

LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE JUSTICIA TRIBUTARIA EN MÉXICO

ARMANDO MIRANDA PÉREZ

Abogado. Maestro y Doctor en Derecho por la Universidad Complutense de Madrid, España. Profesor de la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional Autónoma de México. Correo electrónico: amirandaperez@hotmail.com

Recibido: 16/10/2009

Aceptado: 14/07/2010

Resumen

Estudio del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y su proyección con los Principios materiales de justicia constitucional tributaria y la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación de México, apoyado en doctrina mexicana y extranjera.

Palabras claves: principios constitucionales, tributo, presupuesto, gasto público.

THE RULES CONSTITUTIONALS OF JUSTICE TRIBUTARY IN MEXICO

Abstract

Study article 31 of de Constitution of Mexico and the Constitutionals control of the tributary rules an interpretation elements of de Supreme Court of Mexico.

Keywords: constitutional principles, tax, budget, public expenditure.

Al Dr. Eusebio González García
Catedrático de Derecho Tributario
de la Universidad de Salamanca, España
In memoriam

Introducción

Abordamos el tema de este ensayo solamente con relación al Derecho mexicano, concretamente a su Constitución política, sin recovecos y emplazando directamente al ordenamiento principal: la

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Se trata de un estudio desde el ámbito del litigio, con apoyo en la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación¹ y que pretende, si acaso, proponer algunos argumentos que contribuyan a la doctrina de los principios materiales de justicia constitucional tributaria.

I.- El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

El fundamento jurídico para contribuir con los gastos públicos del Estado se encuentra en el artículo 31, fracción IV, del Capítulo II, del Título Primero, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos: «Son obligaciones de los mexicanos: ... IV.- Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes».

El precepto constitucional en cita impone la obligación² para todo gobernado, en el sentido de contribuir al gasto público de la Federación, de la entidad federativa, Distrito Federal y del Municipio en el que resida.³ Sin embargo, esa obligación conlleva un deber atribuible a las autoridades, toda vez que, cualquier contribución al gasto público debe estar contenida en ley, además se desprenden los principios de justicia fiscal que configuran al sistema impositivo mexicano, los cuales son: legalidad, capacidad económica, proporcionalidad, equidad, generalidad y, así como los principios que sustentan el destino del gasto público. Estos principios dan contenido

¹ Este órgano judicial tiene la naturaleza jurídica de un Tribunal Constitucional, a semejanza de los que existen en diversos países, como España, Italia, Alemania, entre otros.

² En sentido amplio, y siguiendo a Gutiérrez y González, *obligación* la entendemos como la necesidad jurídica de mantenerse en aptitud de cumplir voluntariamente una prestación, de carácter patrimonial, a favor de un sujeto, que en este caso es el Estado, como titular de la potestad tributaria. Cfr. *Derecho de las Obligaciones*, octava edición. Editorial Porrúa, México, 1991, p. 32.

³ Por reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 25 de octubre de 1993 se agrega, en la fracción IV, del artículo 31, la obligación de contribuir para los gastos públicos «del Distrito Federal o del Estado y Municipio».

a la ordenación fiscal y a su vez, delimitan el margen de actuación del legislador para crear, modificar o derogar las normas que componen cada régimen tributario particular que integre dicho sistema.⁴

II.- El principio de proporcionalidad

El principio de proporcionalidad radica medularmente en que el sujeto pasivo del tributo debe contribuir al gasto público de acuerdo con su aptitud efectiva para soportar la carga impositiva, esto es, conforme a su capacidad contributiva,⁵ la cual, al referirse a ese tipo de aptitud, debe ser cierta, concreta y actual.

La proporcionalidad lleva implícita la idea de justicia, por ello se contribuye en razón de la riqueza obtenida.

Al respecto es aplicable el criterio sustentado por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la Jurisprudencia P./J. 10/2003, publicada en la página 144, Tomo XVII, mayo de 2003 del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, cuyo texto es:

PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES. El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal establece el principio de proporcionalidad de los tributos. Éste radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir el gasto público en función de

⁴ Sobre el desarrollo jurisprudencial de los principios materiales de justicia constitucional, consultar, Góngora Pimentel, G. *La Lucha por el Amparo Fiscal*. Editorial Porrúa, México, 2007; y *La Interpretación Constitucional de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en Materia Tributaria 1986-2000*. Suprema Corte de Justicia de la Nación y Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, México, 2001.

⁵ Tipke ha dicho, que el principio de capacidad económica es el único principio fundamental que respeta todos los Derechos fundamentales de las constituciones del Estado Social de Derecho, pues ninguna persona quiere pagar más que otra en igualdad de situaciones económicas. También ha definido este principio así: « ... todos deben pagar impuesto con arreglo al importe de su renta, en la medida en que ésta exceda del mínimo existencial y no debe utilizarse para atender obligaciones particulares de carácter ineludible» *Moral Tributaria del Estado y de los Contribuyentes*. Traducción de Herrera Molina, P. Marcial Pons, Madrid, 2002, p. 35.

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

El principio de proporcionalidad es comprensible en sí mismo, al contemplarse en la comparación de diversos contribuyentes; se presenta como necesario para determinar la equidad del tributo en general; es decir, para verificar la igualdad de los tributos, determinar quién tiene y quién no tiene capacidad económica y, en su caso, en que medida ha de tributar frente a una carga fiscal en particular.

1.- Capacidad económica y contributiva

Es importante distinguir entre capacidad contributiva y capacidad económica, pues hay una íntima relación, sin llegar a ser lo mismo, dado que la capacidad contributiva presupone la existencia de la económica, pero no a la inversa. Así, la primera es una calificación de la segunda, por lo que toda potencialidad económica implica la aptitud

de contribuir, pero sólo en aquellos casos en que esa potencialidad sea real y supere ciertos parámetros, que hacen que su titular esté en posibilidad de pagar la prestación tributaria correspondiente (por ejemplo el mínimo vital). En ese tenor, la capacidad contributiva entraña dos elementos: la existencia de manifestación económica y una evaluación de la idoneidad para contribuir al Erario Público.⁶

De ello deriva que la capacidad contributiva no es toda manifestación de riqueza, sino sólo aquella potencia económica que debe calificarse como idónea para concurrir al gasto público.

En resumen, cuando se habla de capacidad contributiva se debe entender la aptitud, la posibilidad real y suficiencia de una persona para enfrentar la exigencia que conlleva la obligación tributaria.

Esta primera aproximación a la noción de proporcionalidad, aunque un tanto provisoria en principio, ayuda a evidenciar la vinculación directa que existe entre el principio de proporcionalidad y la capacidad contributiva de los sujetos pasivos y servirá como base, por lo pronto, para precisar cuál o cuáles son las funciones concretas de dicho principio, para que posteriormente sea conceptualizado en forma más precisa.

De ese modo, se tiene que la capacidad contributiva tiene dos funciones, a saber:

a) Como fundamento o causa del tributo. En virtud de la relación jurídico-tributaria que existe entre el Estado y el sujeto pasivo, éste se encuentra constreñido a efectuar una prestación de dar - generalmente dinero - a favor de aquél. La elección sobre a quién

⁶ Sobre el tema consultar: Herrera Molina, P. *Metodología del Derecho Financiero y Tributario*. Editorial Porrúa, México, p. 112 y ss.; Alonso González, L. *Jurisprudencia Constitucional Tributaria*. Instituto de Estudios Fiscales - Marcial Pons, España, 1993, así como el prólogo de esa obra realizado por Casado Ollero, G. Igualmente ver: Albiñana García-Quintana, C. *Las Garantías Jurídicas del Contribuyente*. Crónica Tributaria número 69, Instituto de Estudios Fiscales, España, 1994 y Casado Ollero, G. *El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición directa. El contenido constitucional de la capacidad económica*. Revista Española de Derecho Financiero, número 34, abril/junio, 1982.

le corresponde esa obligación implica el ejercicio de la potestad tributaria por parte del Estado⁷ y habrá de recaer en aquella persona que, al realizar un supuesto contemplado en ley, evidencia cierta capacidad o potencialidad económica. Así, esa capacidad demostrada se acepta como razón suficiente y necesaria para justificar que se genere a cargo de una persona la obligación tributaria.

Bajo esa óptica, la razón última del porqué la ley elige un acto, hecho, situación o calidad como presupuesto de la obligación tributaria, consisten en que en ello hay un reflejo de capacidad contributiva.

En ese entendido, la aptitud económica del sujeto para soportar el pago de un tributo, es la razón suficiente de que exista éste. En donde existe capacidad económica puede haber contribución, en cambio en donde no hay esa potencialidad económica tampoco debe existir tributación. La existencia de capacidad contributiva es la causa justa del impuesto.

b) Como medida del tributo. Si la existencia de esa aptitud económica para participar en el gasto público, es la razón de que exista el tributo, del mismo modo en su límite, es decir, esa capacidad contributiva que provoca el nacimiento de la contribución, es la que la limita en cuanto a su cuantía y a quién se le atribuye. De esta suerte, el principio de capacidad contributiva constituye un límite a las elecciones del legislador, tanto cualitativamente como cuantitativamente.

Así, la prestación tributaria estará determinada en la medida de la capacidad contributiva del sujeto pasivo, pues la creación del tributo no deriva de la voluntad del legislador, sino de la aptitud de las personas para participar en el gasto público.

⁷ Esta potestad, siguiendo a Carballo Balvanera, la entendemos como: « ... el poder jurídico que tiene el Estado para el establecimiento de las contribuciones; para la aplicación y cobro de las propias contribuciones en el caso concreto, así como para la asignación de estas al gasto público» *Los Sistemas de Participación en los ingresos. El caso de México*. México, 1989, p. 1.

En otras palabras, la justificación de la imposición de tributos deriva de la existencia de manifestación de riqueza que la sustenta; de ahí que su medida deberá corresponder a la disponibilidad de esa riqueza. A esto la doctrina lo denomina: principio del neto objetivo. Este principio tiene especial aplicación al momento de determinar la base gravable, al grado de que se considera que cuando el valor del bien se calcula por la diferencia entre activo y pasivo se obtiene una base imponible real, pero de no hacerlo así, se estaría frente a una base imponible ficticia.

De esa manera, el principio de capacidad contributiva funciona como una determinación negativa o límite para el legislador al momento de configurar los tributos, porque los debe establecer considerando sólo presupuestos que sean reveladores de aptitud económica para contribuir al gasto público y modulando la carga tributaria de cada contribuyente, según su capacidad contributiva concreta, en función de la intensidad con que realice esos presupuestos.

El fin primordial de la política fiscal es mejorar la capacidad recaudatoria del sistema tributario, porque, por regla general, si las finanzas del Estado se encuentran en buen nivel se genera una situación económica estable y de crecimiento; empero, de ningún modo se puede considerar que el fin (mejor recaudación) pueda justificar los medios y, por ende, se deba sacrificar el patrimonio de los particulares en aras de la captación de recursos públicos. Por tanto, sólo se debe obligar a los sujetos pasivos de la obligación tributaria a contribuir a los gastos de la captación de recursos públicos. Por ello, sólo se debe obligar a los gobernados a contribuir a los gastos públicos de conformidad con los recursos económicos susceptibles de afectación impositiva (capacidad contributiva).

Ahora bien, la capacidad contributiva, como medida del tributo, se manifiesta en las diversas etapas de determinación de la deuda tributaria, particularmente al definir tres elementos esenciales de tributo: hecho imponible, base gravable y tarifa, en forma más destacada en los dos primeros. De ese modo, dependiendo en qué fase

se exterioriza, la Teoría General de las Contribuciones ha distinguido entre capacidad contributiva absoluta y relativa.⁸

La primera, la absoluta, está representada por la riqueza general - abstracta - que justifica la contribución al gasto público, por lo cual se debe tomar en cuenta al momento en que el legislador elige cuál será el hecho imponible de cada tributo. Mientras que la segunda, la relativa, se evidencia con la riqueza - concreta - que es calificada como apta para determinar el tributo por lo que se tiene que considerar cuando se establezca la forma de determinar la base gravable y la tarifa; lo que hace que la capacidad contributiva relativa varía en cada contribuyente aunque desde el aspecto cuantitativo la manifestación de riqueza en abstracto sea muy similar entre los sujetos pasivos.

Previo a explicar con mayor detalle en qué consiste cada tipo de capacidad contributiva, así como su importancia, resulta pertinente precisar los conceptos de: hecho imponible, base gravable y tarifa, ya que, como se hizo notar, se encuentran interrelacionados con las nociones en comento.

2.- El hecho imponible

Es el conjunto de presupuestos abstractos contenidos en una ley, de cuya concreta existencia derivan determinadas consecuencias jurídicas, principalmente la obligación tributaria. Dicho de otro modo, el hecho imponible es el conjunto de situaciones jurídicas o de hechos previstas por el legislador en la ley para que se causen las contribuciones.⁹

⁸ Cfr. García Bueno, M. y Ríos Granados, G. *Alcance de los principios materiales de justicia tributaria en el sistema tributario mexicano: la capacidad contributiva, la igualdad y la proporcionalidad tributaria*. Documento de Trabajo 96. Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México, 2007; y Ríos Granados, G. *Potestades de la administración tributaria y los derechos del contribuyentes en México*. Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México, 2006.

⁹ Sainz de Bujanda, define el hecho imponible como « ... el hecho hipotéticamente previsto en la norma, que genera al realizarse, la obligación tributaria, o bien, el conjunto de circunstancias, hipotéticamente previstas en la norma cuya realización provoca el naci-

La creación del hecho imponible es, por excelencia, la forma por la cual se ejerce la potestad tributaria del Estado. La delimitación de su estructura queda al total arbitrio del legislador, siempre y cuando respete los principios constitucionales de justicia fiscal. Por ello, en la ley se puede tipificar cualquier manifestación de riqueza, es decir, todo hecho, acto, situación o calidad, siempre y cuando observen, entre otros requisitos, la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, lo que implica que, por regla general, aquellos han de tener, explícita o implícitamente, naturaleza económica.

Se considera, por lo general, que los supuestos que puedan ser tipificados por el legislador para establecer el hecho imponible, son los siguientes:

- A) Un acontecimiento material o fenómeno del contenido económico;
- B) Un acto o negocio jurídico;
- C) Un estado, situación o cualidad de las personas;
- D) La actividad de una persona que no se comprenda dentro de las actividades jurídicamente reconocidas;
- E) La titularidad de un derecho.

Por otro lado, se ha establecido que son tres los *índices* generales de riqueza: I) renta; II) patrimonio y III) consumo. Otros autores, en forma más concreta citan cinco índices de capacidad contributiva, a saber: a) renta global; b) patrimonio neto; c) gasto global; d) incrementos patrimoniales que no impliquen renta (donaciones, sucesiones, lotería); y e) incrementos al valor del patrimonio. Cada uno de los hechos mencionados en los incisos que anteceden expresan una parte de la situación económica del sujeto y que en conjunto representan su situación económica global.

Cualquier acto, hecho, situación o calidad que actualice alguno de los supuestos señalados en los incisos del A) al E) y que, a su vez, recaigan sobre cualquiera de los índices precisados en los incisos del I

miento de una obligación tributaria concreta.» *Lecciones de Derecho Financiero*. Décima Edición. Servicio de Publicaciones, Facultad de Derecho, Universidad Complutense, Madrid, 1994. p. 199 y ss.

al III y a) al e), necesariamente representarán un grado de capacidad contributiva (absoluta) del sujeto que los realiza o actualiza.

El hecho imponible, como conjunto de supuestos normativos, implica un todo que se estructura sobre varios elementos individuales que lo conforman, los cuales son:

A) *Elemento objetivo*. Es el fragmento de la realidad (acto, hecho, situación o calidad) establecido en la ley para configurar cada tributo, lo cual coincide con la riqueza o manifestación de capacidad contributiva incorporado en el hecho imponible. Este elemento suele ser clasificado en: simple y complejo, según ese fragmento de la realidad sea único o múltiple.

B) *Elemento subjetivo*. Se refiere a la relación jurídica o de hecho, en que debe encontrarse el sujeto pasivo de la contribución con respecto al elemento objetivo del tributo. Esa relación se refiere, por regla general, a la titularidad o autoría del hecho imponible. Este elemento permite identificar al sujeto pasivo de la obligación tributaria.

C) *Elemento espacial*. Es aquel que delimita el ámbito geográfico dentro del cual el hecho imponible habrá de realizarse y producir sus efectos. Este componente es importante para delimitar cuál será el sujeto activo de la obligación tributaria, porque, por lo general, el elemento territorial determina la eficacia de las normas tributarias y, por ende, la extensión territorial en que se ejercerá la potestad tributaria de cada ente estatal para imponer y/o recaudar los tributos (Federación, Entidades Federativas o Municipios).

D) *Elemento temporal*. Este elemento delimita en el tiempo la realización del hecho imponible, con lo cual se podrá determinar a partir de cuándo se considera realizado (devengo) y, por consiguiente, en qué momento se puede proceder a determinar la deuda tributaria.

Para finalizar el tema del elemento de que se trata, se estima importante distinguir desde este momento entre hecho imponible y hecho generador. El primero se refiere a los presupuestos consignados en la ley en forma abstracta. En cambio, el hecho generador consiste

en el acto, hecho, situación o calidad por la cual se actualizaron esos presupuestos abstractos. El hecho imponible se encuentra en el mundo abstracto, y el hecho generador opera en el mundo fáctico.

3.- La base gravable

Es la expresión cifrada o numérica del hecho imponible. Dicho de otro modo, es la magnitud susceptible de expresión cuantitativa, fijada por la ley, que mide alguna dimensión económica del hecho imponible - por regla general el elemento objetivo -, a efecto de establecer, después de aplicar la tasa, la cuantía de la obligación tributaria.

Este elemento está encaminado a lograr la justicia tributaria, y su destino será medir la intensidad con que se realiza el hecho imponible, ello como etapa indispensable para que el monto de la contribución se adecue a la capacidad contributiva relativa del sujeto pasivo en cada gravamen.

Desde este momento es importante distinguir entre base gravable normativa y base gravable fáctica. La primera es la magnitud establecida en la ley a través de la cual se valorará en qué medida se ha concretizado al hecho imponible, la cual normalmente se configura con un conjunto de elementos a considerar para medir la intensidad en que se actualiza aquél por medio del hecho generador. Generalmente, esos elementos, que integran la base gravable, son de dos tipos: componentes positivos - lo que se incluye -, y los componentes negativos - lo que no se incluye o se excluye -, como pueden ser conceptos deducibles, exclusiones de componentes activos, cómputo de partidas negativas de otros ejercicios, aplicación de coeficientes correctores o reducciones porcentuales. Estos elementos negativos no están siempre, sino ello estriba del tipo del tributo y del grado de desarrollo técnico del ordenamiento que lo establece y respeto capacidad contributiva e incluso a la complejidad del objeto material del tributo.

La segunda, la base gravable fáctica, se refiere al resultado de esa medición y a través de la cual se podría determinar en el caso

concreto la cuantía de la obligación tributaria, una vez aplicada la tasa o tarifa correspondiente.

Como se dijo, esa medición que hace la base gravable al hecho imponible se refiere, principalmente, a determinar la intensidad con que se realiza éste.

Se explica, todo hecho generado implica la realización de alguna medida del hecho imponible, pero esto no se concretiza siempre en forma uniforme, sino con intensidad variable en cada caso, dependiendo de la capacidad contributiva que evidencie el sujeto pasivo. Por ejemplo, si el hecho imponible es la obtención de rentas, el hecho generador consiste en que un sujeto pasivo en concreto haya obtenido rentas, pero el monto o cuantía de éstas evidenciaría con qué intensidad se está realizando el hecho imponible en este caso concreto y, con ello, que tanta capacidad contributiva (relativa) tiene ese sujeto para contribuir al gasto público. Dicho de otro modo, el hecho imponible es graduable en tanto es susceptible de realizarse en distinta intensidad y forma.

Cabe precisar que será el legislador quién habrá de elegir qué aspecto del hecho imponible será la materia de medición, pues éste como abstracción de la realidad admite diversos ángulos posibles de calcular, pero esa elección debe respetar la capacidad contributiva de los sujetos pasivos.

Por ello se dice que la realización del hecho imponible, por lo general, admite graduación o modulación, es decir, que el hecho generador no siempre se efectúa con la misma intensidad - salvo en los casos de cuota fija -, siendo la base gravable el medio técnico a través del cual se valorará o medirá esa modulación para cada caso.

Aquí es conveniente aclarar que el procedimiento para cuantificar la obligación tributaria no es igual en cada tipo de contribuciones, porque en algunos existe la llamada cuota fija (derechos y algunos impuestos a la importación), en que la cantidad a pagar estará determinada desde la ley; en cambio, hay otros casos en que esa cuota es variable (impuestos al valor agregado, al activo

o sobre la renta), ya que se deben valorar varios elementos - hecho imponible, base gravable y tasa - para determinar el monto a enterar al fisco. Sólo en estos últimos casos se puede hablar de modulación del hecho imponible.

Bajo esta óptica, la base gravable (fáctica) es el elemento variable que necesita concretizarse y determinarse en cada relación jurídico-tributaria individualizada, por lo que mientras los problemas de la tasa son de índole político-legislativo, los de la base gravable (normativa) son técnicos-jurídicos de constante repetición en cada relación tributaria específica.

Para lograr esa individualización en la base gravable fáctica, el legislador debe establecer, al momento de definir la base gravable normativa, elementos o procedimientos que permitan valorar en cada caso concreto la capacidad contributiva manifestada en la realización del hecho imponible, lo que, normalmente, se logra a través de implementación de aminoraciones, cuya naturaleza (deducciones, exenciones, descuentos, bonificaciones, entre otras), dependerá de todas aquellas circunstancias que directamente disminuyan la capacidad contributiva del objeto pasivo.

Debe reiterarse que la medición en la intensidad o modo de realización del hecho imponible no tiene otro propósito que cuantificar la obligación tributaria conforme a la capacidad manifestada por el sujeto pasivo en cada caso concreto.

Con apoyo en lo anterior, podemos afirmar que son dos las principales funciones de la base gravable:

a) *Cualificativa*. Una primera función consiste en valorar en el caso específico la capacidad contributiva del sujeto pasivo. Para lograr tal objetivo el legislador debe prever en la ley que la base gravable normativa contemple mecanismos que permitan que la base gravable fáctica realice esa función de medición. Dichos medios o elementos son las aminoraciones. De esa forma, la base gravable cuantifica la aptitud económica manifestada al realizar el hecho imponible. Así, mientras la función del hecho imponible es captar una muestra o evidencia de

capacidad contributiva, la de la base es determinar en qué grado cada sujeto pasivo esté en aptitud de contribuir al gasto público, con lo que se responde a la innegable exigencia de personalización económica del impuesto, derivada del principio básico de justicia fiscal.

En relación con esta función, incluso hay quienes conceptualizan la base gravable como la cuantificación individual de la capacidad contributiva, más concretamente señalan que la base es la magnitud determinada de la capacidad contributiva que se somete al gravamen.

Para desarrollar esta función se debe mirar al pasado, al momento en que se realiza el hecho generador.

b) *Cuantificativa*. Al constituirse la base gravable como instrumento cuantificador de la obligación tributaria, permite que sea exigible la prestación que deriva de aquella, al convertirla, por lo general, en una suma de dinero.

Esta función, complementaria de la anterior, consiste básicamente en medir un aspecto del hecho imponible para convertirlo en una cifra cuantificable en numerario o especie.

A fin de desplegar esta función se debe mirar al futuro, al momento de determinar la cuota tributaria conforme a la capacidad que se observó en el hecho pretérito.

Todo lo anterior justifica el por qué actualmente la base gravable constituye el elemento del tributo más complejo de la configuración del gravamen; ello, en razón de que para su determinación se deben considerar, en la mayoría de los impuestos, una diversidad amplia de elementos a fin de recoger con la mayor fidelidad la capacidad contributiva relativa de los sujetos pasivos.

Para ello, debe tener el carácter de neutral, es decir, no debe aumentar o disminuir la aptitud económica que evidenció el sujeto pasivo al realizar el hecho generador. Precisamente, a fin de respetar ese principio de neutralidad, la elección de las técnicas y elementos para determinarla se encuentra limitado o circunscrita a la lógica económica y tributaria.

En suma, la base gravable debe integrarse, por razones técnicas y, por ende, de respeto a la capacidad contributiva, únicamente por todos los componentes positivos y negativos (aminoraciones) estrictamente ligados a perfeccionar y lograr que se especifique y cuantifique correctamente en cada caso el grado de riqueza considerada al establecer el tributo. De lo contrario, las disposiciones que regulan ese elemento impedirán que la contribución se adapte a la capacidad de pago del sujeto pasivo. Ello, en atención a que el hecho imponible no se realiza con idéntica intensidad en todos los supuestos, por lo que la base gravable (fáctica) tiene el carácter de un factor específico de determinación de la cuota tributaria. Así cuanto más distante esté la base gravable de reflejar la efectiva participación del contribuyente en el hecho imponible, más lejos se estará del principio de capacidad contributiva.

Generalmente son tres los métodos que han sido aceptados para cuantificar la base gravable, a saber: a) estimación directa, b) la objetiva y c) la indirecta. La primera mide en forma más adecuada la magnitud de la base gravable, porque se sustenta en declaraciones, documentos, registros o datos objetivos del contribuyente; así existe una correspondencia entre la definición de base gravable y su medición y en el caso concreto. La segunda, generalmente es opcional o sólo aplicable a determinados casos específicos en la ley, y consiste en calcular la base gravable conforme índices o signos generales, de los que resulta una cantidad que vendrá a coincidir con el parámetro medio promedio, pero no real para cada caso. La tercera, se utiliza cuando los sujetos pasivos no han colaborado con el fisco para determinar la cuota, por lo que ésta fija la base recurriendo a los métodos presuntivos o indiciarios.

4.- La tasa o tarifa

Es el porcentaje o medida aplicable a la base gravable para obtener la cuota tributaria. Junto con aquélla, conforman los llamados elementos cuantitativos del tributo.

A efecto de que la base gravable dé un resultado concreto - cuota tributaria -, es indispensable vincularla a la tasa, la que constituye el elemento último y definitivo de aplicar para llegar a la cuantificación de la obligación tributaria.

Debe señalarse que existe diferencia entre tasa y tarifa; se dice que la primera denominación se aplica en aquellos casos en que es un único tipo a aplicar a la base gravable, mientras que se habla de la segunda en los casos en que existe más de un tipo a emplear, dependiendo de la magnitud de la base.

Las tasas o tarifas se clasifican en: I) progresivas, II) proporcionales y III) regresivas. Las primeras van aumentando en la medida en que lo hace la base gravable. En cambio, las segundas permanecen fijas aunque la magnitud de aquélla vaya variando. Por último, las regresivas son aquellas que van disminuyendo en razón de que la base sea mayor.

De lo expuesto hasta aquí, en cuanto a los elementos del tributo tratados, se puede advertir que en la configuración de los impuestos (de cuota variable) hay que identificar dos etapas: en la primera, al actualizarse el hecho generador, nace la obligación tributaria; y, en la segunda, al medirse ese hecho, a través de la base y la tasa, se cuantifica la prestación de dar, derivada de esa obligación. Así, el hecho imponible determina el nacimiento de la obligación tributaria, mientras que la base y tarifa la cuantifican.

Una vez asentado lo anterior y siguiendo con el tema de la capacidad contributiva, se puede decir que toda capacidad contributiva que justifica la existencia de una obligación de pago a favor del fisco, entraña la distinción entre: a) riqueza general o global, que es el sustento para llamar a determinados sujetos que se encuentran bajo un mismo universo (realización del hecho generador) a contribuir con los gastos del Estado (capacidad contributiva absoluta); y b) aquella riqueza calificada, según las circunstancias particulares de cada sujeto pasivo, como apta y suficiente para determinar la cuota tributaria (capacidad contributiva relativa).

Bajo esa perspectiva, la capacidad contributiva exige no sólo una correcta elección de los supuestos que conformarán el hecho imponible, es decir, que demuestren una real aptitud económica para contribuir al gasto público, sino también una adecuada cuantificación de la obligación tributaria, que acerque el gravamen a cada sujeto pasivo a una cuota real y justa de acuerdo a su aptitud económica individual.

En síntesis, se puede decir que:

La capacidad contributiva absoluta, es la aptitud abstracta para contribuir a las cargas públicas, es decir, la muestra de riqueza general que indica en abstracto la posibilidad de participar para cubrir la obligación de contribuir al gasto público.

Este tipo de capacidad se valora al momento de elegir cuál será el hecho imponible del tributo, para lo cual el legislador acude a los índices generales de riqueza, como lo son la renta, el patrimonio o el consumo, o bien, en forma más específica, la renta global, el patrimonio neto, el gasto global, los incrementos patrimoniales, y los incrementos al valor del patrimonio.

La capacidad contributiva relativa, es el criterio que ha de orientar la determinación de la carga tributaria que le corresponde a cada sujeto pasivo, pues ubicarse en una hipótesis normativa (hecho imponible) no significa necesariamente que se cuenta con la capacidad contributiva que, en abstracto, evidencia ese supuesto, en razón de que pueden existir elementos concretos o personales que la minimicen. Por ello, se respetará ese tipo de capacidad en la medida en que exista una adecuación real y directa entre el hecho generador y la cuota tributaria.

Esa adecuación - entre cuota tributaria y capacidad contributiva relativa - se logra en la medida en que la base gravable y la tasa modulen la intensidad con que se realizó el hecho imponible. Así, éstos se convierten en instrumentos que sirven a la determinación de la concreta capacidad contributiva de un determinado sujeto pasivo y con relación también a un concreto hecho generador. Sólo

de esa forma la cuota tributaria reflejará de manera exacta la relación existente entre la hipótesis formulada abstractamente en la norma como evidencia de potencialidad económica (hecho imponible) y la conducta realizada por el contribuyente (hecho generador), pues a una mayor participación en la realización del hecho imponible, corresponde una mayor cuota tributaria y a la inversa.

Bajo ese entendido, la intensidad con que se ha realizado el hecho imponible por un sujeto pasivo, indica su capacidad contributiva relativa, lo que significa, como ya se dijo, que el legislador no tiene un amplio margen para definir los elementos que determinan la base imponible (normativa), sino necesariamente habrá de contemplar aquellos instrumentos idóneos para valorar o medir, en cada caso, con qué intensidad o forma se realiza el hecho imponible, pues solo así respetará la capacidad contributiva.

Esto es así, porque si bien el hecho generador se considera como un acto, hecho o situación que generalmente es indicativa de capacidad contributiva, lo cierto es que ésta es individual y única del sujeto pasivo, por lo que tal acto, hecho o situación, debe ser valorada a fin de determinar la capacidad contributiva relativa, valoración que se realiza a través de la base gravable.

Se insiste en que el hecho imponible es un conjunto de presupuestos de hecho o de derecho, de cuya actualización depende el nacimiento de la obligación. Su realización evidencia cierta capacidad contributiva (absoluta), pero cada caso en concreto variará dependiendo de la intensidad con que se efectuaron esos presupuestos, por lo que será, principalmente, la base gravable el mecanismo a través del cual se podrá graduar la manifestación concreta a cada sujeto (relativa). Ello es así, porque la actualización del hecho imponible admite graduaciones en la medida en que el hecho generador se manifieste.

Cabe señalar que es relativamente fácil determinar el nivel de riqueza global de una actividad y, por ende, establecer una contribución ante esa manifestación de potencialidad económica

(capacidad contributiva absoluta); sin embargo, es más complicado determinar el grado o intensidad de la capacidad contributiva relativa que ostenta cada sujeto pasivo en particular.

Por ello, el legislador debe prever, para determinar la base gravable de cada tributo, los mecanismos necesarios para medir la intensidad con que cada sujeto pasivo ha de realizar el hecho imponible, porque sólo de esa manera habrá de respetarse la capacidad contributiva relativa de cada uno de ellos.

Finalmente debe señalarse que este tipo de capacidad se encuentra estrechamente vinculada al principio de equidad tributaria, dado que es el medio a través del cual se valora la capacidad contributiva individual de cada contribuyente, lo que servirá de parámetro para determinar si existe un idéntico trato entre aquellos que evidencian igual aptitud económica.

En resumen, la capacidad contributiva se refiere a la aptitud efectiva (real, concreta y actual) que tiene un sujeto para asistir al gasto público. Para respetar esa aptitud necesariamente se deberán gravar manifestaciones económicas reales y no ficticias, lo que exige no solo elegir hechos imposibles que consideren esos índices de riqueza reales, sino también adoptar sistemas de liquidación y recaudación que correspondan a esa capacidad.

Por ello, se puede afirmar que el hecho imponible concreta la capacidad contributiva en abstracto (absoluta), y la base gravable la individualiza y cuantifica a cada caso concreto (relativa). Así, en un primer momento el legislador acude a los índices generales de riqueza para determinar qué hecho, actos, situación o calidad habrá de considerar indicativa de capacidad contributiva absoluta y, por ende, someterla a imposición, para lo cual habrá de definir el hecho imponible del tributo de que se trata; lo cual realizará sin considerar las cualidades de los posibles sujetos pasivos. Posteriormente, en una segunda etapa, el legislador habrá de establecer, considerando las circunstancias de los contribuyentes, los criterios y elementos que se tomarán en cuenta para determinar los elementos cuantitativos: la base gravable y tasa.

En mérito de todo lo anterior, para determinar la aptitud económica que cada sujeto tiene para contribuir al gasto público se debe tomar en consideración no solo aquella potencialidad que evidenció al realizar el hecho imponible, sino necesariamente también, a efecto de respetar la capacidad contributiva (relativa), valorar los factores personales –para lo cual se pueden establecer mecanismos abstractos en la ley- con el propósito de sopesar en cada caso concreto con qué intensidad se realiza el hecho imponible y, por consiguiente, cual es la cuantía de la obligación tributaria, porque únicamente de esa forma se podrá apreciar correctamente la verdadera capacidad contributiva en cada tributo.

Lo antes dicho refleja la relación estrecha e indisoluble que debe existir entre el hecho imponible y base gravable, elementos que no se pueden separar, aunque estén regulados en preceptos diversos, porque la existencia de ésta es consecuencia lógica de la de aquél, en la medida que la función de la base es la medición y cuantificación del presupuesto de hecho, de acuerdo con la capacidad contributiva del sujeto pasivo.

Por tanto, el principio de proporcionalidad obliga al legislador a graduar el impuesto de forma tal que la contribución de los gobernados al gasto público se realice en función de la mayor o menor capacidad económica manifestada por ellos al llevar a cabo el hecho imponible, por lo que los elementos de cuantificación de la obligación tributaria deben hacer referencia a él, lo cual significa que la base gravable mantenga una relación directa con el hecho imponible del tributo, para que de esa forma se atienda a la real capacidad del sujeto pasivo.

Al respecto, es aplicable, al criterio sustentado por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la Jurisprudencia P./J. 109/99, publicada en la página 22, tomo X, noviembre de 1999 del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, cuyo texto es:

CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS

PÚBLICOS. Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior significa que para que gravamen sea proporcional se requieren que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado, refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos. Ahora bien, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos deben tener una naturaleza económica en forma de una situación o de un motivo de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esta riqueza, debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto.

En síntesis, se pueden establecer las siguientes premisas generales:

I. La capacidad contributiva es la potencialidad económica o aptitud efectiva que tiene un sujeto para contribuir al gasto público.

II. Esa capacidad se debe valorar en dos momentos diferentes; el primero, cuando se elige cual será el hecho imponible de cada tributo (capacidad contributiva absoluta); y, el segundo, al momento de precisar los elementos que configuran la base gravable y la tasa (capacidad contributiva relativa).

III. Se respetará la capacidad contributiva absoluta de cada sujeto pasivo en la medida en que los presupuestos contenidos en el hecho imponible evidencien un índice general de riqueza susceptible de gravarse.

IV. Se atenderá a la capacidad contributiva relativa en la medida en que la base gravable permita reflejar en qué intensidad cada sujeto pasivo ha realizado el hecho imponible.

V. Para medir la intensidad con que el hecho generador actualizó el hecho imponible, el legislador está obligado a prever los mecanismos que permitan esa valoración, generalmente se trata de

aminoraciones a cantidades brutas a fin de que exista congruencia entre la capacidad contributiva relativa y la cuota tributaria.

Al respecto es aplicable, en lo conducente, el criterio sustentado por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la Jurisprudencia P./J. 10/2003 publicada en la página 144, Tomo XVII, mayo de 2003 del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, cuyo texto es:

PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA, DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES. El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal establece el principio de proporcionalidad de los tributos. Éste radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. Para que un gravamen sea proporcional debe existir congruencia entre el mismo y la capacidad contributiva de los causantes; entendida ésta como la potencialidad real de contribuir al gasto público que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto en el tributo de que se trate, tomando en consideración que todos los supuestos de las contribuciones tienen una naturaleza económica en la forma de una situación o de un movimiento de riqueza y las consecuencias tributarias son medidas en función de esa riqueza. La capacidad contributiva se vincula con la persona que tiene que soportar la carga del tributo, o sea, aquella que finalmente, según las diversas características de cada contribución, ve disminuido su patrimonio al pagar una cantidad específica por concepto de esos gravámenes, sea en su calidad de sujeto pasivo o como destinatario de los mismos. De ahí que, para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, en la medida en que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción.

Asimismo, es aplicable - en la parte en que establece que el legislador debe respetar, al definir tanto el objeto, (hecho imponible) como la base gravable, la capacidad contributiva de los sujetos pasivos -, el criterio sustentado por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la Tesis XCVIII/2007, cuyo texto es:

DERECHO AL MÍNIMO VITAL. CONSTITUYE UN LÍMITE FRENTE AL LEGISLADOR EN LA IMPOSICIÓN DEL TRIBUTO.
En el marco que corresponde a la materia fiscal, el derecho al mínimo vital constituye una garantía fundada en la dignidad humana y como presupuesto del Estado democrático, de tal manera que los principios especiales que rigen el sistema tributario han de ser interpretados a la luz de los principios fundamentales que informan toda la Constitución. A partir de lo anterior, la capacidad contributiva - concepto capital para juzgar en relación con la proporcionalidad del gravamen, al menos en lo que hace a impuestos directos - ha de apreciarse teniendo en cuenta el contexto real, por lo cual debe precisarse que, si bien el deber de tributar es general, el derecho al mínimo vital exige analizar si la persona que no disponga de los recursos materiales necesarios para subsistir digna y autónomamente puede ser sujeto de ciertas cargas fiscales que ineludible y manifiestamente agraven su situación de penuria, cuando ello puede coexistir con la insuficiencia de una red de protección social efectiva y accesible a los más necesitados. Así, se considera que los causantes deben concurrir al levantamiento de las cargas públicas con arreglo a su capacidad contributiva, en la medida en la que ésta exceda un umbral mínimo que únicamente así podrá considerarse idónea para realizar en el campo económico y social las exigencias colectivas recogidas en la Constitución. El respeto al contenido esencial de este derecho exige que no se pueda equiparar automáticamente la capacidad que deriva de la obtención de cualquier recurso con la capacidad de contribuir al gasto público, todo ello respecto de las personas que puedan carecer de lo básico para subsistir en condiciones dignas; la acepción negativa del derecho al mínimo vital se erige como un límite que el Estado no puede traspasar en materia de disposición de los recursos materiales necesarios para llevar una vida digna. Esta limitante se ha expresado tradicionalmente en la prohibición de los impuestos confiscatorios, pero también es especialmente relevante para el caso el derecho al mínimo vital, en particular el de las personas que apenas cuentan con lo indispensable para sobrevivir. Lo dicho no implica intromisión

alguna en la esfera legislativa dentro de la cual se inscribe la configuración del sistema tributario, dado que la misma, por una parte, no es ilimitada - siendo que corresponde a este Alto Tribunal la verificación del apego a las exigencias constitucionales- y por el otro, no es pretensión de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que legalmente se defina con toda certeza ese mínimo de subsistencia que serviría de punto de partida en la imposición, sino que se reconozca un patrimonio protegido a efectos de atender las exigencias humanas más elementales, lo cual implica excluir las cantidades o conceptos que razonablemente no puedan integrarse a la mecánica del impuesto -ya sea a nivel del objeto o que no puedan conformar su base imponible- toda vez que dichos montos o conceptos se encuentran vinculados a la satisfacción de las necesidades básicas del titular.

Por tanto, si el hecho imponible no evidencia capacidad contributiva absoluta porque alguno de sus elementos no se sitúa sobre índices generales de capacidad contributiva, o bien, la definición de la base gravable (normativa) no permite valorar correctamente en el caso concreto la capacidad contributiva relativa de cada sujeto, porque impide medir la intensidad o forma de la realización de ese hecho, el tributo en cuestión indefectiblemente viola el principio de proporcionalidad consagrado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

III.- El principio de equidad

Por otra parte, como ya se mencionó, el referido precepto constitucional también establece que es obligación de los mexicanos, contribuir al gasto público de manera equitativa, es decir que todos deben recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho.

Al respecto, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que el principio de equidad tributaria radica en que la ley trate igual a los sujetos que se encuentran en la misma situación jurídica y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en situaciones diversas.

Así, el principio de equidad obliga a que no exista distinción entre situaciones tributarias que puedan considerarse iguales, sin una justificación objetiva y razonable, por lo que su finalidad consiste en evitar que existan normas que destinadas a proyectarse sobre situaciones de igualdad de hecho, produzcan desigualdad como efecto de su aplicación, al generar un trato distinto en situaciones análogas o al propiciar efectos iguales sobre sujetos que se ubican en situaciones dispares.

Además, para cumplir con el citado principio, el legislador no sólo está facultado, sino que tiene la obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, es decir, que se sustenten en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, a razones de política fiscal o incluso extrafiscales.

Dan sustento a lo anterior, las Jurisprudencias 41/97 y 197, del Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada la primera en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo V, junio de mil novecientos noventa y siete, página cuarenta y tres y la segunda, en el Apéndice 2000, Tomo I, Constitucional, Jurisprudencia SCJN, página doscientos treinta y nueve, que respectivamente señalan:

EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS. El principio de equidad tributaria no implica la necesidad de que los sujetos se encuentren, en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad, sino que, sin perjuicio del deber de los Poderes públicos de procurar la igualdad real, dicho principio se refiere a la igualdad jurídica, es decir, al derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho porque la igualdad a que se refiere el artículo 31, fracción IV, constitucional, lo es ante la ley y ante la aplicación de la ley. De lo anterior derivan los siguientes elementos objetivos, que permiten delimitar al principio de equidad tributaria: a) no toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos

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

EQUIDAD TRIBUTARIA. IMPLICA QUE LAS NORMAS NO DEN UN TRATO DIVERSO A SITUACIONES ANÁLOGAS O UNO IGUAL A PERSONAS QUE ESTÁN EN SITUACIONES DISPARES. El texto constitucional establece que todos los hombres son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social; en relación con la materia tributaria, consigna expresamente el principio de equidad para que, con carácter general, los poderes públicos tengan en cuenta que los particulares que se encuentren en la misma situación deben ser tratados igualmente, sin privilegio ni favor. Conforme a estas bases, el principio de equidad se configura como uno de los valores superiores del ordenamiento jurídico, lo que significa que ha de servir de criterio básico de la producción normativa y de su posterior interpretación y aplicación. La conservación de este principio, sin embargo, no supone que todos los hombres sean iguales con un patrimonio y necesidades semejantes, ya que la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos acepta y protege a la propiedad privada, la libertad económica, el derecho a la herencia y otros derechos patrimoniales, de donde se reconoce implícitamente la existencia de desigualdades materiales y económica. El valor superior que persigue este principio consiste, entonces, en evitar que existan normas que, llamadas a proyectarse sobre situaciones de igualdad de hecho, produzcan como efecto de su aplicación la ruptura de esa igualdad al generar un trato discriminatorio entre situaciones análogas, o bien, propiciar efectos semejantes sobre personas que se encuentran en situaciones dispares, lo que se traduce en desigualdad jurídica.

En ese orden de ideas, los criterios generales que deben sopesarse para determinar si una norma produce un trato inequitativo, acorde con el criterio sostenido por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, son:

I. Que exista una diferencia de trato entre individuos o grupos que se encuentren en una situación comparable (no necesariamente idéntica, sino solamente análoga);

II. Que, de existir esa situación comparable, la distinción legislativa obedezca a una finalidad legítima (objetiva y constitucionalmente válida);

III. Que, de reunirse ambos requisitos, la distinción constituya un medio apto y adecuado para conducir al fin u objetivo que el legislador quiere alcanzar, es decir, que exista una relación enlazada entre la medida clasificatoria y el fin pretendido; y,

IV. Que, de cumplirse esas tres condiciones, la distinción sea necesaria para lograr el objetivo perseguido por el legislador, lo que se cumple ante la inexistencia de medidas alternativas menos gravosas a esos efectos, de tal forma que la configuración legal de la norma no debe dar lugar a una afectación desproporcionada o desmedida de los bienes y derechos constitucionalmente protegidos.

Como se puede apreciar los criterios expuestos no son otra cosa que los pasos o etapas del juicio de ponderación.

En la inteligencia de que el incumplimiento de cualquiera de tales condiciones será suficiente para estimar que existe una violación a dicha garantía constitucional, haciendo innecesario el estudio de las demás.

Es aplicable, la tesis de jurisprudencia 2ª./J. 31/2007, visible en la página 334 del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XXV, marzo de 2007, la cual analiza la naturaleza jurídica de los principios de proporcionalidad y equidad estableciendo las condiciones elementales para el análisis de futuros asuntos,¹⁰ y es del tenor literal siguiente:

¹⁰ Sobre el tema ver: Góngora Pimentel, G. *La Lucha por el Amparo Fiscal*. Editorial Porrúa, México, 2007. p. 253.

EQUIDAD TRIBUTARIA. CRITERIOS PARA DETERMINAR SI EL LEGISLADOR RESPETA DICHO PRINCIPIO CONSTITUCIONAL. Los criterios generales para determinar si el legislador respeta el principio de equidad tributaria previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consisten en que: 1) exista una diferencia de trato entre individuos o grupos que se encuentren en una situación comparable (no necesariamente idéntica, sino solamente análoga); 2) de existir esa situación comparable, la precisión legislativa obedezca a una finalidad legítima (objetiva y constitucionalmente válida); 3) de reunirse ambos requisitos, la distinción constituya un medio apto y adecuado para conducir al fin u objetivo que el legislador quiere alcanzar, es decir, que exista una relación de instrumentalidad entre la medida clasificatoria y el fin pretendido; y, 4) de actualizarse esas tres condiciones, se requiere, además, que la configuración legal de la norma no dé lugar a una afectación desproporcionada o desmedida de los bienes y derechos constitucionalmente protegidos. Por ende, el examen de constitucionalidad de una ley bajo el principio de equidad tributaria precisa de la valoración de determinadas condiciones, de manera escalonada generando que el incumplimiento de cualquiera de éstas sea suficiente para estimar que existe una violación al indicado principio constitucional, haciendo innecesario el estudio de las demás.

Así las cosas, hemos visto como la equidad tiene que ver con la igualdad en la ley y con la igualdad en la aplicación de la ley. La igualdad ante o en la ley supone ante todo el reconocimiento constitucional de la igualdad jurídica como límite al legislador. Sin embargo, esta afirmación, hoy comúnmente aceptada en el constitucionalismo contemporáneo, contrasta con el constitucionalismo liberal decimonónico, que identificaba (y, por tanto, reducía) la igualdad jurídica con la generalidad de la ley. Ha puesto de relieve Jiménez Campo, la igualdad « ... implicaba (...) la abolición del privilegio y, con ello, el establecimiento de una igual eficacia de la ley para todos (...) en un sistema (...) en que se desconocía el control de constitucionalidad de la ley, la garantía de que no ya la fuerza, sino el contenido mismo de las normas se atuviese al principio de igualdad quedaba afirmada por el valor de ley hasta casi confundirse con él: la proyección de la igualdad sobre los

llamados a aplicar las normas era asunto del principio de legalidad y el respeto por el legislador mismo a las exigencias de la igualdad quedaría asegurado (...) tanto por la racionalidad inmanente a este tipo de fuente - evidenciada en su abstracción y generalidad - como por la relativamente débil necesidad de introducir diferenciaciones normativas en un sistema jurídico que se pretendía ausente del ámbito autónomo del mercado».¹¹

IV.- La extrafiscalidad

Una vez asentadas las premisas normativas, es decir, en qué consisten los principios de proporcionalidad y equidad tributaria, lo siguiente es decir: todo tributo contiene seis elementos esenciales: sujeto activo, sujeto pasivo, hecho imponible, base gravable, tasa o tarifa y época de pago. Entre ellos, se diferencian aquellos que conforman la parte cualitativa del impuesto, es decir, que conforman la relación jurídica tributaria (sujeto activo, sujeto pasivo, hecho imponible) y los que determinan su cuantificación y pago de la obligación que deriva de esa relación (base gravable y tasa o tarifa).

Se llega a la anterior conclusión en atención a las consideraciones siguientes:

Generalmente se ha reconocido la existencia de tres tipos de impuestos, a saber: a) recaudatorios, que tiene como objeto y fin recaudar ingresos a favor del Estado; b) recaudatorios con efectos extrafiscales, que si bien su fin principal es recaudar, también en forma conjunta buscan otro tipo de objetivos que son calificados por el Estado como benéficos; y c) los extrafiscales, que su propósito no es recaudar, sino desactivar la realización de determinadas conductas.

Así, se entiende como extrafiscalidad la forma de ser del tributo que no persigue estrictamente fines fiscales. En términos generales, la extrafiscalidad denota un sentido diferente de lo que tradicionalmente se ha entendido por finalidad fiscal del tributo, esto es, la función recaudatoria de la contribución, ya que el término «extrafiscal» se refiere a funciones de ordenación, alteración o

¹¹ Jiménez Campo, J. *La igualdad jurídica como límite frente al legislador*, Revista Española de Derecho Constitucional, núm. 9/1983, p. 75.

dirección que inciden sobre los aspectos de índole económico, social, cultural y político.

La teoría general de las contribuciones justifica el nacimiento de ese concepto a que en los últimos años los impuestos se han usado como instrumentos para que el Estado lleve a cabo funciones diferentes a las financieras. Así se introdujo en la estructura jurídica de los gravámenes puramente recaudatorios, normas que poseen una finalidad que nada tiene que ver con la función recaudatoria, sino que pretenden conseguir objetivos constitucionales diferentes; lo que es más, en algunas legislaciones, sobre todo europeas, se ha admitido la creación de impuestos cuyos fines no son recaudatorios, sino de orden extrafiscal.

Por otra parte, la suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido criterio en cuanto a que los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos, sirven como un instrumento eficaz de la política financiera, económica y social que el Estado tenga interés en impulsar, lo que evidencia su finalidad extrafiscal.

También señaló que los fines extrafiscales deben cumplir los objetivos constitucionales, usando como fundamento, entre otras, las prescripciones de los artículos 4º, 25 y 28 de la constitución federal, que requieren la intervención del Estado en la política económica y en la realización de ciertos objetivos, como la satisfacción de necesidades públicas, la atención a determinados sectores sociales o el impulso del desarrollo económico.

De igual manera, ha puntualizado que al legislador le corresponde ineludiblemente establecer expresamente en la exposición de motivos, dictámenes o en la ley, la existencia de los fines extrafiscales que persiguen las contribuciones con su imposición. En congruencia con tal prevención se ha establecido que un fin extrafiscal no puede convertirse en un elemento aislado que justifique la violación a los principios de legalidad, proporcionalidad, equidad y destino al gasto público consagrados por el artículo 31, fracción IV, de la Ley Fundamental.

Los asertos que anteceden se apoyan en la tesis 96 del Tomo I, Parte SCJN del Apéndice de 1995 al Semanario Judicial de la Federación, visible en la página 107, que establece:

CONTRIBUCIONES. FINES EXTRAFISCALES. Además del propósito recaudatorio que para sufragar el gasto público de la Federación, Estados y Municipios tienen las contribuciones, éstas pueden servir accesoriamente como instrumentos eficaces de la política financiera, económica y social que el Estado tenga interés en impulsar, orientando, encauzando, alentando o desalentando ciertas actividades o usos sociales, según sean considerados útiles o no, para el desarrollo armónico del país, mientras no se violen los principios constitucionales rectores de los tributos.

También en la tesis P. CIV/99, del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en la página 15, Tomo X, diciembre de 1999, Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, del tenor siguiente:

CONTRIBUCIONES. LOS FINES EXTRAFISCALES NO PUEDEN JUSTIFICAR LA VIOLACIÓN AL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. La existencia de un fin extrafiscal, entendido éste como un objetivo distinto al recaudatorio que se pretende alcanzar con el establecimiento de una determinada contribución no puede convertirse en un elemento aislado que justifique la violación a los principios de legalidad, proporcionalidad, equidad y destino al gasto público consagrados por el artículo 31, fracción IV, de la Ley Fundamental. Los fines extrafiscales son exclusivamente otros elementos que debe analizar el órgano de control para determinar la constitucionalidad o no de un determinado precepto.

Así como en el criterio sustentado por la Primera Sala del Alto Tribunal de la República, en la jurisprudencia 1ª./J. 46/2005, visible en la página 157, Tomo XXI, mayo de 2005, Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su gaceta, que informa:

FINES EXTRAFISCALES. CORRESPONDE AL ÓRGANO LEGISLATIVO JUSTIFICARLOS EXPRESAMENTE EN EL PROCESO DE CREACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES. Una nueva reflexión sobre el tema de los fines extrafiscales conduce

a la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación a considerar que si bien es cierto que el propósito fundamental de las contribuciones es el recaudatorio para sufragar el gasto público de la Federación, Estados y Municipios, también lo es que puede agregarse otro de similar naturaleza, relativo a que aquéllas pueden servir como instrumentos eficaces de política financiera, económica y social que el Estado tenga interés en impulsar (fines extrafiscales), por lo que ineludiblemente será el órgano legislativo el que justifique expresamente, en la exposición de motivos o en los dictámenes o en la misma ley, los mencionados fines extrafiscales que persiguen las contribuciones con su imposición. En efecto, el Estado al establecer las contribuciones respectivas, a fin de lograr una mejor captación de los recursos para la satisfacción de sus fines fiscales, puede prever una serie de mecanismos que responden a fines extrafiscales, pero tendrá que ser el legislador quien en este supuesto refleje su voluntad en el proceso de creación de la contribución, en virtud de que un problema de constitucionalidad de leyes debe atenderse sustancialmente a las justificaciones expresadas por los órganos encargados de crear la ley y no a las posibles ideas que haya tenido o a las posibles finalidades u objetivos que se haya propuesto alcanzar. Lo anterior adquiere relevancia si se toma en cuenta que al corresponder al legislador señalar expresamente los fines extrafiscales de la contribución, el órgano de control contará con otros elementos cuyo análisis le permitirá llegar a la convicción y determinar la constitucionalidad o inconstitucionalidad del precepto o preceptos reclamados. Independientemente de lo anterior, podrán existir casos excepcionales en que el órgano de control advierta que la contribución está encaminada a proteger o ayudar a clases marginales, en cuyo caso el fin extrafiscal es evidente, es decir, se trata de un fin especial de auxilio y, por tanto, no será necesario que en la iniciativa, en los indicadores o en la propia ley el legislador exponga o revele los fines extrafiscales, al resultar un hecho notorio la finalidad que persigue la contribución respectiva.

V.- El principio de legalidad

El Derecho financiero estudia el aspecto jurídico de la actividad financiera del Estado y en sentido amplio comprende, entre otras cosas, la elaboración normativa de las contribuciones.

La Ley como fuente del Derecho siempre ha tenido una trascendencia decisiva en la configuración de las instituciones tributarias. La legalidad tributaria es un mandato dirigido al poder ejecutivo, legislativo y judicial de actuar conforme a la ley. Son 326 veces el llamado que hace la Constitución Federal a la Ley,¹² y es que el Derecho Constitucional del ciudadano a ser gravado con arreglo a la ley y de acuerdo con su capacidad económica, o lo que es igual, el derecho a no soportar detracciones patrimoniales que resulten impuestas o exigidas conforme al orden constitucional es un derecho fundamental.¹³

El Estado tiene el derecho para constituirse propietario de las aportaciones que hacen los particulares, no en forma voluntaria sino en forma obligatoria, derivado del imperativo legal de la Constitución y hecha efectiva por medio del cobro coactivo que realiza. Así se materializa el principio de legalidad, o dicho de otra forma, el Estado tiene derecho a las contribuciones con arreglo a la ley y de conformidad con la misma.

Lo anterior pone de manifiesto lo trascendente de contribuir conforme a la ley, pues, de conformidad con Fonrouge, es la principal fuente de la Actividad Financiera del Estado.¹⁴

El principio de legalidad es un principio de seguridad jurídica, es la acta de nacimiento del Derecho Tributario, como lo dijo Jarach.

La legalidad exige que en todo acto de autoridad se señalen con exactitud y precisión el o los dispositivos que facultan a quien lo emita y definan el carácter con que éste actúa, por ello es obligación de todos los mexicanos contribuir para los gastos públicos, de la

¹² Son diversas formas que utiliza la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, para llamar a la ley, por ejemplo: «de acuerdo a la ley»; «lo que la ley señale»; «la ley establecerá»; «lo que disponga la ley»; «que ordene la ley»; «la ley determinará»; «que fije la ley»; «por la ley», entre otras.

¹³ Cfr. Casado Ollero, G. *La protección de los derechos de los contribuyentes y el deber de contribuir*. AA.VV. Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa a los LXV Años de la Ley de Justicia Fiscal. Tomo I. Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, agosto, 2001, p. 230.

¹⁴ «Sin ley no habría actividad financiera...» Fonrouge, G. *Derecho Financiero*. Tercera Edición, Depalma, Argentina, 1986, p. 58.

manera que lo dispongan las leyes, lo cual incluye cumplir con las disposiciones de carácter fiscal establecidas en la ley, a fin de que la autoridad pueda comprobar que el pago del tributo se realizó correctamente.¹⁵

La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la jurisprudencia número 2ª./J.170/2004, visible en el Semanario Judicial de la Federación, tomo XX, Novena Época, diciembre de 2004, entiende por legalidad:

RENTA. EL ARTÍCULO 48, PRIMER PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE EN 2002, AL UTILIZAR LA EXPRESIÓN "ENTRE OTRAS" PARA EJEMPLIFICAR LO QUE DEBE ENTENDERSE POR DEUDAS, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA. La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido el criterio de que el acatamiento al principio de legalidad tributaria previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, exige que se establezcan en un acto material y formalmente legislativo todos los elementos que sirven de base para realizar el cálculo de una contribución, fijándolos con precisión, para evitar el comportamiento arbitrario de las autoridades que participen en su recaudación y generar al gobernado certidumbre sobre qué hecho se encuentra gravado, cómo se calculará la base del tributo, qué tasa o tarifa debe aplicarse, cómo, cuándo y dónde se realizará el entero respectivo y, en fin, todo aquello que le permita conocer qué cargas tributarias le corresponden en virtud de la situación jurídica en que se encuentra o pretenda ubicarse. Ahora bien, el artículo 48, primer párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del 1o. de enero de 2002, que señala que para los efectos del artículo 46 de dicha ley "se considerará deuda, cualquier obligación en numerario pendiente de cumplimiento, entre otras: las derivadas de contratos de arrendamiento financiero, de operaciones financieras derivadas a que se refiere la fracción IX del artículo 22 de la misma, las aportaciones para futuros aumentos de capital y las contribuciones causadas desde el último día del periodo al que correspondan y hasta el día en el que deban pagarse", no transgrede

¹⁵ Algunos autores han hablado del «principio de certidumbre», conforme al cual todo impuesto debe poseer fijeza en sus elementos para evitar actos arbitrarios por parte de la administración, que no es otra cosa que contribuir conforme a la ley y de acuerdo a ley. Vid. Margain Manatou, E. *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*. Universidad Autónoma de San Luis Potosí, octava edición, México, 1985, p. 44.

el citado principio constitucional al utilizar la expresión "entre otras" para ejemplificar lo que debe entenderse por deudas, toda vez que establece en forma general su definición legal al disponer que "se considerará deuda, cualquier obligación en numerario pendiente de cumplimiento", y la enumeración que hace de diversos supuestos es meramente ilustrativa, ya que en el mencionado artículo 48, primer párrafo, se indica un listado de conceptos, haciendo una remisión implícita que el legislador otorga al uso que jurídicamente se da al concepto de deudas; de manera que cualquier contribuyente puede saber en forma clara qué debe entenderse por deudas en los términos de la propia ley, y además está en posibilidad de conocer algunas que puedan considerarse como tales, sin que el legislador esté obligado a definir o establecer todos los presupuestos que eventualmente puedan ajustarse al concepto de deuda, pues las palabras que eligió para definir esta noción general tienen en la misma ley un uso que revela que son de clara comprensión.

Amparo en revisión 38/2004. Diamond Hotels Nuevo Vallarta, S.A. de C.V. 2 de abril de 2004. Cinco votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: César de Jesús Molina Suárez.

Amparo en revisión 274/2004. Productos Industrializados del Noroeste, S.A. de C.V. y otra. 14 de mayo de 2004. Cinco votos. Ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Secretario: Gustavo Eduardo López Espinoza.

Amparo en revisión 648/2004. Promociones Turísticas Azteca, S.A. de C.V. y otras. 13 de agosto de 2004. Cinco votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretaria: Blanca Lobo Domínguez.

Amparo en revisión 874/2004. Supermercados Internacionales HEB, S.A. de C.V. y otras. 18 de agosto de 2004. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Genaro David Góngora Pimentel. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel; en su ausencia hizo suyo el asunto Juan Díaz Romero. Secretario: Javier Arnaud Viñas.

Amparo en revisión 965/2004. Hotel Punta Sábalo, S.A. de C.V. 18 de agosto de 2004. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Genaro David Góngora Pimentel. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Marco Antonio Cepeda Anaya.¹⁶

La legalidad tributaria no puede ser satisfecha cuando el legislador no define los elementos esenciales del tributo, ello equivaldría a alterar la integridad de la Constitución y el orden

¹⁶ Tesis de jurisprudencia 170/2004. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del doce de noviembre de dos mil cuatro.

establecido por ella, siendo el juicio de amparo el medio jurídico para devolverle esa integridad junto con la restitución de la garantía individual al titular del Derecho público subjetivo.

Por otra parte, no omitimos decir que la Ley Federal de Derechos de Contribuyente,¹⁷ como expresión material de este principio de legalidad, es un buen comienzo para que los derechos públicos subjetivos se apliquen y respeten para los titulares de la obligación tributaria, sin embargo no es suficiente y habrá que mejorarla.¹⁸

VI.- El principio de generalidad

La ley es una disposición que obliga a todos, porque trata de un interés común, por ello es general. Nuestro artículo 31, fracción IV, constitución no es la excepción.

El principio de generalidad obliga a todos los poderes, ejecutivo, legislativo y judicial, de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos efectuando una aplicación correcta de las normas tributarias¹⁹ y obliga, igualmente, a los extranjeros.²⁰

¹⁷ El artículo primero transitorio de la ley, entró en vigor un mes después de su publicación en el Diario Oficial de la Federación, la cual fue el 23 de junio del 2005 y que por ciento a la fecha todavía no se ha integrado el órgano administrativo llamado Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

¹⁸ Sobre el tema consultar Rós Granados, G. *Potestades de la administración tributaria y los derechos del contribuyente*. AA.VV. Temas Selectos de Derecho Tributario. Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 2007.

¹⁹ El principio de generalidad o de Universalidad como antes se conocía, no se remonta más allá del año 1789, época de la Revolución Francesa. En un principio combate las arbitrariedades que existían entre los individuos, lo que menos tenían pagan menos y a veces nada. El pago del impuesto era una manera de reafirmar la victoria de los pueblos sobre los vencidos y al paso del tiempo de convirtió en una contribución. Ya en la época de la Constituciones sociales se estableció como principio de generalidad. Cfr. Yebrá Matul-Ortega, P. *La Justicia Fiscal y el Impuesto sobre la renta*. Secretariado de Publicaciones de la Universidad de Santiago de Compostela. España, 1973, p. 51; Martín Queralt, J; Lozano Serrano, C. ; Casado Ollero, G; y Tejerizo López, M. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Sexta edición, editorial Tecnos, España, 1995, p. 124.

²⁰ El artículo 1, párrafo primero, del Código Fiscal de la Federación reza: «Las personas físicas y morales, están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las le-

El principio de generalidad en el campo de la tributación, como en el orden jurídico general, es el fundamento de los principios generales del Derecho. El está consagrado en todos los sistemas constituciones, ya sea de modo directo o indirecto. Es el fundamento de los demás principios propios de la tributación, como la proporcionalidad, equidad, capacidad económica, entre otros y es el medio por el cual el Derecho logra uno de sus fines como la justicia.

La generalidad está en función de la legitimidad del orden jurídico tributario, aspecto novedoso en la preceptiva constitucional contemporánea.

Este principio se ha definido por diversos tratadistas,²¹ sin embargo la definición de Neumark parece la más completa:

El principio de generalidad de la imposición exige que, por una parte, se someta a gravamen fiscal a todas las personas (físicas y jurídicas) en tanto tengan capacidad de pago y queden tipificadas por una de las razones legales que dan nacimiento a la obligación tributaria, sin que se tengan en cuenta para ello criterios extraeconómicos, tales como nacionalidad (jurídica), estado civil, clase social, religión, etc.- y que, por otra parte, en el marco de un impuesto particular, no se admitan otras excepciones a la obligación tributaria subjetiva y objetiva que las que parezcan inexcusables por razones de política económica, social, cultura y sanitaria o por imperativos técnico-tributarios.²²

yes fiscales respectivas. Las disposiciones de este Código se aplicarán en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de los que México sea parte. Sólo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico».

²¹ Vid. Por todas: Sainz de Bujanda lo define: « ... significa que todos los ciudadanos han de concurrir al levantamiento de las cargas públicas... » *Lecciones de Derecho Financiero*, ob. cit. p. 104; Rodríguez Bereijo, establece que la generalidad del impuesto es la primera condición para realizar la igualdad de la imposición, todos vez que solo un sistema podrá ser justo y equitativo si todos contribuyente de acuerdo a su capacidad de pago. *El Sistema Tributario en la Constitución (Los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional)* Revista Española de Derecho Constitucional, número 36, 1992, pp. 40-41; Fonrouge, habla de una derivación del principio de igualdad, que implica que se abarque de forma integral con el cobro de los impuestos a las personas o bienes previstos en la ley. *Derecho Financiero*. Volumen I, Desalma, tercera edición, Buenos Aires, 1986, p. 306.

²² Neumark, F. *Principios de Imposición*. Obras Básicas de Hacienda Pública. Instituto de Estudios Fiscales, segunda edición, Madrid, 1994, p. 27.

Lo anterior se sintetiza: a) todos tenemos la obligación de cubrir el importe de los gravámenes fiscales; b) el gravamen queda sujeto a la capacidad económica; c) toda obligación tributaria debe estar regulada por ley; d) la generalidad no admite excepciones de sujetos y de pago, y e) sólo razones señaladas podrán eximir su cumplimiento.

VII.- Principio de destino del gasto público

Para ubicar el principio de destino del gasto público, es necesario diferenciar el tratamiento técnico que da sustento al Derecho Financiero y Tributario, como al Derecho Presupuestario,²³ dado que el destino del gasto público y, en general, el concepto gasto público, es una noción de estricto contenido jurídico, cuyo tratamiento y estudio parte de la constitucionalidad que lo vertebra.

La naturaleza jurídica del principio de destino del gasto público, se repite, es de naturaleza jurídica constitucional, porque la norma constitucional es la estructura fundamental del Estado; así como la asignación de competencias a los órganos legislativos, administrativos y jurisdiccionales, además de la enumeración de las garantías y libertades públicas;²⁴ si bien la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos puede leerse como un texto positivo, su naturaleza intrínseca es política.

En consecuencia, el elemento político es un elemento que podrá ser de relevancia paralela a los principios que deben regir al gasto público, pero para el fin que interesa sólo se formula el enunciado en su término más amplio.

²³ « ... entendido como ordenación jurídica de la actividad financiera del Estado y demás entes públicos dirigida a la obtención de los ingresos y a la erogación de los gastos necesarios para atender al funcionamiento de los servicios públicos y a la satisfacción de las demás necesidades colectivas... » Rodríguez Bereijo, citado por Martínez Lago, M. *Manual de Derecho Presupuestario*. Colex, España, 1992, p. 29.

²⁴ Sainz de Bujanda, F. *Sistema de Derecho Financiero I Introducción*, volumen segundo. Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, 1985, pp. 402, 403 y ss.

El Derecho del gasto público es el conjunto de principios y de normas de naturaleza jurídica que disciplinan la gestión y erogación de los fondos públicos por parte de las diferentes Haciendas;²⁵ es la sistematización para crear y/o acrecentar la hacienda pública, es decir el método relativo para la obtención o acrecentamiento de esa riqueza o hacienda pública.

Principio de ordenación del gasto público.- Este principio deriva de la naturaleza jurídica constitucional de las normas que lo regulan, ya que se refiere a reglas totalmente diferenciadas de las reglas económicas o contables. El gasto público y su sistema jurídico parten y se sustentan en un orden constitucional del cual toman los principios que lo rigen, por ello, el primer principio se refiere a la consideración estricta de los preceptos constitucionales aplicables, como la igualdad, proporcionalidad y equidad que disponen los artículos 1° y 31, fracción IV de nuestra Constitución.

Con esta premisa y siguiendo a Sainz de Bujanda, el Derecho Tributario elabora conceptos propios y por ello goza de autonomía dogmática, a efectos de proyectar sus normas sobre la actividad financiera del Estado.

No puede dejar de reiterarse que las normas que regulan el ciclo ingreso-gasto, considerando el fin que persiguen tienen elementos que se sujetan a los principios constitucionales que se obedecen para disciplinar y tutelar su regulación.

En cuanto a las normas o legislación sobre presupuesto y contabilidad, por tener un carácter técnico, tendrán un tratamiento específico en leyes secundarias, que podrán abordarlas conforme a los sistemas que los legisladores y especialistas doctrinarios juzguen oportunas; por ello debe quedar expresado que el Derecho del gasto público, tiene un carácter eminentemente jurídico, y que las reglas jurídicas sobre presupuesto y contabilidad pública son, en esencia de orden técnico. El derecho presupuestario y la contabilidad pública

²⁵ Cfr. Miranda Pérez, A. *Nociones de Derecho Constitucional Presupuestario*. AA.VV. *Derecho Presupuestario (Temas Selectos)* Editorial Porrúa, México, 2006, p. 106.

no podrían ser encuadrados ni en el Derecho político, ni en el administrativo.²⁶

Principio sobre el destino del gasto público.- Tiene su fuente, igualmente, en las normas constitucionales y el sistema político democrático que contiene, instituido para el beneficio de todos los mexicanos; en primer término, la garantía de igualdad que garantiza un trato igual para la paridad de circunstancias; esta garantía está en estrecha relación con los principios del artículo 31, fracción IV, que dispone la proporcionalidad y equidad tributarias, ya que una fuente para sustentar el gasto público, es desde luego un sistema tributario sujeto a esos principios, que determinen y distribuyan las cargas fiscales en igualdad de circunstancias.

Otros elementos constitucionales se refieren a las actividades económicas del Estado, mediante las cuales, planea, conduce, coordina y orienta esas actividades, con una base subyacente que es la obtención de riqueza, así como su destino ya como gasto público, dado que esa actividad económica tiene como fin primordial hacer viable sus políticas económicas y financieras. En este rubro de naturaleza económica están las disposiciones constitucionales contenidas en los artículos 25 que establece la rectoría del desarrollo nacional a favor del Estado con un pormenorizado listado de actividades y acciones para esos fines; en el artículo 26 se fundamenta el sistema de planeación para el desarrollo nacional; este dispositivo se conjunta con el contenido del artículo 25 citado.

El artículo 27 constitucional, como uno de los pilares fundamentales del Estado mexicano, sienta las bases para la regulación de los bienes y recursos de la Nación, por lo cual está relacionado con el destino del gasto público y la obtención de una parte sustancial de la renta nacional; establece el marco legal de la zona económica exclusiva y, para este fin debe relacionarse con el artículo 134 que ordena la administración eficaz de los recursos públicos.

²⁶ Sainz de Bujanda, F. Ob. Cit. p. 396.

El contenido económico del Artículo 28, establece principios y funciones del Estado en áreas estratégicas; regulación de precios, emisión de billetes y subsidios que se podrán otorgar para actividades prioritarias, entre otros.

Con el mismo sentido se citan los artículos 73 fracción VIII, que dispone bases para que el ejecutivo pueda celebrar empréstitos; los principios que se establecen al efecto son ejecución de obras que directamente produzcan un incremento en los ingresos públicos, salvo los que se realicen con propósitos de regulación monetaria, opresiones de conversión y los que se contraten durante alguna emergencia declarada por el Ejecutivo Federal en términos del artículo 29.

En esas circunstancias, se pone de manifiesto que las disposiciones de orden económico que establece la Constitución, se encuentran relacionadas directamente con los principios del gasto público, dado que el gasto público debe hacerse en exclusiva para obtener el mayor beneficio nacional.

Principio de control y fiscalización del gasto público.- Debe garantizar su empleo benéfico y honrado y propiciar la responsabilidad ciudadana, en especial de los servidores públicos, en su manejo y destino. En efecto, debe haber una ordenación jurídica de ingresos y gasto públicos será más sencilla y transparente su fiscalización.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha interpretado el artículo 31, fracción IV, con relación al gasto de la siguiente manera en la jurisprudencia con Registro: 179, 575; Tesis aislada; Materia(s): Administrativa; Novena Época; Instancia: Segunda Sala; Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; XXI, enero de 2005; Tesis: 2a. IX/2005; Página: 605:

GASTO PÚBLICO.

Del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que establece la obligación de los mexicanos de "contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes", en

relación con los artículos 25 y 28 de la propia Constitución, así como de las opiniones doctrinarias, se infiere que el concepto de "gasto público", tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo, por cuanto el importe de las contribuciones recaudadas se destina a la satisfacción de las necesidades colectivas o sociales, o a los servicios públicos; así, el concepto material de "gasto público" estriba en el destino de la recaudación que el Estado debe garantizar en beneficio de la colectividad.

Amparo en revisión 1305/2004. Jorge Ernesto Calderón Durán. 19 de noviembre de 2004. Cinco votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: César de Jesús Molina Suárez.

Igualmente, en una jurisprudencia histórica nuestro máximo tribunal al hablar de la naturaleza constitucional del gasto público explicaba en la jurisprudencia con Registro: 900,228; Materia(s): Constitucional; Séptima Época; Instancia: Sala Auxiliar; Fuente: Apéndice 2000; Tomo I, Const., Jurisprudencia SCJN; Tesis: 228; Página: 272; Genealogía: Informe 1969, pág. 25.; APENDICE '95: TESIS 367 PG. 339:

GASTO PÚBLICO, NATURALEZA CONSTITUCIONAL DEL.- La circunstancia, o el hecho de que un impuesto tenga un fin específico determinado en la ley que lo instituye y regula, no le quita, ni puede cambiar, la naturaleza de estar destinado el mismo impuesto al gasto público, pues basta consultar el Presupuesto de Egresos de la Federación, para percatarse de cómo todos y cada uno de los renglones del Presupuesto de la Nación tiene fines específicos, como lo son, comúnmente, la construcción de obras hidráulicas, de caminos nacionales o vecinales, de puentes, calles, banquetas, pago de sueldos, etc. El "gasto público", doctrinaria y constitucionalmente, tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo; y es y será siempre "gasto público", que el importe de lo recaudado por la Federación, al través de los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos, se destine a la satisfacción de las atribuciones del Estado relacionadas con las necesidades colectivas o sociales, o los servicios públicos. Sostener otro criterio, o apartarse, en otros términos, de este concepto constitucional, es incidir en el unilateral punto de vista de que el Estado no está capacitado ni tiene competencia para realizar sus atribuciones públicas y atender a las necesidades sociales y colectivas de sus habitantes, en ejercicio y satisfacción del verdadero sentido que debe darse a la expresión constitucional "gastos públicos

de la Federación". El anterior concepto material de gasto público será comprendido en su cabal integridad, si se le aprecia también al través de su concepto formal. La fracción II del artículo 65 de la Constitución General de la República estatuye que el Congreso de la Unión se reunirá el 1o. de septiembre de cada año, para examinar, discutir y aprobar el presupuesto del año fiscal siguiente y decretar los impuestos necesarios para cubrirlo. En concordancia con esta norma constitucional, la fracción VII del artículo 73 de la misma Carta Fundamental de la Nación prescribe que el Congreso de la Unión tiene facultad para imponer las contribuciones a cubrir el presupuesto; y el texto 126 de la citada Ley Suprema dispone que no podrá hacerse pago alguno que no esté comprendido en el presupuesto o determinado por ley posterior. Estas prescripciones constitucionales fijan el concepto de gastos públicos, y conforme a su propio sentido, tiene esta calidad de determinado en el Presupuesto de Egresos de la Federación, en observancia de lo mandado por las mismas normas constitucionales. Cuando el importe de la recaudación de un impuesto, está destinado a la construcción, conservación y mejoramiento de caminos vecinales, se le dedica a satisfacer una función pública, por ser una actividad que constituye una atribución del Estado apoyada en un interés colectivo. El concepto material del gasto público estriba en el destino de un impuesto para la realización de una función pública específica o general, al través de la erogación que realice la Federación directamente o por conducto del organismo descentralizado encargado al respecto. Formalmente, este concepto de gasto público se da, cuando en el Presupuesto de Egresos de la Nación, está prescrita la partida, cosa que sucede, en la especie, como se comprueba de la consulta, ya que existe el renglón relativo a la construcción, mejoramiento y conservación de caminos vecinales, a cuya satisfacción está destinado el impuesto aprobado por el Congreso de la Unión en los términos prescritos por la fracción VII del artículo 73 de la Carta General de la República.

Séptima Época:

Amparo en revisión 529/62.-Transportes de Carga Modelo, S.A.-28 de marzo de 1969.-Cinco votos.-Ponente Luis Felipe Canudas Orezza.-Secretario: Delfino Solano Yáñez.

Amparo en revisión 5136/58.-Mariano López Vargas.-10 de abril de 1969.-Unanimidad de cuatro votos.-Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza.-Secretario: José Chanes Nieto.

Amparo en revisión 325/60.-Autotransportes "La Piedad de Cabadas", S.C.L.-10 de abril de 1969.-Unanimidad de cuatro votos

Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza.-Secretario: Delfino Solano Yáñez.

Amparo en revisión 1668/61.-Enrique Contreras Valladares y coags.-10 de abril de 1969.-Cinco votos.-Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza.-Secretario: Delfino Solano Yáñez.

Amparo en revisión 8720/61.-Ramón Bascos Olivella.-10 de abril de 1969.- Cinco votos.- Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza.- Secretario: Delfino Solano Yáñez.

Apéndice 1917-1995, Tomo I, Segunda Parte, página 339, Sala Auxiliar, tesis 367.

Nota: Si bien el artículo 65 de la Carta Magna fue reformado, mediante decreto publicado el 6 de diciembre de 1977, tal modificación no afecta la vigencia del criterio contenido en esta tesis, máxime que lo dispuesto anteriormente en ese numeral se trasladó al diverso 74, fracción IV constitucional.

Los principios constitucionales indicados encuadran en el correspondiente marco constitucional en materia tributaria, cuya última finalidad, estimamos, es la justicia financiera, en relación con los fines o propósitos de una política económica y social que cierran el círculo, a nuestro parecer, del análisis del artículo 31, fracción IV, constitucional.

VIII.- El principio de solidaridad

La solidaridad habla del respeto y lealtad que debe existir entre los distintos niveles de gobierno, Municipal, Estatal y Federal, y las personas que habitan en ellos. De manera que en el ejercicio de las facultades que les otorga la Constitución Política no cabe invadir o afectar la esfera administrativa del otro; además la solidaridad ha de realizarse entre todos los mexicanos, tal y como lo dice el artículo que nos ocupa: «Son obligaciones de los mexicanos...». Igualmente los extranjeros están obligados por este principio también, tal y como lo dice la siguiente jurisprudencia con registro 171.759, de la Segunda Sala, con número de tesis 2ª. CVI/2007, de la Novena Época:

EXTRANJEROS. GOZAN DE LOS DERECHOS PREVISTOS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL, AL QUEDAR SUJETOS A LA POTESTAD

TRIBUTARIA DEL ESTADO MEXICANO. De los antecedentes constitucionales de la citada disposición suprema se advierte que la referencia que se hace solamente a los mexicanos, tratándose de la obligación de contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, obedece a que se incluyeron en el mismo precepto otros deberes patrios o de solidaridad social propios de quienes tienen la calidad de ciudadanos mexicanos, por lo que el hecho de que el texto del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos no incluya expresamente a los extranjeros, no impide imponerles tributos por razones de territorio o ubicación de la fuente de riqueza en México, además de que al quedar vinculados a la potestad tributaria nacional por cualquier nexo, también gozan de los derechos fundamentales que estatuye dicho numeral.

Amparo en revisión 341/2007. Silvia Arellano Ureta. 20 de junio de 2007. Cinco votos. Ponente: José Fernando Franco González Salas. Secretario: Israel Flores Rodríguez.

El principio de solidaridad previsto de forma implícita en los artículos 31 fracción IV, 73, fracción XIX, 117, 118, 120, y 124 constitucionales, principalmente, es un instrumento que dispone el Estado para el cumplimiento de sus funciones cuyo contenido obliga a los miembros del pacto federal a no hacer o permitir actos que vulneren o restrinjan las facultades de los Estados federados, cuyo contenido tributario se proyecta en el reparto de las contribuciones para el gasto público, de manera proporcional y equitativa, es decir debe existir una igual capacidad económica entre los entes de gobierno.²⁷

La solidaridad busca la uniformidad financiera estatal y se apoya en las transferencias presupuestales verticales u horizontales²⁸

²⁷ Sobre el tema del deber de solidaridad en materia tributaria consultar AA.VV; *Il Dovere di Solidarietà*; obra coordinada por Barbara Pezzini y Claudio Sacchetto, Universidad de Estudios de Bérgamo, Departamento de Ciencia Jurídica. Editorial Giuffrè, Milán, 2005; y Falcón y Tella, R. *Solidaridad (D. Financiero y Tributario)*, Enciclopedia Jurídica Básica Tomo IV, editorial Civitas, España, p. 6.370-6.372; y de forma general ver: Lavilla, Rubira, J. *Solidaridad*. Enciclopedia Jurídica Básica Tomo IV, editorial Civitas, España, p. 6.367 y ss.

²⁸ Las transferencias son el traslado de recursos de naturaleza corriente o de capital que otorga el sector público al resto de la economía, sin obtener para ello ninguna contraprestación. Estas se clasifican según su objeto, así tenemos transferencias corrientes o vía gasto, de capital o vía precios y tarifas, explícitas o vía financiera e implícitas o vía ingreso. Sobre el tema ver: Registro Único de Transferencias, Secre-

que ayudan a coordinar el gasto regional con recursos públicos que promueven actividades de bienestar social. La solidaridad se divide en activa y pasiva. La primera es aquella donde interviene directamente el sujeto, como titular de la potestad tributaria, por ejemplo el Estado. Por otra parte, en la pasiva hay una diversidad de sujetos pasivos de la obligación tributaria que están ligados por la causa *obligandi* del hecho imponible, que es donde se expresa la solidaridad, por ejemplo: los retenedores, recaudadores, síndicos, directores o gerentes de las empresas, entre otros.²⁹

Nuestro Tribunal Constitucional en la jurisprudencia con número de registro 171.333, de la Novena Época, publicada en la Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta número XXVI, septiembre de 2007, con número de tesis 1ª. CLXVII/2007, en la página 406 se ha referido a la solidaridad con relación al deber de contribuir de la siguiente manera:

RENTA. LA PRETENSIÓN DE DUPLICAR UNA DEDUCCIÓN EN EL IMPUESTO RELATIVO, ALUDIENDO A RAZONES TÉCNICAS REFERIDAS AL CAMBIO DEL MECANISMO DE DEDUCCIÓN DE INVENTARIOS, CARECE DE SUSTENTO CONSTITUCIONAL.

Esta Primera Sala ha sostenido que, como cualquier obligación elevada a rango constitucional, la de contribuir al gasto público es una que tiene una enorme trascendencia, pues no se trata de una simple imposición soberana derivada únicamente de la potestad del Estado, sino que tiene una vinculación social, relacionada con los fines perseguidos por la propia Constitución Federal, por lo que se ha expresado que las obligaciones tributarias obedecen a un deber de solidaridad orientado a la satisfacción de necesidades colectivas. En este sentido, de la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación deriva que la tributación se justifica constitucionalmente, no como una simple acumulación de ingresos por parte del Estado, sino como un medio para la consecución de los fines que se propone nuestro orden constitucional. De esta forma, si los recursos tributarios han de ser el medio para satisfacer necesidades sociales,

taría de Hacienda y Crédito Público, Subsecretaría de Egresos, Dirección General de Contabilidad Gubernamental, México, 2006.

²⁹ Dice el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación en la parte que interesa: «Son responsables solidarios con los contribuyentes...»

es indispensable que las capacidades que demuestren idoneidad para concurrir al sostenimiento de los gastos públicos, efectivamente cumplan con el deber constitucional de contribuir. En tal virtud, el juzgador constitucional no puede pasar por alto que el hecho de avalar los argumentos que tengan como consecuencia que los gobernados disminuyan su obligación tributaria, en razón de causas que no corresponden a la intención de medir con corrección su capacidad contributiva, no abonaría en el propósito de lograr una adecuada distribución de la carga tributaria y, por ende, de conseguir los recursos fiscales necesarios para la consecución de las finalidades que se desprenden del texto constitucional. Consecuentemente, se estima que argumentos como los que pretenden duplicar una deducción en el impuesto sobre la renta, aludiendo a razones técnicas basadas en un cambio en el sistema de deducción -valor de adquisiciones por costo de lo vendido-, no son formulados buscando salvaguardar la garantía constitucional de tributar de una manera que resulte ajustada a la capacidad del causante, según lo dispone el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino que defienden la pretensión de disminuir la carga tributaria propia sin una razón legítima desde el punto de vista constitucional.

Amparo en revisión 1533/2005. Valeo Sistemas Eléctricos, S.A. de C.V. 2 de marzo de 2007. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretarios: Lourdes Margarita García Galicia, Verónica Nava Ramírez, Juan Carlos Roa Jacobo y Bertín Vázquez González. Amparo en revisión 1523/2005. Interlomas Mundo Automotriz, S.A. de C.V. 2 de marzo de 2007. Cinco votos. Ponente: Sergio A. Valls Hernández. Secretarios: Lourdes Margarita García Galicia, Verónica Nava Ramírez, Juan Carlos Roa Jacobo, Bertín Vázquez González y Gustavo Ruiz Padilla.

IX.- Conclusiones

El estudio, sencillo, de los principios materiales de justicia constitucional tributaria, previstos en el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna, nos muestra como éstos son mucho más profundos en su contenido y proyección. Su aplicación como apoyo a los argumentos realizados en los juicios ante los Tribunales Federales son frecuentes. Lo anterior muestra lo trascendente de continuar abundando en su estudio y no claudicar en la búsqueda de mayor precisión y comprensión al momento de su aplicación e interpretación.

Los estudiosos de la materia tenemos la obligación de crear sobre lo ya creado y de darle abierta batalla a la norma, cuando la consideramos contraria a la Constitución, sin olvidar la realidad histórica y los problemas surgidos de ella, por ello pongo sobre la mesa de discusión el presente ensayo y que sirva, igualmente, para la academia y la defensa de los derechos de los contribuyentes.

LISTA DE REFERENCIAS

- AA.VV. *Temas Selectos de Derecho Tributario*. Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 2007.
- AA.VV; *Il Dovere di Solidarietà*; Obra coordinada por Barbara Pezzini y Claudio Sacchetto. Universidad de Estudios de Bérgamo, Departamento de Ciencia Jurídica. Editorial Giuffrè, Milán, 2005.
- Albiñana García-Quintana, C. Las Garantías Jurídicas del Contribuyente. *Crónica Tributaria* número 69, Instituto de Estudios Fiscales, España, 1994.
- Alonso González, L. *Jurisprudencia Constitucional Tributaria*. Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, España, 1993.
- Carballo Balvanera, L. *Los Sistemas de Participación en los ingresos. El caso de México*. México, 1989.
- Casado Ollero, G. *El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición directa. El contenido constitucional de la capacidad económica*. *Revista Española de Derecho Financiero*, número 34, abril/junio, 1982.
- Casado Ollero, G. *La protección de los derechos de los contribuyentes y el deber de contribuir*. AA.VV. Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa a los LXV Años de la Ley de Justicia Fiscal. Tomo I. Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, agosto, 2001.
- Falcón y Tella, R. *Solidaridad (D. Financiero y Tributario)*, Enciclopedia Jurídica Básica Tomo IV, editorial Civitas, España.
- Fonrouge, G. *Derecho Financiero. Volumen I*, Desalma, tercera edición, Buenos Aires, 1986.
- García Bueno, M. y Ríos Granados, G. *Alcance de los principios materiales de justicia tributaria en el sistema tributario mexicano: la capacidad contributiva, la igualdad y la proporcionalidad tributaria*. Documento de Trabajo 96. Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México, 2007.

- Góngora Pimentel, G. *La Lucha por el Amparo Fiscal*. Editorial Porrúa, México, 2007; y *La Interpretación Constitucional de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en Materia Tributaria 1986-2000*. Suprema Corte de Justicia de la Nación y Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, México, 2001.
- Gutiérrez y González, E. *Derecho de las Obligaciones*, octava edición. Editorial Porrúa, México, 1991.
- Herrera Molina, P. *Metodología del Derecho Financiero y Tributario*. Editorial Porrúa, México.
- Jiménez Campo, J. *La igualdad jurídica como límite frente al legislador*, Revista Española de Derecho Constitucional, núm. 9/1983.
- Lavilla, Rubira, J. *Solidaridad*. Enciclopedia Jurídica Básica Tomo IV, editorial Civitas, España.
- Margain Manatou, E. *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*. Universidad Autónoma de San Luis Potosí, octava edición, México, 1985.
- Martín Queralt, J; Lozano Serrano, C; Casado Ollero, G. y Tejerizo López, M. *Curso de Derecho Financiero y Tributaria*. Sexta edición, editorial Tecnos, España, 1995.
- Martínez Lago, M. *Manual de Derecho Presupuestario*. Colex, España, 1992.
- Miranda Pérez, A. *Nociones de Derecho Constitucional Presupuestario*. AA.VV. *Derecho Presupuestario (Temas Selectos)* Editorial Porrúa, México, 2006.
- Neumark, F. *Principios de Imposición. Obras Básicas de Hacienda Pública*. Instituto de Estudios Fiscales, segunda edición, Madrid, 1994.
- Registro Único de Transferencias, Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Subsecretaría de Egresos, Dirección General de Contabilidad Gubernamental, México, 2006.
- Ríos Granados, G. *Potestades de la administración tributaria y los derechos del contribuyentes en México*. Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México, 2006.
- Rodríguez Bereijo, J. *El Sistema Tributario en la Constitución (Los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional)* Revista Española de Derecho Constitucional, número 36, 1992.
- Sainz de Bujanda, F. *Lecciones de Derecho Financiero*. Décima Edición. Servicio de Publicaciones, Facultad de Derecho, Universidad Complutense, Madrid, 1994.

- Sainz de Bujanda, F. *Sistema de Derecho Financiero I*. Introducción, volumen segundo. Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, 1985.
- Tesis de jurisprudencia 170/2004. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del doce de noviembre de dos mil cuatro.
- Tipke K. *Moral Tributaria del Estado y de los Contribuyentes*. Traducción de Herrera Molina, P. Marcial Pons, Madrid, 2002.
- Yebra Matul-Ortega, P. *La Justicia Fiscal y el Impuesto sobre la renta*. Secretariado de Publicaciones de la Universidad de Santiago de Compostela. España, 1973.

Propiedad Intelectual
