440, Tesis: 1a. CLV/2009, Tesis aislada, Materia(s): administrativa. Rubro: “DAÑO MORAL Y RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL DEL ESTADO. LOS CRITERIOS ESTABLECIDOS EN EL CÓDIGO CIVIL FEDERAL, A QUE REMITE EL ARTÍCULO 14, FRACCIÓN II, SEGUNDO PÁRRAFO DE LA LEY FEDERAL RELATIVA, OBLIGAN A LA AUTORIDAD JUDICIAL A INDIVIDUALIZAR LOS MONTOS DE MANERA OBJETIVA Y RAZONABLE”.

⁷⁹ Amparo en revisión 75/2009, p. 1.

Constitución, 2) debe ser una medida idónea, lo que implica que la restricción debe ser necesaria para la consecución del fin inicialmente propuesto y 3) debe ser proporcional respecto a la afectación que hace en otros bienes o intereses constitucionales”.⁸⁰

En resumen, la Sala llegó a la conclusión de que el párrafo II del artículo 14 de la LFPE es inconstitucional, porque del artículo 113, párrafo segundo, se consagra un derecho sustantivo constitucional, el cual no es absoluto, sino al contrario, tiene sus restricciones, pero estas restricciones no pueden ser arbitrarias, y para no incurrir en dicha arbitrariedad, la Sala hizo un control de proporcionalidad de acuerdo con los tres subprincipios:

a) ser admisibles dentro del ámbito constitucional, esto es, el legislador ordinario sólo puede restringir o suspender el ejercicio de las garantías individuales con objetivos que puedan enmarcarse dentro de las previsiones de la Carta Magna; b) debe ser una regulación necesaria para asegurar la obtención de los fines que fundamentan la restricción constitucional, es decir, no basta que la restricción sea en términos amplios útil para la obtención de esos objetivos, sino que debe ser la idónea para su realización, lo que significa que el fin buscado por el legislador no se pueda alcanzar razonablemente por otros medios menos restrictivos de derechos fundamentales; y, c) debe ser proporcional, esto es, la medida legislativa debe respetar una correspondencia entre la importancia del fin buscado por la ley, y los efectos perjudiciales que produce en otros derechos e intereses constitucionales, en el entendido de que la persecución de un objetivo constitucional no puede hacerse a costa de una afectación innecesaria o desmedida a otros bienes y derechos constitucionalmente protegidos.⁸¹

⁸⁰ Amparo en revisión 75/2009, p. 2.

⁸¹ Tesis aislada LXVI/2008, emitida por esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en la página 462 del tomo XXVIII (julio de 2008) del *Semanario Judicial de la Federación*, de contenido: “RESTRICCIONES A LOS DERECHOS FUNDAMENTALES. ELEMENTOS QUE EL JUEZ CONSTITUCIONAL DEBE TOMAR EN CUENTA PARA CONSIDERARLAS VÁLIDAS. Ningún derecho fundamental es absoluto y en esa medida todos admiten restricciones. Sin embargo, la regulación de dichas restricciones no puede ser arbitraria. Para que

Bajo esta misma línea de argumentación, se indicó que “(...) Además, el mismo contraviene a las obligaciones internacionales suscritas por el Estado mexicano y podría plantear problemas para cumplir con lo dispuesto por la Corte Interamericana y con las recomendaciones de la Comisión Interamericana en materia de reparación del daño, ya que el segundo párrafo del artículo 2 de la Ley Federal de Responsabilidad Patrimonial del Estado dispone que el cumplimiento de indemnizaciones ordenadas por

las medidas emitidas por el legislador ordinario con el propósito de restringir los derechos fundamentales sean válidas, deben satisfacer al menos los siguientes requisitos: a) ser admisibles dentro del ámbito constitucional, esto es, el legislador ordinario sólo puede restringir o suspender el ejercicio de las garantías individuales con objetivos que puedan enmarcarse dentro de las previsiones de la Carta Magna; b) ser necesarias para asegurar la obtención de los fines que fundamentan la restricción constitucional, es decir, no basta que la restricción sea en términos amplios útil para la obtención de esos objetivos, sino que debe ser la idónea para su realización, lo que significa que el fin buscado por el legislador no se pueda alcanzar razonablemente por otros medios menos restrictivos de derechos fundamentales; y, c) ser proporcional, esto es, la medida legislativa debe respetar una correspondencia entre la importancia del fin buscado por la ley, y los efectos perjudiciales que produce en otros derechos e intereses constitucionales, en el entendido de que la persecución de un objetivo constitucional no puede hacerse a costa de una afectación innecesaria o desmedida a otros bienes y derechos constitucionalmente protegidos. Así, el juzgador debe determinar en cada caso si la restricción legislativa a un derecho fundamental es, en primer lugar, admisible dadas las previsiones constitucionales, en segundo lugar, si es el medio necesario para proteger esos fines o intereses constitucionalmente amparados, al no existir opciones menos restrictivas que permitan alcanzarlos; y en tercer lugar, si la distinción legislativa se encuentra dentro de las opciones de tratamiento que pueden considerarse proporcionales. De igual manera, las restricciones deberán estar en consonancia con la ley, incluidas las normas internacionales de derechos humanos, y ser compatibles con la naturaleza de los derechos amparados por la Constitución, en aras de la consecución de los objetivos legítimos perseguidos, y ser estrictamente necesarias para promover el bienestar general en una sociedad democrática”.

Amparo en revisión 173/2008. Yaritza Lissette Reséndiz Estrada. 30 de abril de 2008. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretaria: Dolores Rueda Aguilar.

Amparo en Revisión 75/2009, p. 43.

estos órganos se rige por lo establecido en el Capítulo II de la misma, sección en la que se encuentra el artículo”.⁸²

*2. Aplicación del artículo 7 de la Convención Americana
sobre Derechos Humanos en el tema de la pena privativa de libertad
como sanción de los delitos de defraudación fiscal y equiparables*

Sobre este aspecto, algunos tributaristas mexicanos han indicado que se debe hacer una interpretación conforme al artículo 7 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, pues sanciona que nadie será detenido por deudas, salvo aquellos que deriven de mandatos judiciales por incumplimiento de deberes alimentarios. Nuestro Código Fiscal de la Federación sanciona penas privativas de libertad por la comisión de los delitos de defraudación fiscal y sus equiparables, por lo que al aplicar el Pacto de San José la autoridad jurisdiccional deberá aplicarlo frente a nuestra legislación interna, toda vez que le proporciona una protección más amplia y favorable al particular.

Un caso que tiene relación con actividades ilícitas y la tributación es el caso Ivcher Bronstein vs. Perú, resuelto por la Corte Interamericana de Derechos Humanos el 24 de noviembre de 2009, en la supervisión de cumplimiento de sentencia, en el cual se resolvió:

Requerir al Estado que adopte todas las medidas que sean necesarias para dar efectivo y pronto acatamiento a los puntos pendientes de cumplimiento que fueron ordenados por el Tribunal en las Sentencias de 6 de febrero y 4 de septiembre de 2001, de con-

⁸² Rubro: “RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL DEL ESTADO. EL ARTÍCULO 14, FRACCIÓN II, SEGUNDO PÁRRAFO, DE LA LEY FEDERAL RELATIVA, AL ESTABLECER UN TOPE MÁXIMO PARA LAS INDEMNIZACIONES POR DAÑO MORAL, VIOLA EL ARTÍCULO 113 SEGUNDO PÁRRAFO DE LA CONSTITUCIÓN GENERAL DE LA REPÚBLICA”. Precedentes: Amparo en revisión 75/2009. Blanca Delia Rentería Torres y otra. 18 de marzo de 2009. Mayoría de cuatro votos. Disidente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretaria: Francisca María.

formidad con lo estipulado en el artículo 68.1 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos; en particular, el Estado debe: a) informar de manera ordenada, detallada, completa y actualizada sobre las diligencias llevadas a cabo y el avance de cada uno de los procesos comprendidos en el presente caso, poniendo énfasis en las causas que originaron la oposición y aplicación del plazo de prescripción en tres de las acciones penales concernidas, presentando, de ser el caso, copias de las partes relevantes de los respectivos expedientes, y b) abstenerse de cobrar aquellos tributos, multas y/o intereses moratorios generados durante la administración ilegal de la CLRSA entre el 1 de agosto de 1997 y el 6 de diciembre de 2000, con el propósito de garantizar que el derecho patrimonial del señor Ivcher Bronstein sobre dicho capital no se vea afectado por deudas tributarias generadas por actos ilícitos del propio Estado.

3. Garantías procesales aplicadas en el derecho tributario

Los artículos 8⁸³ y 25⁸⁴ del Pacto de San José ensanchan el referido a las garantías procesales que se deberán aplicar en todo procedimiento administrativo donde el contribuyente sea parte.

⁸³ “Artículo 8. Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter”.

⁸⁴ “Artículo 25. 1. Toda persona tiene derecho a un recurso sencillo y rápido o a cualquier otro recurso efectivo ante los jueces o tribunales competentes, que la ampare contra actos que violen sus derechos fundamentales reconocidos por la Constitución, la ley o la presente Convención, aun cuando tal violación sea cometida por personas que actúen en ejercicio de sus funciones oficiales.

2. Los Estados Partes se comprometen:

- a) a garantizar que la autoridad competente prevista por el sistema legal del Estado decidirá sobre los derechos de toda persona que interponga tal recurso;
- b) a desarrollar las posibilidades de recurso judicial, y
- c) a garantizar el cumplimiento, por las autoridades competentes, de toda decisión en que se haya estimado procedente el recurso”.