



UNIVERSIDAD PANAMERICANA

Facultad de Derecho

Posgrado en Derecho

Con Reconocimiento de Validez Oficial ante la Secretaría de Educación Pública, bajo acuerdo
número 974181 de fecha 15 de julio de 1997

Validez constitucional de los fines extrafiscales.

Tesis que para obtener el grado de

Maestro en Derecho Fiscal

Sustenta el

Lic. Rodrigo Mauricio Zerón de Quevedo

Director de la Tesis

Dr. Agustín López Padilla

Para ti, que siempre estuviste, estás y seguirás conmigo, como un muy pequeño homenaje y en agradecimiento a todo el amor que me profesaste; te la debía Má. Te extraño...

ÍNDICE.

Introducción.....	I
-------------------	---

Capítulo I. La potestad tributaria del Estado y los Derechos Humanos.

1. La potestad tributaria del Estado.....	1
1.1. Fundamento constitucional de la potestad tributaria.....	2
2. Tributos.....	3
2.1. Aspecto objetivo del tributo.....	4
2.2. Derechos humanos en materia tributaria.....	6
a) Principio de generalidad.....	10
b) Principio de irretroactividad.....	10
c) Garantía de audiencia.....	11
d) Seguridad jurídica.....	12
e) Garantías jurisdiccionales.....	15
f) Derecho de petición.....	21
g) No confiscación de bienes.....	21
h) Prohibición de exenciones.....	21
i) Las garantías tributarias.....	22
i.1) Garantía de legalidad tributaria.....	27
i.2) Garantía de proporcionalidad tributaria.....	29
i.3) Garantía de equidad tributaria.....	31
i.4) Destino al gasto público.....	35

**Capítulo II.
Fines extrafiscales.**

1. Fines extrafiscales. Concepto.....	37
2. Fundamento constitucional.....	40
3. Los fines extrafiscales y los derechos humanos en materia tributaria.....	43

**Capítulo III.
Validez constitucional de los fines extrafiscales.**

1. Conflictos entre principios constitucionales.	
a) Conceptualización.....	51
b) Procedimiento de resolución.....	53
2. Fines extrafiscales, instituciones susceptibles de generar conflictos entre derechos fundamentales.....	58
3. Validez constitucional de los fines extrafiscales.....	60
CONCLUSIONES	81
FUENTES	84

INTRODUCCIÓN

Son constantes las críticas en los foros académicos y profesionales relacionadas con el empleo por parte de los legisladores y de los juzgadores de la institución denominada fines extrafiscales para validar la constitucionalidad de tributos que, desde un aspecto estrictamente fiscal, vulneran las garantías de justicia fiscal en perjuicio de los gobernados.

No debe perderse de vista que, por regla general, los presupuestos de hecho de las contribuciones deben tener una naturaleza económica y que las consecuencias tributarias son medidas en función de la respectiva manifestación de riqueza gravada.

Entonces, el contenido y alcance de las garantías de equidad y proporcionalidad tributarias debe comprenderse a la luz de la naturaleza jurídica de las contribuciones como cargas de carácter económico que pretenden obligar a los gobernados a participar de los gastos públicos con una parte de su riqueza; de ahí que en el Estado no debe existir interés alguno en conocer las cualidades personales de los sujetos pasivos de los tributos, ya que ese carácter les surge de una estricta relación económica con la cosa materia de gravamen y que, incluso, puede ser una relación momentánea.

Sin embargo, a través de la previsión de fines extrafiscales el legislador toma en consideración fenómenos distintos a los estrictamente tributarios para determinar el contenido de las cargas fiscales, desconociendo las garantías que rigen en esa materia.

Esos elementos extraños a la esencia de los sistemas tributarios generan distorsiones que los tribunales han pretendido justificar debido a que los objetivos que pretenden alcanzar son constitucionalmente válidos. Sin embargo, con esa finalidad se ha incurrido en disparidad de criterios jurisdiccionales.

Por ejemplo, en la tesis P. CIV/99, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, tomo X, diciembre de 1999, página 15, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación sostuvo que 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 debe 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.

Posteriormente, la Primera Sala del Alto Tribunal, en la tesis 1a. XL/2009, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, tomo XXIX, abril de 2009, página 585, sostuvo que, cuando el legislador estableció una tasa impositiva mayor para los tabacos labrados a granel en relación con otros productos, con la finalidad de desalentar su consumo, no atendió al propósito de todo impuesto de contribuir al gasto público, sino al fin extrafiscal consistente en desincentivar el consumo de un producto nocivo para la salud; entonces, implícitamente reconoció que un fin extrafiscal puede conllevar el desconocimiento del principio tributario de destino al gasto público y aun así resultar válido.

Esta indefinición de los alcances de los fines extrafiscales ha generado un estado de incertidumbre que, indudablemente, perjudica a los gobernados.

El trabajo de tesis a desarrollar pretende proponer una solución a esta cuestión a través de la demostración de las siguientes premisas:

- 1) Las garantías tributarias constituyen derechos de rango fundamental que, en consecuencia, pueden entrar en conflictos con otras prerrogativas de la misma categoría y con otros principios constitucionales.

III

2) Los fines extrafiscales son consecuencias jurídicas de las contribuciones susceptibles de incidir en los derechos fundamentales tributarios al introducir objetivos diversos a los estrictamente recaudatorios.

3) Ese solo hecho no genera la inconstitucionalidad de los fines extrafiscales, sino que debe reconocerse que sus pretensiones son, en ocasiones, válidas desde la perspectiva de la protección de otros derechos fundamentales o instituciones constitucionales.

4) Entonces, el reconocimiento de fines extrafiscales puede originar la actualización de colisiones entre principios constitucionales, pues por una parte velan por la protección de determinadas instituciones de ese rango pero pueden llegar a generar tratos fiscalmente inequitativos, desproporcionales e, incluso, contribuciones que no tienen como objetivo sufragar el gasto público.

5) El hecho de que se reconozca tal problemática genera de inmediato la fórmula para resolverla a través de la aplicación del método de ponderación o proporcionalidad, idóneo para determinar qué principio tiene prelación en el conflicto.

6) Tal escenario genera certidumbre en el contribuyente, pues tendría certeza sobre el proceso que debe seguirse para resolver sobre la validez de la distorsión en el sistema tributario que generan los fines extrafiscales. Además, se limitaría la discrecionalidad con que actúan los juzgadores al examinar ese aspecto, pues tendrían que ceñir sus análisis a un método predeterminado eficaz para corroborar la validez de una intervención en los derechos fundamentales.

CAPÍTULO I. LA POTESTAD TRIBUTARIA DEL ESTADO Y LOS DERECHOS HUMANOS.

1. La potestad tributaria del Estado.

Para que el Estado cumpla con los fines que le son encomendados debe desarrollar diversas actividades encaminadas a la prestación de servicios públicos y a la satisfacción de necesidades generales.

En el desarrollo de esas actividades el Estado emplea medios personales, materiales y jurídicos y requiere de instrumentos a través de los que recaude los ingresos necesarios para solventar los gastos que eroga.

En ese sentido, la actividad del Estado conlleva necesariamente gasto de recursos y, consecuentemente, la determinación de fuentes de ingresos para solventarlo.

De esa manera los ingresos públicos y el gasto público son dos aspectos inseparables y complementarios de la actividad económica del Estado. Cuando ese ente público asume una nueva responsabilidad o incrementa la realización de alguna de sus funciones, necesariamente debe buscar una fuente adicional de financiamiento, asimismo, cuando se reducen las contribuciones esto acarrea que se deje de prestar algún servicio público o que disminuya su eficacia.

Tanto los ingresos públicos como el gasto público son materia de la actividad financiera del Estado que comprende los actos que desarrolla para obtener los medios necesarios para afrontar los gastos públicos destinados a la satisfacción de necesidades y, en general, a la consecución de sus fines¹. *La ciencia financiera tiene por objeto, conforme a los principios del derecho general del Estado y de acuerdo a las leyes de la economía nacional, desarrolladas por la ciencia económica, fijar la legalidad de las necesidades del Estado sobre la economía nacional, así como pronunciarse sobre el método correcto de proporcionarle ingresos*².

Entonces, la actividad financiera del Estado comprende tres momentos fundamentales a saber:

a) La obtención de ingresos a través de instrumentos de derecho privado o de derecho público.

¹ Explica Giuliani Founruge que el Estado debe cumplir funciones complejas para la realización de sus fines, tanto en lo referente a la selección de los objetivos, a las erogaciones, a la obtención de los medios para atenderlas y a la gestión y manejo de ellos, cuyo conjunto constituye la actividad financiera. Giuliani Founruge, Carlos M.; *Derecho Financiero*; 7ª ed.; Ediciones Depalma; Argentina; 2001; Vol. I; p. 3.

² Soler, Osvaldo H.; *Derecho Tributario*; 3ª ed.; Editorial La Ley; Argentina; 2008; p. 11.

b) La gestión o manejo de los recursos obtenidos y la administración y explotación de los bienes patrimoniales de carácter permanente.

c) La realización de erogaciones para el sostenimiento de las funciones públicas, la prestación de servicios públicos y la realización de otras actividades y gestiones.

Para efectos de este apartado importa el primer momento de la actividad financiera del Estado, esto es, el de la obtención de ingresos.

La doctrina ha clasificado a los ingresos que percibe el Estado en ingresos ordinarios e ingresos extraordinarios.

Son ingresos ordinarios los que se recaudan en cada ejercicio fiscal legalmente autorizados, mientras que los ingresos extraordinarios se destinan a sufragar gastos no previstos o déficits presupuestarios.

A su vez, los ingresos ordinarios se dividen en tributarios y no tributarios; los primeros se imponen, valga la redundancia, en ejercicio de la potestad tributaria que corresponde al Estado.

La potestad tributaria del Estado es la facultad que le asiste para imponer a los gobernados la obligación de aportar parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que le son encomendadas³; como se trata del ejercicio de la soberanía financiera del ente público comparte características de poder supremo, pues es inalienable, en cuanto no se puede comprometer, dar en garantía, transigir o arrendar, y solamente está limitada por la aplicación razonable de la ley y, en su legitimidad, por los derechos fundamentales, la forma de gobierno y la coordinación de los órdenes de gobierno⁴.

En términos de Giuliani Founruge⁵, la expresión poder tributario conlleva la facultad jurídica del Estado de exigir contribuciones respecto de las personas o bienes sobre los que ejerce jurisdicción.

El ejercicio de tal atribución se materializa a través de actos legislativos, administrativos y jurisdiccionales, pues mediante normas generales el Estado establece los tributos y por medio de actos de carácter particular los recauda y destina al gasto público.

1.1. Fundamento constitucional de la potestad tributaria.

En los artículos 73, fracciones VII y XXIX, y 131 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos el Constituyente plasmó la potestad tributaria a favor de la

³ De la Garza, Sergio Francisco; *Derecho Financiero Mexicano*; 27ª ed.; Editorial Porrúa; México; 2006; p. 207.

⁴ Valdés Villarreal, Miguel; *Principios Constitucionales que regulan las contribuciones en Estudios de Derecho Político Contemporáneo*; México; 1972; p. 331.

⁵ Giuliani Founruge, Carlos M.; op. cit.; nota 1; p. 329.

Federación, en tanto previó la facultad del Congreso de la Unión de imponer las contribuciones necesarias para cubrir los gastos públicos previstos en el Presupuesto de Egresos y para gravar ciertas actividades de manera exclusiva.

Por otra parte, en el artículo 124 constitucional se prevé que las facultades que no estén otorgadas a la Federación se entienden reservadas a los Estados, mientras que los numerales 117 y 118 del mismo ordenamiento regulan materias sobre las que dichas entidades federativas no deben imponer tributos.

De la interpretación sistemática de esas normas, así como del resto del texto fundamental se obtiene que corresponde a los Estados la facultad de imponer contribuciones en las materias que no sean exclusivas de la Federación, competencias tributarias que, además, se complementan con un sistema de coordinación fiscal.

Por último, en el artículo 122, base primera, fracción V, inciso b), de la Carta Magna se reconoce a la Asamblea Legislativa del Distrito Federal la atribuciones de examinar, discutir y aprobar anualmente el presupuesto de egresos y la ley de ingresos de esa entidad federativa, autorizando las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto.

2. Tributos.

El concepto de contribución comprende cualquier ingreso del Estado destinado a sufragar sus gastos, sin importar si su origen es forzoso o voluntario.

Dentro de esa especie se ubican los tributos, también denominados contribuciones forzadas porque las impone la ley a cargo de los gobernados que actualicen las hipótesis normativas.

Para determinar si un ingreso del Estado constituye un tributo debe atenderse a las siguientes circunstancias:

- 1) El sujeto activo de la obligación debe ser un ente público.
- 2) Debe tratarse de una carga impuesta unilateralmente por el Estado, en virtud de su poder de imperio, para todo aquel que se coloque en la hipótesis normativa.
- 3) La obligación debe tener su origen en un acto formal y materialmente legislativo.
- 4) El ente público acreedor debe estar dotado por la ley de facultades de investigación para verificar el debido cumplimiento de la obligación así como para, en su caso, determinar, fijar en cantidad líquida y cobrar las contribuciones mediante el procedimiento administrativo de ejecución.

5) Los ingresos que se obtengan por el tributo deben destinarse a sufragar el gasto público.

Tales son las notas distintivas de los tributos y es importante determinar qué contribuciones gozan de ese carácter porque se sujetan a restricciones constitucionales que no son aplicables a todas las instituciones a través de las que el ente público obtiene ingresos.

A partir de las citadas características los tributos se definen como prestaciones obligatorias, comúnmente de carácter monetario, exigidas y controladas unilateralmente por el Estado en virtud de su poder de imperio, y que se destinan a sufragar los gastos propios de ese ente público que son necesarios para atender sus fines y obligaciones.

2.1. Aspecto objetivo del tributo.

Para efectos del presente trabajo es necesario identificar cuál es el aspecto objetivo del tributo.

No toda actividad humana debe ser sujeta a la potestad tributaria. Se trata de la recaudación de numerario para solventar el gasto público, premisa de la que debe partir el legislador para identificar aquellos hechos o actos de carácter económico susceptibles de gravarse.

Explica Albert Hensel⁶ que toda imposición reposa sobre el principio financiero consistente en que debe relacionarse a condiciones de hecho o acontecimientos de la vida considerados pasibles de impuesto; entonces, sostiene, el legislador debe revestir con normas jurídicas abstractas los hechos generadores económicos reconocidos y elegidos como idóneos para la contribución (recoge conceptos como renta, gasto, patrimonio, intercambio, prestación, unidad económica, valor de producción, etcétera).

En términos del citado autor, el aspecto objetivo del hecho generador abarca acontecimientos de la vida jurídica y económica que deben ser base del impuesto. Explica que para el Estado no debe existir interés alguno en conocer las cualidades personales de los sujetos pasivos de los tributos, ya que ese carácter les surge de una estricta relación económica con la cosa materia de gravamen y que, incluso, puede ser una relación momentánea.

En el mismo sentido, Andrés Serra Rojas⁷ sostiene que el elemento objetivo del tributo se identifica como materia imponible y es el elemento económico en que se apoya. Se trata de las circunstancias económicas en las que se basa la acción impositiva, en relación con el hecho generador del crédito fiscal.

⁶ Hensel, Albert; *Derecho Tributario*; Editorial Jurídica Nova Tesis; Argentina; 2004; pp. 116-117, 131, 145-147, 175 y 179.

⁷ Serra Rojas, Andrés; *Derecho Administrativo, Segundo Curso*; Editorial Porrúa; México; 2006; pp. 45-46.

Por su parte, Sergio Francisco de la Garza⁸ destaca que son hechos tributariamente relevantes:

- a) La percepción de un ingreso o la percepción de una renta.
- b) La propiedad o la posesión de un bien.
- c) Un acto o negocio jurídico.
- d) El consumo de un bien o de un servicio.
- e) La producción de determinados bienes o servicios.
- f) El desarrollo de una determinada actividad.
- g) Ciertos hechos materiales.
- h) La importación o exportación de bienes o servicios.

El elemento común de los hechos y actos transcritos es su contenido económico que se debe al principio del que parten las contribuciones consistente en que constituyen prestaciones que se actualizan ante actos o hechos de los contribuyentes que evidencian manifestaciones de riqueza y que les generan la obligación de tributar conforme con la capacidad económica reflejada.

Tal concepción de las contribuciones ha sido asumida expresamente por los tribunales del país; por ejemplo, en la jurisprudencia I.15o.A. J/9⁹, el Décimo Quinto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito sostuvo que el tributo es una prestación patrimonial de carácter coactivo y a título definitivo, que de manera unilateral fija el Estado a cargo de las personas que realizan determinada conducta definida legalmente mediante una hipótesis jurídica o de hecho que es reflejo de capacidad económica, y cuyo destino es financiar el gasto público. Además, especificó que el titular de la potestad tributaria normativa puede tipificar en la ley, como hecho imponible, cualquier manifestación de riqueza, es decir, todo acto, situación, calidad o hecho lícitos, siempre y cuando respete, entre otras exigencias, la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, que implica la necesidad de que aquéllos han de revestir, explícita o implícitamente, naturaleza económica.

La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis 1a. IX/2009¹⁰, sostuvo que, de conformidad con el principio de generalidad tributaria, al tipificar los hechos imponibles el legislador debe agotar, en lo posible, todas las

⁸ De la Garza, Sergio Francisco; op. cit.; nota 3; pp. 422-423.

⁹ Publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; Novena Época; tomo XXXI; abril del 2010; p. 2675.

¹⁰ Publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; Novena Época; tomo XXIX; enero del 2009; p. 552.

manifestaciones de capacidad económica, buscando la riqueza donde se encuentra. Concluyó que el citado principio se actualiza bajo dos condiciones: la primera, en sentido afirmativo, implica que todos deben contribuir por lo que corresponde al legislador cuidar que los signos demostrativos de capacidad de alguna forma se plasmen en una norma tributaria como supuesto de hecho al que se vincula la obligación de contribuir; de manera que nadie tiene un derecho constitucionalmente tutelado a una exención tributaria, lo que no implica que no habrá excepciones, considerando que la causa que legitima dicha obligación es la existencia de capacidad idónea para tal fin.

La segunda condición, en sentido negativo, se refiere a la prohibición de privilegios o áreas inmunes al pago de tributos, quedando prohibida la exención no razonable a los dotados de capacidad contributiva; de ahí que las exenciones -y, en general, las formas de liberación de la obligación- deben reducirse a un mínimo, si no abiertamente evitarse y, en todo caso, deben justificarse razonablemente en el marco constitucional, pues debe reconocerse que este postulado puede ser desplazado o atenuado como medida excepcional ante la necesidad de satisfacer otros objetivos constitucionalmente tutelados adicionalmente al que ordinariamente corresponde a los tributos, es decir, la recaudación de recursos para el sostenimiento de los gastos públicos.

2.2. Derechos humanos en materia tributaria.

En junio del 2011 la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos fue objeto de una importante reforma que conlleva la implementación de un nuevo paradigma sobre el reconocimiento y protección de los derechos fundamentales a favor de los gobernados.

A partir de esa fecha varió la redacción del artículo 1º del texto fundamental, que ahora prevé que todas las personas gozan de los derechos humanos que reconoce la Constitución y los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano es parte, así como de las garantías para su protección.

Entonces, la concepción de las hasta entonces denominadas garantías individuales varió significativamente, asumiéndose el concepto de “derechos humanos” para identificar las prerrogativas que el Constituyente reconoce a favor de los gobernados y que limitan el ejercicio del poder público.

Miguel Carbonell y Pedro Salazar¹¹ exponen que la variación conceptual de “garantías individuales” a “derechos humanos” ofrece un texto constitucional más moderno y abierto, distinguiendo de manera efectiva entre las prerrogativas y los mecanismos para hacerlas efectivas. Sostienen que las normas reformadas delinean un nuevo paradigma en el constitucionalismo mexicano, pues introducen el concepto de

¹¹ Carbonell, Miguel y Salazar, Pedro (coordinadores); *La Reforma Constitucional de Derechos Humanos: Un nuevo paradigma*; Editorial Porrúa; México; 2012; pp. XI-XII.

derechos humanos como eje central de la articulación estatal e introducen como normas de máximo rango en el ordenamiento jurídico mexicano las convenciones en esa materia de origen internacional.

El ajuste nominal en comento no debe considerarse de mera nomenclatura, explica Carmona Tinoco¹², pues implica un reconocimiento constitucional pleno a la denominación universal de los derechos básicos de la persona, distinguiéndolos además de los medios para hacerlos efectivos identificados claramente como garantías.

Sin ánimo de analizar a detalle las diversas posturas sobre el alcance del concepto de “derechos humanos” pues no se trata de la materia esencial de este ensayo, se toma en consideración que en el Diccionario Jurídico Mexicano se define a los derechos humanos como *el conjunto de facultades, prerrogativas, libertades y pretensiones de carácter civil, político, económico, social y cultural, incluidos los recursos y mecanismos de garantía de todos ellos, que se reconocen al ser humano, considerado individual y colectivamente*¹³.

En la citada obra Jesús Rodríguez y Rodríguez explica que la concepción de los derechos humanos ha evolucionado siendo originalmente concebidos de naturaleza política en tanto se traducían en el respeto por parte del Estado de una esfera de libertad y autonomía de la persona humana (obligación del ente público de no intervenir en la esfera de los derechos civiles). Posteriormente se reconoció que el hombre no se opone al Estado, sino que colabora en la estructura política de la sociedad, ejerciendo sus derechos políticos.

En la época actual se amplía el concepto y se reconocen como derechos humanos los de carácter económico, social y cultural, actualizándose como deber del Estado el aseguramiento de su goce efectivo; en ese sentido, el citado ente público se erige como instrumento al servicio de las personas para que alcancen el pleno desarrollo de sus facultades individuales y colectivas.

Por otra parte, la Organización de la Naciones Unidas define a los derechos humanos como *las garantías esenciales para que podamos vivir como seres humanos; sin ellos no podemos cultivar ni ejercer plenamente nuestras cualidades, nuestra inteligencia, talento y espiritualidad*¹⁴.

La Comisión Nacional de Derechos Humanos define a éstos como el conjunto de prerrogativas inherentes a la naturaleza de la persona, cuya realización efectiva resulta indispensable para el desarrollo integral del individuo que vive en una sociedad jurídicamente organizada¹⁵.

¹² Carmona Tinoco, Jorge Ulises; *La reforma y las normas de derechos humanos previstas en los tratados internacionales*, en Carbonell, Miguel y Salazar, Pedro (coordinadores); *La Reforma Constitucional de Derechos Humanos: Un nuevo paradigma*; op. cit.; pp. 43-44.

¹³ Diccionario Jurídico Mexicano; Instituto de Investigaciones Jurídicas; UNAM; México; 1983; tomo III; pp. 223-224.

¹⁴ <http://www.un.org/es/rights/overview/>

¹⁵ http://www.cndh.org.mx/Que_Son_Derechos_Humanos

En el mismo sentido, Antonio Alberto Vela Peón¹⁶ explica que el fundamento de los derechos humanos se encuentra en la noción de la dignidad humana que se caracteriza por la razón y la libertad que la persona posee y que deben garantizarse debidamente para que alcance su realización.

Otro aspecto de gran trascendencia de la reforma constitucional en análisis es el otorgamiento de rango constitucional a los tratados internacionales en materia de derechos humanos, derivado de la previsión expresa de que, de esas prerrogativas gozan todas las personas dentro territorio nacional. Explica Carmona Tinoco¹⁷ que, a través de esta nueva redacción del artículo 1º de la Carta Fundamental, los derechos humanos previstos en tratados internacionales son fuente de prerrogativas de los gobernados del mismo rango que aquellas que reconoce expresamente la Constitución.

Sobre ese tópico y el análisis del reformado artículo 1º constitucional como fundamento de un nuevo régimen de jerarquías de normas, al resolver la contradicción de tesis 293/2011, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación definió el criterio que debe prevalecer respecto del lugar constitucional de los tratados de derechos humanos de fuente internacional.

El Máximo Tribunal determinó que de la interpretación literal, sistemática y originalista del contenido de las reformas constitucionales de 6 y 10 de junio de 2011, se desprende que las normas de derechos humanos, independientemente de su fuente, no se relacionan en términos jerárquicos.

La mayoría de los Ministros determinó que los derechos humanos de fuente internacional a partir de la reforma al artículo 1º constitucional tienen la misma eficacia normativa que los previstos en la Constitución. Interpretaron que la reforma en materia de derechos humanos amplía el catálogo constitucional de los mismos, pues permite armonizar, a través del principio pro persona, las normas nacionales y las internacionales garantizando así la protección más amplia a los gobernados.

Sin embargo, a pesar de que negaron la existencia de jerarquías entre las normas que versen sobre derechos humanos asumieron que, cuando en la Constitución hay una restricción expresa al ejercicio de esos derechos, debe prevalecer, ya que el principio que le brinda supremacía comporta el encumbramiento de la Constitución como norma fundamental del orden jurídico mexicano, lo que a su vez implica que el resto de las normas jurídicas deben ser acordes con la misma, tanto en un sentido formal como material, circunstancia que no varió.

La Corte concluyó que lo que evolucionó a raíz de las reformas constitucionales en comento es la configuración del conjunto de normas jurídicas respecto de las que

¹⁶ Vela Peón, Antonio Alberto; *Derechos Humanos y Tributación en México*; ponencia presentada el 24 de julio de 2012 en la XXII Semana Fiscal: Las implicaciones, interpretación y aplicación de la legislación fiscal actual, en la sede del Colegio de Contadores Públicos de México.

¹⁷ Carmona Tinoco, Jorge Ulises; op. cit.; nota 12; p. 45.

puede predicarse dicha supremacía en el orden jurídico mexicano. Transformación que se explica por la ampliación del catálogo de derechos humanos previsto dentro de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que, evidentemente, puede calificarse como parte del conjunto normativo que goza de esta supremacía constitucional.

Resolvió que los derechos humanos, en su conjunto (reconocidos en el texto fundamental o en los tratados internacionales signados por el Estado Mexicano), constituyen el parámetro de control de regularidad constitucional, conforme al que debe analizarse la validez de las normas y actos que forman parte del orden jurídico mexicano. Esta contradicción de criterios dio origen a la tesis de jurisprudencia P./J. 20/2014 (10a.), de rubro: **DERECHOS HUMANOS CONTENIDOS EN LA CONSTITUCIÓN Y EN LOS TRATADOS INTERNACIONALES. CONSTITUYEN EL PARÁMETRO DE CONTROL DE REGULARIDAD CONSTITUCIONAL, PERO CUANDO EN LA CONSTITUCIÓN HAYA UNA RESTRICCIÓN EXPRESA AL EJERCICIO DE AQUÉLLOS, SE DEBE ESTAR A LO QUE ESTABLECE EL TEXTO CONSTITUCIONAL**¹⁸.

A los citados aspectos de la reforma constitucional en comento deben sumarse otros de esencial importancia como son el reconocimiento del principio pro persona, de las máximas de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad que caracterizan a los derechos humanos y la previsión de la obligación de prevenir, investigar, sancionar y reparar las violaciones a tales derechos fundamentales.

Además, la sentencia Radilla Pacheco de la Corte Interamericana de Derechos Humanos y los criterios que su observancia adoptó la Suprema Corte de Justicia de la Nación complementan de manera significativa el cambio de paradigma de que se habla al introducir los conceptos de control difuso de la constitucionalidad y la convencionalidad así como su ejercicio oficioso.

Todo ello, sin lugar a dudas, amplía el ámbito de protección de las personas en todos los ámbitos, que van desde las relaciones entre particulares a aquellas que se actualizan en estados de supra-subordinación, entre las que se encuentran, evidentemente, las materializadas en el ámbito fiscal, tal como se analizará en los siguientes párrafos.

En ese orden de ideas, los derechos humanos recogidos en el título primero de la Constitución limitan el poder tributario del Estado, al tratarse de una vertiente del ejercicio del poder público. Israel Santos Flores¹⁹ explica que los derechos humanos de los contribuyentes no son únicamente las garantías de justicia fiscal, sino todos aquellos que inciden directamente en la vida de las personas en su calidad de

¹⁸ Publicada en la Gaceta al Semanario Judicial de la Federación; Décima Época; libro 5; abril de 2014; tomo I; página 202.

¹⁹ Santos Flores, Israel; *Derechos Humanos de los contribuyentes*, en Ferrer Macgregor Poisot, Eduardo; Martínez Ramírez, Fabiola y Figueroa Mejía, Giovanni A. (coordinadores); *Diccionario de Derecho Procesal Constitucional y Convencional*; tomo I; Poder Judicial de la Federación; México; 2014; p. 559.

contribuyentes, tales como el acceso a la justicia, el debido proceso, el derecho a la seguridad jurídica, el derecho de petición, el derecho de audiencia, la inviolabilidad del domicilio, la no confiscación de bienes, la protección de datos personales, el principio non bis in ídem, la presunción de inocencia, la libertad de empresa, la no discriminación, el derecho a la no autoincriminación, los derechos económicos sociales y culturales, entre otros.

A continuación se hará referencia a algunas de esas limitaciones que se consideran las más significativas, precisando que se trata de derechos humanos reconocidos en el aludido título primero del texto fundamental y que rigen genéricamente cualquier ámbito de acción del gobierno, incluido el ejercicio de actividades fiscales:

a) Principio de generalidad. Ese principio deriva de lo ordenado por el artículo 13 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en tanto prevé que nadie puede ser juzgado por leyes privativas ni por tribunales especiales.

Tal derecho fundamental impacta en materia fiscal e implica la imposibilidad para el legislador de imponer contribuciones forzadas a uno o varias personas individualmente determinadas de antemano y mediante normas que desaparecen después de ser aplicadas.

Los tributos deben preverse de tal forma que cualquier persona cuya situación coincida con la establecida como hecho generador de la obligación sea sujeto pasivo obligado al pago, subsistiendo la ley que regula la carga después de aplicarse a un caso determinado.

b) Principio de irretroactividad. Está consagrado en el artículo 14, primer párrafo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en tanto prevé que a ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna.

La aplicación de esa máxima a la materia fiscal implica que las leyes impositivas sólo puedan regir situaciones que constituyan el hecho generador que se realicen dentro de su vigencia. Esto es, la ley que impone tributos no debe gravar hechos sucedidos con anterioridad a su entrada en vigor.

Dicha regla general está expresamente reconocida por el artículo 6º del Código Fiscal de la Federación en tanto ordena que las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

Ahora, la ley fiscal puede gravar válidamente los efectos no generados por un acto aun cuando éste se haya celebrado o producido antes de su expedición, si el hecho generador de la carga fiscal lo constituyen dichos efectos.

Tampoco vulnera la garantía de irretroactividad la facultad del Estado de variar las bases de la tributación, pues no existe a favor de los contribuyentes el derecho

adquirido de pagar los tributos bajo un mismo esquema por siempre, pues la entidad pública está facultada para modificarlo cuando lo considere pertinente, en virtud de que cada ejercicio fiscal se rige por las disposiciones vigentes en el año correspondiente.

Esto es, la autoridad legislativa puede modificar los lineamientos de la recaudación de las contribuciones ya que debe atender a las cambiantes necesidades económicas y sociales, motivo por el que se encuentra facultada para variar las bases de la tributación siempre que lo considere conveniente, atendiendo a la situación imperante y dentro de la órbita de sus facultades constitucionales.

c) Garantía de audiencia. De conformidad con el segundo párrafo del artículo 14 constitucional nadie puede ser privado de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme con las leyes expedidas con anterioridad al hecho.

La Constitución Federal distingue y regula de manera diferente los actos privativos y los actos de molestia, pues los primeros, que son aquellos que producen como efecto la disminución, menoscabo o supresión definitiva de un derecho del gobernado, los autoriza solamente a través del cumplimiento de las exigencias anunciadas en el párrafo anterior, previstas por el artículo 14 constitucional.

En cambio, los actos de molestia, pese a constituir afectación a la esfera jurídica del gobernado no producen los mismos efectos que los actos privativos, pues sólo restringen de manera provisional o preventiva un derecho con el objeto de proteger determinados bienes jurídicos; estos actos restrictivos, de conformidad con el artículo 16 constitucional, deben constar en mandamiento escrito signado por la autoridad con competencia legal para emitirlos, donde funde y motive la causa legal del procedimiento.

En materia impositiva no rige el principio de audiencia previa ya que el tributo es una prestación unilateral y obligatoria, de ahí que la audiencia que se debe otorgar a los causantes es siempre posterior a la aplicación de la contribución, momento en que existe la posibilidad de que los interesados impugnen, ante las propias autoridades, el monto y cobro correspondiente.

En ese sentido, basta que la ley otorgue a los causantes el derecho a combatir la fijación del gravamen una vez que ha sido determinado, para que en materia hacendaria se cumpla con el derecho fundamental de audiencia.

Así lo ha sustentado la Suprema Corte de Justicia de la Nación en diversos criterios, resultando representativo el que lleva por rubro ***“AUDIENCIA, GARANTÍA DE, EN MATERIA IMPOSITIVA. NO ES NECESARIO QUE SEA PREVIA”***²⁰.

²⁰ Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación; publicada en el Semanario Judicial de la Federación; Séptima Época; volumen 66; primera parte; p. 77.

d) Seguridad jurídica. A partir de lo ordenado por el segundo párrafo del artículo 16 constitucional, todo acto de autoridad que lesione o trastoque la esfera jurídica de los gobernados debe encontrarse debidamente fundado y motivado, además de constar por escrito.

Si la afectación que el acto de autoridad genera no implica una privación definitiva de derechos, debe cumplir con los citados requisitos de seguridad jurídica, si lo hace, además deberá respetar la garantía de audiencia.

Por años, la línea jurisprudencial de nuestro país fue constante al fijar como alcance de la fundamentación la cita precisa de los preceptos legales que doten de competencia a la autoridad emisora del acto, además de aquellos que la faculten a actuar en el sentido que lo hace. Mientras que la motivación consiste en la coincidencia necesaria entre el fundamento dado y las decisiones asumidas, resultando además necesaria la demostración de que las situaciones fácticas actualizan el supuesto normativo que se cita como fundamento.

Por último, el hecho de exigir que el acto de autoridad conste por escrito fue interpretado por nuestros tribunales como la necesidad de que quede constancia fehaciente de la decisión del ente del poder público, con la finalidad de que el gobernado conozca su exacto contenido y esté en posibilidad de ejercer sus derechos de defensa.

A pesar de lo sencillo que podría resultar el contenido de este derecho fundamental resulta que la amplitud conceptual de los términos en que está definido ocasiona la posibilidad de que se amplíe en el ámbito de su tutela y en beneficio de los gobernados.

Tratándose de la materia tributaria cobra singular relevancia esta garantía, como lo explica César García Nova²¹, debido a la condición de carga legal del tributo que convierte al ordenamiento fiscal en un sistema integrado por obligaciones tasadas de dar que deben ser previsibles para el ciudadano, además, existe una producción amplia e intensa de normas en esta materia que puede dar lugar a situaciones de inseguridad, inestabilidad normativa, propensión a la aplicación retroactiva de leyes, entre otros escenarios de incertidumbre.

A fin de evitar esos eventos que evidentemente lesionan la esfera de derechos de los gobernados, es necesario que la seguridad jurídica en materia tributaria conlleve la exigencia de “previsibilidad y calculabilidad”, de tal manera que se genere en los gobernados una expectativa lo más precisa posible de sus derechos y deberes.

El citado García Nova²² explica que la posibilidad de previsión debe reasumirse en dos manifestaciones a saber: la seguridad de orientación y la seguridad de

²¹ García Nova, César; *La concepción actual de los principios tributarios*, en *Derecho Tributario Tópicos Contemporáneos*; Libro Homenaje al Profesor Paulo de Barros Carvalho; Editorial Grijley; Perú; 2011; p. 151.

²² *Ibidem*; pp. 153-154.

realización. La primera se refiere a la seguridad en las reglas de conductas (cuál es la trascendencia jurídica de las decisiones de los gobernados, siendo entonces necesaria la seguridad sobre la relevancia jurídica de los hechos).

En cambio, la seguridad de realización conlleva la certidumbre de que las proposiciones normativas se van a aplicar a cada concreta situación de hecho con absoluto respeto a lo previsto en las mismas y sin modificaciones de criterio en la resolución de casos semejantes.

Entonces, en términos de García Novoa²³, el presupuesto mínimo de seguridad jurídica desde su vertiente de seguridad de orientación implica, primero, que exista la norma jurídica (positividad del ordenamiento), que sea previa a la producción de los hechos que regula, que esa existencia previa la conozcan sus destinatarios y que, además, tal existencia sea regular, es decir, que tenga pretensiones de ser definitiva evitando con ello variaciones excesivas.

Por su parte, en la seguridad en la aplicación del derecho debe evitarse la introducción de criterios subjetivos al individualizar las normas en los casos concretos. El objeto de esta seguridad, expone García Novoa²⁴, son las actividades materiales de los aplicadores del Derecho, o bien, principios, criterios o técnicas de aplicación del Derecho. Por ello, según este autor, la principal manifestación de la seguridad jurídica que se da en esta fase de materialización es la “interdicción de la arbitrariedad”.

¿Cómo se logra tal interdicción de la arbitrariedad? Formalmente evitando la infracción de las conexiones formales de las normas dentro del ordenamiento, esto es, la subordinación a la ley en la aplicación del Derecho. Mientras que, en su sentido, material, el jurista citado sostiene que la interdicción a la arbitrariedad implica la prohibición de situaciones que, sin infringir el orden jerárquico de las normas, menoscaban el derecho del gobernado a un conocimiento inmediato y acorde con sus racionales previsiones de la incidencia que en su esfera pueda tener la individualización de las normas.

En ese sentido, es arbitraria la labor del aplicador del derecho que provoca dificultad en el ciudadano para prever cuál es la norma aplicable a su comportamiento, también se genera ese estado de incertidumbre cuando quien individualiza el supuesto normativo se aparta de su decisión anterior a través de una interpretación jurídica diversa y no previsible. Igual escenario de inseguridad por arbitrariedad se crea en el momento en que se acogen criterios de interpretación fundados en relativismos conceptuales carentes de objetividad que merman la confianza del gobernado.

Ahora, tal como lo destaca García Novoa²⁵, el poder tributario como expresión del poder normativo del Estado para imponer obligaciones (como manifestación de una forma de injerencia), supone su condicionamiento por una ordenación suprema

²³ Idem.

²⁴ Ibidem; p. 160.

²⁵ Ibidem; pp. 162-166.

(constitucionalización del tributo). De esa manera, la constitucionalización del tributo genera que la seguridad se transforme en un elemento fundamental de la posición del gobernado frente al poder del Estado.

“La idea de ‘previsibilidad’ es un elemento fundamental del sistema tributario, principal consecuencia de la constitucionalización del tributo, pues solo la seguridad de un ordenamiento de consecuencias previsibles garantiza el contraste constitucional de las normas tributarias y la interdicción de la arbitrariedad de los aplicadores del Derecho, y por eso, también la ‘previsibilidad’ debe considerarse un principio propio del Derecho Tributario”²⁶.

El alcance de la seguridad jurídica precisado doctrinariamente en los términos anteriores no es ajeno a los criterios jurisprudenciales asumidos por los tribunales del país. En la jurisprudencia 1a./J. 139/2012²⁷ (10a.) de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, sostuvo que el principio de seguridad jurídica consagrado en la Constitución General de la República, es la base sobre la que descansa el sistema jurídico mexicano, de manera tal que lo que tutela es que el gobernado jamás se encuentre en una situación de incertidumbre jurídica y, por tanto, en estado de indefensión; determinó que el contenido esencial de dicho principio radica en "saber a qué atenerse" respecto de la regulación normativa prevista en la ley y a la actuación de la autoridad.

La Corte precisó que en materia tributaria debe destacarse el relevante papel que se concede a la ley (tanto en su concepción de voluntad general, como de razón ordenadora) como instrumento garantizador de un trato igual (objetivo) de todos ante ella, frente a las arbitrariedades y abusos de la autoridad, lo que equivale a afirmar, desde un punto de vista positivo, la importancia de la norma general como vehículo generador de certeza y, desde un punto de vista negativo, el papel de la ley como mecanismo de defensa frente a las posibles arbitrariedades de los órganos del Estado.

Concluyó que las manifestaciones concretas del principio de seguridad jurídica en materia tributaria se pueden compendiar en la certeza en el derecho y la interdicción de la arbitrariedad o prohibición del exceso; la primera, a su vez, en la estabilidad del ordenamiento normativo, suficiente desarrollo y la certidumbre sobre los remedios jurídicos a disposición del contribuyente en caso de no cumplirse con las previsiones del ordenamiento y, la segunda, principal, más no exclusivamente, a través de los principios de proporcionalidad y jerarquía normativa, por lo que la existencia de un ordenamiento tributario partícipe de las características de todo sistema jurídico, es producto de la juridificación del fenómeno tributario y su conversión en una realidad normada, y tal ordenamiento público constituirá un sistema de seguridad jurídica formal o de "seguridad a través del Derecho".

²⁶ Ibidem; p. 166.

²⁷ Publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Libro XVI, Enero 2013, Tomo 1, página 437.

e) Garantías jurisdiccionales. Íntimamente vinculadas con los derechos de audiencia y seguridad jurídica se encuentran las prerrogativas de carácter jurisdiccional reconocidas en el artículo 17 constitucional.

De conformidad con ese numeral, toda persona tiene derecho a que se le administre justicia por tribunales expeditos en los plazos y términos que fijen las leyes, emitiendo sus resoluciones de manera pronta, completa e imparcial. Ese servicio público es gratuito por lo que se prohíben las costas judiciales.

Además, el Constituyente previó que es necesario que las leyes federales y locales establezcan los medios necesarios para que se garantice la independencia de los tribunales y la plena ejecución de sus resoluciones.

La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación determinó²⁸ que en este precepto constitucional se reconoce el derecho de acceso a la impartición integrado por los siguientes principios:

1. De justicia pronta, que se traduce en la obligación de las autoridades encargadas de su impartición de resolver las controversias de su competencia dentro de los términos y plazos que para tal efecto establezcan las leyes.

2. De justicia completa, consistente en que la autoridad que conoce del asunto emita pronunciamiento respecto de todos y cada uno de los aspectos debatidos cuyo estudio sea necesario y garantice al gobernado la obtención de una resolución en que, mediante la aplicación de la ley, se resuelva si le asiste o no la razón sobre los derechos que le garanticen la tutela jurisdiccional que ha solicitado.

3. De justicia imparcial, que significa que el juzgador emita una resolución apegada a derecho y sin favoritismo respecto de alguna de las partes o arbitrariedad en su sentido.

4. De justicia gratuita, que estriba en que los órganos del Estado encargados de su impartición, así como los servidores públicos a quienes se les encomienda dicha función, no cobrarán a las partes en conflicto emolumento alguno por la prestación de ese servicio público.

Evidentemente que esas máximas rigen en las actividades materialmente jurisdiccionales a cargo de entidades públicas incluyendo, por supuesto, la justicia fiscal que se imparte a través de juicios y los medios de autocontrol tramitados ante entes administrativos pero que se siguen como procedimientos en forma de juicios.

Además, a partir de esos principios supremos se perfecciona el sistema de seguridad jurídica reconocido en nuestro texto fundamental ya que, como ha quedado expuesto, se prohíbe la emisión de actos privativos si no se respeta el derecho de

²⁸ Tesis: 2a./J. 192/2007, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, tomo XXVI, octubre de 2007, página 209.

audiencia y las autoridades se rigen por el principio de legalidad; sin embargo, esas previsiones constitucionales resultarían imperfectas sino se previera el derecho a la tutela judicial efectiva. A través de procedimientos jurisdiccionales regidos por los lineamientos citados se materializa la garantía de audiencia y se hace efectivo el principio de legalidad en sus distintas variantes.

Ahora, debido a la amplitud del texto constitucional tratándose de prerrogativas fundamentales derivada de la reforma del 2011, es necesario tomar en consideración lo ordenado por la Convención Americana sobre Derechos Humanos en sus numerales 8 y 25, que aluden a la tutela judicial efectiva. De conformidad con el primer numeral, en la parte que interesa, toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, **fiscal** o de cualquier otro carácter.

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

Vincula a los Estados parte a garantizar que la autoridad competente prevista por el sistema legal del Estado decida sobre los derechos de toda persona que interponga algún recurso; a desarrollar las posibilidades de recurso judicial y a asegurar el cumplimiento, por las autoridades competentes, de toda decisión en que se haya considerado procedente el medio de defensa.

Tribunales de nuestro país ²⁹ han considerado que el artículo 17 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece el derecho fundamental de acceso a la impartición de justicia que se encuentra detallado por diversas especies de garantías o mecanismos tendentes a hacer efectiva su protección, cuya fuente se encuentra en el derecho internacional y que consisten en las garantías judiciales y de protección efectiva previstas respectivamente en los artículos 8, numeral 1, y 25 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, que ya han quedado anotadas.

Por tanto, se ha determinado que, de conformidad con el nuevo paradigma del orden jurídico nacional surgido a partir de las reformas que en materia de derechos humanos se realizaron a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

²⁹ En este sentido se ha pronunciado el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito, en la tesis de jurisprudencia VI.1o.A. J/2 (10a.), publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, libro XI, agosto de 2012, tomo 2, página 1096, de rubro: “**ACCESO A LA IMPARTICIÓN DE JUSTICIA. LAS GARANTÍAS Y MECANISMOS CONTENIDOS EN LOS ARTÍCULOS 8, NUMERAL 1 Y 25 DE LA CONVENCIÓN AMERICANA SOBRE DERECHOS HUMANOS, TENDENTES A HACER EFECTIVA SU PROTECCIÓN, SUBYACEN EN EL DERECHO FUNDAMENTAL PREVISTO EN EL ARTÍCULO 17 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS**”.

publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 10 de junio de 2011, el artículo 17 constitucional establece como género el derecho fundamental de acceso a la justicia con los principios que se derivan de ese propio precepto (justicia pronta, completa, imparcial y gratuita), mientras que los artículos 8, numeral 1 y 25 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos prevén garantías o mecanismos que como especies de aquél subyacen en el precepto constitucional citado, de tal manera que no constituyen cuestiones distintas o accesorias a esa prerrogativa fundamental sino que tienden más bien a especificar y a hacer efectivo el derecho mencionado, debiendo interpretarse la totalidad de dichos preceptos de modo sistemático a fin de hacer valer para los gobernados, atento al principio pro homine o pro personae, la interpretación más favorable que les permita el más amplio acceso a la impartición de justicia.

Se considera importante destacar el contenido de estos derechos fundamentales relacionados con la tutela judicial efectiva en razón de que existe un precedente de rango internacional en que un Estado parte de la Convención Americana sobre Derechos Humanos fue condenado por su inobservancia en un asunto propio de la materia fiscal.

Cabe precisar que el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en criterio de observancia obligatoria para todos los tribunales del país³⁰, determinó que las jurisprudencias de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, con independencia de que el Estado Mexicano haya sido parte en el litigio ante dicho tribunal, resultan vinculantes para los jueces nacionales al constituir una extensión de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, toda vez que en dichos criterios se determina el contenido de los derechos humanos establecidos en ese tratado.

Expuso que la fuerza vinculante de la jurisprudencia interamericana se desprende del propio mandato establecido en el artículo 1º constitucional, pues el principio pro persona obliga a los jueces nacionales a resolver cada caso atendiendo a la interpretación más favorable a la persona.

Entonces, el Alto Tribunal sostuvo que en cumplimiento de ese mandato constitucional, los operadores jurídicos deben atender a lo siguiente:

(i) Cuando el criterio se haya emitido en un caso en el que el Estado Mexicano no haya sido parte, la aplicabilidad del precedente al caso específico debe determinarse con base en la verificación de la existencia de las mismas razones que motivaron el pronunciamiento;

(ii) En todos los casos en que sea posible, debe armonizarse la jurisprudencia interamericana con la nacional; y,

(iii) De ser imposible la armonización, debe aplicarse el criterio que resulte más favorecedor para la protección de los derechos humanos.

³⁰ Tesis P./J. 21/2014, publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, libro 5, abril de 2014, tomo I, página 204.

El citado caso de naturaleza fiscal fallado por la Corte Interamericana de Derechos Humanos, vinculante para nuestros tribunales en términos de la jurisprudencia citada, es el de Cantos vs Argentina, resuelto el 28 de noviembre de 2002³¹.

El 10 de marzo de 1999 la Comisión Interamericana de Derechos Humanos presentó demanda ante la Corte Interamericana con motivo de los siguientes hechos:

A comienzos de la década de 1970, José María Cantos era dueño de un importante grupo empresarial en la Provincia de Santiago del Estero de la Argentina.

En marzo de 1972, la Dirección General de Rentas de la Provincia, con base en una presunta infracción a la Ley de Sellos, realizó una serie de allanamientos en las dependencias administrativas de las empresas del señor Cantos y secuestró, sin inventariar, la totalidad de la documentación contable, libros y registros de comercio, comprobantes y recibos de pago de dichas empresas con terceros y firmas proveedoras, así como también numerosos títulos valores y acciones mercantiles.

Como consecuencia de los allanamientos se produjo un perjuicio económico debido a la imposibilidad de operación de las mencionadas empresas por falta de los títulos correspondientes y también por la imposibilidad de oponer defensas ante ejecuciones judiciales intentadas por terceros exigiendo el pago de obligaciones ya canceladas.

Desde marzo de 1972 el señor Cantos promovió distintas acciones judiciales en defensa de sus intereses. Así, en esa fecha presentó una denuncia penal contra el Director General de Rentas de la Provincia. Dos meses después interpuso un recurso de amparo, con resultados infructuosos. El 10 de septiembre de 1973 presentó una reclamación administrativa previa a la demanda judicial ante el Interventor Federal de la Provincia tendiente al reconocimiento de los daños y perjuicios ocasionados como consecuencia de los allanamientos y de la retención de la documentación comercial realizados por los funcionarios de la Dirección General de Rentas de la Provincia.

El monto de ese perjuicio se calculó en \$40'029,070.00 pesos (cuarenta millones veintinueve mil setenta pesos). Esta reclamación fue ampliada el 23 de mayo de 1974, ocasión en que el perjuicio fue estimado en \$90'214,669.10 pesos (noventa millones doscientos catorce mil seiscientos sesenta y nueve pesos con diez centavos). Debido a la falta de respuesta, el señor Cantos solicitó el 6 de junio de 1974 y el 26 de abril 1976 el "pronto despacho" de la reclamación administrativa.

Con motivo de las acciones judiciales intentadas por el señor Cantos fue objeto de "sistemáticas persecuciones y hostigamientos por parte de agentes del Estado".

³¹ La información del caso se obtuvo de la siguiente dirección electrónica: <http://www.corteidh.or.cr>.

El 15 de julio de 1982 José María Cantos llegó a un acuerdo con el Gobierno de la Provincia de Santiago del Estero en que se reconoció una deuda para con un grupo de empresas de aquél, fijando un monto indemnizatorio y una fecha de cumplimiento de la obligación.

El 4 de julio de 1986, ante el incumplimiento de lo pactado por la Provincia de Santiago del Estero, el señor Cantos presentó una demanda contra dicha provincia y contra el Estado argentino ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación. El monto de la reclamación era de \$130'245,739.30 pesos (ciento treinta millones doscientos cuarenta y cinco mil setecientos treinta y nueve pesos con treinta centavos).

El 3 de septiembre de 1996 la Corte Suprema de Justicia de la Nación dictó sentencia rechazando la demanda e imponiendo el pago de las costas del juicio al señor Cantos. Esas costas ascendían aproximadamente a US\$140'000,000.00 (ciento cuarenta millones de dólares de los Estados Unidos de América).

La Corte Interamericana de Derechos Humanos precisó que lo que debía decidir en este caso es si la aplicación de la ley y la consecuente determinación de la citada tasa de justicia es compatible con los artículos 8 y 25 de la Convención Americana, referentes al derecho al acceso a la justicia y al derecho a un recurso sencillo y rápido.

Determinó que la suma fijada por concepto de tasa de justicia y la correspondiente multa constituyen una obstrucción al acceso a la justicia, pues no son razonables, aun cuando la mencionada tasa de justicia sea, en términos aritméticos, proporcional al monto de la demanda.

Consideró que si bien el derecho al acceso a la justicia no es absoluto y, consecuentemente, puede estar sujeto a algunas limitaciones discrecionales por parte del Estado, lo cierto es que éstas deben guardar correspondencia entre el medio empleado y el fin perseguido y, en definitiva, no deben suponer la negación misma de dicho derecho. En consecuencia, la Corte consideró que el monto por cobrar en el caso en estudio no guarda relación entre el medio empleado y el fin perseguido por la legislación, con lo que se obstruyó el acceso a la justicia del señor Cantos y, en conclusión, se violaron los artículos 8 y 25 de la Convención.

El tribunal internacional precisó que para satisfacer el derecho de acceso a la justicia no basta que en el respectivo proceso se produzca una decisión judicial definitiva; se requiere que quienes participan en el proceso puedan hacerlo sin el temor de verse obligados a pagar sumas desproporcionadas o excesivas a causa de haber recurrido a los tribunales. Además, resolvió que el cobro de honorarios profesionales regulados con base en el monto de la litis, en los términos en que se hizo en este caso particular, impuso al actor una carga desmedida y se transformó, en definitiva, en un elemento obstructor de la efectiva administración de justicia.

Por otra parte, la Corte Interamericana de Derechos Humanos también observó que los 10 años transcurridos entre la presentación de la demanda del señor Cantos ante la Corte Suprema de Justicia y la expedición de la sentencia que puso fin al

proceso interno, implicaron una violación de la norma sobre plazo razonable por parte del Estado. No obstante, del examen del desarrollo del aludido proceso constató que tanto el Estado como el demandante, es decir, el señor Cantos, incurrieron en comportamientos que por acción u omisión incidieron en la prolongación de la actuación judicial interna; entonces, no era procedente declarar que Argentina violó el derecho de obtener justicia dentro de un plazo razonable.

La Corte Interamericana también decidió que la aplicación de la tasa judicial y los honorarios de acuerdo a los parámetros permitidos por la ley condujeron a que se cobraran sumas exorbitantes, con el efecto de obstaculizar el acceso del señor Cantos a la justicia. Ante esa situación, las autoridades judiciales debieron asumir todas las medidas pertinentes para impedir que se produjera esa situación.

Por lo expuesto, el citado tribunal interamericano concluyó que el Estado violó los artículos 8 y 25 en relación con el artículo 1.1 de la Convención Americana de Derechos Humanos en perjuicio de José María Cantos.

Estas violaciones se originaron al habersele impuesto al señor Cantos el pago de un monto global de aproximadamente \$140'000,000.00 pesos (ciento cuarenta millones de pesos, equivalentes al mismo monto en dólares de los Estados Unidos de América) por concepto de tasa de justicia, multa por falta de pago de la misma, honorarios de los abogados y de los peritos intervinientes e intereses correspondientes, como consecuencia del proceso seguido ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

En aplicación del artículo 63.1 de la Convención Americana de Derechos Humanos, la Corte condenó al Estado a:

1) Abstenerse de cobrar al señor José María Cantos la tasa de justicia y la multa por falta de pago oportuno de la misma.

2) Fijar en un monto razonable los honorarios regulados en el caso C-1099 de la Corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina.

3) Asumir el pago de los honorarios y costas correspondientes a todos los peritos y abogados del Estado y de la Provincia de Santiago del Estero, bajo las condiciones establecidas en el punto anterior.

4) Levantar los embargos, la inhabilitación general y demás medidas que hayan sido decretadas sobre los bienes y las actividades comerciales del señor José María Cantos para garantizar el pago de la tasa de justicia y de los honorarios regulados.

En cuanto al reembolso de las costas y gastos causados en el trámite del caso ante la jurisdicción internacional, la Corte consideró que se debía otorgar a los señores representantes de la víctima como reintegro de dichos gastos un monto de US\$15,000.00 (quince mil dólares de los Estados Unidos de América).

Se reitera que esta serie de criterios de la Corte Interamericana de Derechos Humanos sustentados al resolver el caso Cantos vs Argentina, son de observancia obligatoria para los juzgadores de nuestro país, de ahí que deben regir sus determinaciones tratándose del trámite de procesos de índole fiscal en que impera el derecho fundamental de tutela judicial efectiva.

f) Derecho de petición. De conformidad con el artículo 8º constitucional, a toda petición formulada ante entidades públicas debe recaer un acuerdo escrito de la autoridad a quien se haya dirigido, quien además tiene la obligación de hacerlo conocer en breve término al peticionario.

Ese derecho fundamental debe respetarse por las autoridades fiscales que están obligadas a responder las peticiones que les hagan valer los gobernados.

g) No confiscación de bienes. Prevé el artículo 22 constitucional la prohibición al Estado de confiscar bienes.

La jurisprudencia de nuestro país ha definido que el acto que prohíbe el citado numeral de la Carta Magna es la apropiación violenta, por la autoridad, de la totalidad de los bienes de una persona o de una parte significativa de los mismos, sin título legítimo y sin contraprestación.

La aplicación de ese principio constitucional a la materia tributaria implica que se considere confiscatoria la previsión de tributos tendientes a recaudar la totalidad de los bienes del quejoso a favor del erario, es decir, el Constituyente prohibió la implementación de contribuciones por sí mismas confiscatorias.

Sin embargo, por previsión constitucional expresa, tal limitación a la potestad tributaria no impide al Estado aplicar total o parcialmente los bienes de un contribuyente para el pago de gravámenes o sanciones adeudados, esto es, no le prohíbe hacer efectivos los créditos fiscales a su favor sobre una parte o la totalidad de los bienes del contribuyente.

h) Prohibición de exenciones. De conformidad con el artículo 28 constitucional en los Estados Unidos Mexicanos queda prohibida la exención de impuestos.

Tal hipótesis normativa ha sido materia de interpretación por parte de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, quien concluyó que la exención que el citado numeral 28 quiso evitar es aquella que, en forma privativa, libra o dispensa de la tributación a un individuo o grupo social determinado, contrariamente a otros que estén en igualdad de condiciones³².

³² El criterio en comento lo informa diversas tesis, entre ellas la jurisprudencia 2ª/J.125/2007, de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, consultable en el Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, tomo XXVI, agosto del 2007, página 370.

La Corte ha precisado que la prohibición en análisis no despoja al Estados de la facultad que les corresponde para expedir leyes con fines de protección a la industria, en pro del interés colectivo.

Entonces, el Máximo Tribunal del país concluye que la prohibición que prescribe el artículo 28 constitucional se refiere a los casos en que se trata de favorecer intereses de determinada o determinadas personas a través del reconocimiento de un privilegio injustificado, y no a aquellos donde, por razones de interés social o económico, se exceptúa de pagar impuestos a toda una categoría de personas, a través de leyes que tienen carácter general.

i) Las garantías tributarias.

Para efectos de este trabajo, antes de examinar en contenido de las garantías tributarias en particular es necesario dilucidar si debemos considerarlas o no derechos humanos pues solo de esa manera es factible que entren en conflictos con otras prerrogativas o principios de la misma categoría.

Ahora, como ya se destacó, a partir de la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 11 de junio de 2011 el capítulo I del Título Primero de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos fue reformado variando su denominación a “De los Derechos Humanos y sus garantías”.

Se incluye en el texto constitucional el citado concepto de derechos humanos que sustituye a las que hasta entonces se denominaron garantías individuales y que constituían derechos fundamentales a favor de los gobernados oponibles al ejercicio del poder público.

Entonces, es indudable que el texto constitucional otorga la categoría de derechos humanos a las prerrogativas subjetivas que se reconocen en ese capítulo I del Título Primero constitucional, así como a aquellas otras que con ese carácter hayan sido tuteladas en los tratados internacionales celebrados por el Estado.

Sin embargo, las garantías tributarias no se encuentran en ese apartado de la Constitución, sino en el capítulo II del Título Primero, denominado “De los mexicanos”.

Tal hecho genera una primera interrogante, ¿constituyen las garantías tributarias derechos humanos a pesar de que el Constituyente decidió no ubicarlas en el capítulo correspondiente a esa categoría de prerrogativas? Para resolverla es necesario acudir a la interpretación obligatoria que sobre el origen de la regulación de los derechos tributarios ha efectuado la Suprema Corte de Justicia de la Nación en diversas etapas de la evolución jurisprudencial.

Durante la Quinta Época del Semanario Judicial de la Federación, la Corte sostuvo que el artículo 31, fracción IV, constitucional no reconocía una verdadera garantía hacia los gobernados, sino sólo una facultad potestativa del Estado relativa a su economía financiera. Ejemplificativa de este criterio es la tesis que sustentó la

Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en el citado semanario de la época identificada, en el tomo LXI, página 2724, de rubro **“ARTÍCULO 31 CONSTITUCIONAL, VIOLACIÓN AL”**.

En el mismo sentido se pronunció la citada Segunda Sala en la tesis publicada en el Semanario Judicial de la Federación, Quinta Época, tomo LXX, página 2278, que dice:

IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD DE LOS. *La disposición contenida en la fracción IV del artículo 31 constitucional, por lo que se refiere a la equidad y proporcionalidad del impuesto, no constituye una garantía individual, ni establece un mandato que limite al legislador. Es un enunciado de un principio de economía financiera. La facultad impositiva del legislador está contenida en la fracción VII del artículo 73 constitucional. Ahora bien, de darle otra interpretación a dicho artículo 31, no sería posible establecer impuestos de otra naturaleza, como el impuesto sobre la renta que es progresivo, y no proporcional.*

Posteriormente, la Suprema Corte de Justicia de la Nación sostuvo que si bien el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal no se ubica en el capítulo relativo a las garantías individuales (ahora derechos humanos), la lesión a los derechos que consigna podían examinarse a la luz de los numerales 14 y 16 del citado texto primario, porque su inobservancia constituía una orden inmotivada e infundada. Ejemplificativa de este criterio es la tesis de la Primera Sala del Alto Tribunal, publicada en el Semanario Judicial de la Federación, Quinta Época, volumen LXXXIV, página 497, que a la letra dice:

PROFESIONISTAS, IMPUESTOS SOBRE LA RENTA A LOS. *Esta Suprema Corte ha sostenido que: "Los requisitos relativos a la proporcionalidad y equidad de los impuestos, deben ser calificados por las respectivas legislaciones, o por la autoridad que los acuerde quienes deben estimar todos los factores económicos y sociales que sean de tomarse en cuenta, para ajustar esos impuestos a la Constitución Federal, y que tales exigencias constitucionales no pueden ser remediadas por el juicio de garantías"; pero también ha dicho que: "Aun cuando el artículo 31 de la Constitución Federal no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión del derecho que consigna; viola los artículos 14 y 16, porque no sólo se deja sin exacta aplicación el precepto de alguna ley secundaria, sino se menoscaba el mismo artículo 31, y la violación de ese texto no puede constituir una orden motivada y, fundada, en perjuicio de persona alguna; por lo que si la Suprema Corte dijera que el Poder Judicial no es el capacitado para remediar tal violación y que el remedio se encuentra en el sufragio popular, haría nugatoria la fracción I, del artículo 103 de la propia Constitución, que establece el amparo contra las leyes que violan las garantías individuales, y como esto último es la excepción a la regla transcrita al principio, debe decirse que en el caso, se trata de esa excepción a la misma regla, porque en la demanda de amparo se asienta*

que los artículos 27 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y el 104 de su Reglamento, no reúnen las exigencias que señala la fracción IV del mencionado artículo 31, por lo que no es de tomarse en consideración el agravio relativo a que el Poder Judicial no puede decidir sobre cuestiones referentes a proporcionalidad y equidad de los impuestos, por ser facultad exclusiva del Poder Legislativo. Por tanto, debe entrarse al estudio de esa cuestión.

En 1951 el criterio varía y la Suprema Corte de Justicia de la Nación reconoce expresamente que el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos prevé una garantía individual a favor de los gobernados, cuya violación es reparable a través del juicio de amparo. Las premisas anteriores informan la tesis de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en el Semanario Judicial de la Federación, Quinta Época, volumen CIX, página 545, que se transcribe a continuación:

IMPUESTOS, EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD DE LOS.

Aunque en jurisprudencia anterior de la Suprema Corte estableció que la proporcionalidad y equidad del impuesto, no puede remediarse por medio del juicio de amparo, es conveniente modificar esa jurisprudencia, estableciendo que sí está capacitado el Poder Judicial Federal, para revisar los decretos o actos del Poder Legislativo, en cada caso especial, cuando aparezca que el impuesto es exorbitante y ruinoso, o que el legislativo se ha excedido en sus facultades constitucionales. Aun cuando el artículo 31 de la Constitución que establece los requisitos de proporcionalidad del impuesto, como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión de este derecho sí es una violación de garantías; por lo que, si se demanda ante la Suprema Corte el amparo contra una ley que establezca un impuesto exorbitante y ruinoso, la Corte no puede negar la protección federal, diciendo que el Poder Judicial no es el capacitado para remediar dicha violación, y que el remedio contra de ella se encuentra en el sufragio popular, pues, en tal caso, se haría nugatoria la fracción I del artículo 103 de la Constitución, y la misma razón podría invocarse para negar todos los amparos que se enderezaran contra leyes o actos del Poder Legislativo.

Ese criterio es el que imperó hasta antes de la reforma constitucional del 2011 sobre derechos humanos y consideramos que no debe variar ya que, a fin de cuentas, prevalece la naturaleza jurídica de las garantías tributarias como prerrogativas a favor de los gobernados que limitan el ejercicio del poder público, en su vertiente de potestad tributaria, y que tienden a asegurar su esfera de supervivencia digna.

Entonces, se concluye que no existe algún impedimento formal o material para considerar que las denominadas garantías tributarias en su carácter que les fue reconocido como garantías individuales deben ahora ubicarse dentro de los derechos humanos que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos reconoce a los gobernados.

Lo anterior a partir de que esas garantías se erigen como instrumentos indispensables para hacer efectiva la dignidad de los seres humanos en tanto impulsan su superación y plena realización, limitando objetivamente el ejercicio del poder público en el ámbito económico que impacta, indiscutiblemente, en la satisfacción de diversas necesidades indispensables para el debido desarrollo de la persona.

En apoyo a esta conclusión se toma también en consideración que en la obra intitulada *Derechos Humanos en la Constitución: Comentarios de Jurisprudencia Constitucional e Interamericana*³³, en cuya edición participó la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se reconocen a las garantías tributarias como derechos humanos y se efectúa su análisis a la luz de los criterios jurisprudenciales nacionales e internacionales.

En la citada obra Gabriela Ríos Granados³⁴ examina los derechos humanos de los contribuyentes y sostiene que derivan del citado artículo 31, fracción IV, constitucional y son: capacidad contributiva, igualdad tributaria, reserva de ley y destino al gasto público. Además, explica que existen otros derechos humanos que tienen injerencia con los derechos de los contribuyentes por su carácter transversal (por ejemplo, la garantía de audiencia, seguridad jurídica, legalidad, debido proceso, etcétera).

En el mismo tenor, Israel Santos Flores³⁵ sostiene que la noción exacta de los derechos humanos del contribuyente es aquella que los identifica con los principios materiales de justicia tributaria y que su carácter propiamente “humano” no se ha examinado aun profusamente por la doctrina, pero su justificación se desprende del contenido más básico de otras prerrogativas fundamentales como son la igualdad, la dignidad, el derecho a la propiedad y la legalidad.

Debe también tomarse en consideración que en términos del artículo 1º de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, toda persona goza no sólo de los derechos humanos que reconoce ese ordenamiento, sino también los previstos en los tratados internacionales de que sea parte nuestra Nación.

Entonces, como lo explica Antonio Alberto Vela Peón³⁶, de encontrarse algún derecho fundamental que beneficie a un contribuyente en cualquier tratado

³³ Ferrer Macgregor Poisot, Eduardo; Caballero Ochoa, José Luis; Steiner, Christian (coordinadores); *Derechos Humanos en la Constitución: Comentarios de Jurisprudencia Constitucional e Interamericana*; 1ª ed.; Suprema Corte de Justicia de la Nación, Universidad Nacional Autónoma de México, Fundación Konrad Adenauer; México; 2013.

³⁴ Ríos Granados, Gabriela; *Derechos Humanos de los contribuyentes a la luz del Artículo 31 fracción IV Constitucional y de las Convenciones Internacionales sobre Derechos Humanos*, en Ferrer Macgregor Poisot, Eduardo; Caballero Ochoa, José Luis; Steiner, Christian (coordinadores); *Derechos Humanos en la Constitución: Comentarios de Jurisprudencia Constitucional e Interamericana*; op. cit.; nota 15; p. 2339.

³⁵ Santos Flores, Israel; op. cit.; nota 19; pp. 559-561.

³⁶ Vela Peón, Antonio Alberto; *Derechos humanos y tributación en México*; <http://www.tfffa.gob.mx/investigaciones/pdf/derechoshumanosytributacionenmexico.pdf>

internacional ratificado por el Estado mexicano deberá respetarse con ese carácter por las autoridades del país. En ese supuesto se ubica, por citar solo un ejemplo, lo previsto por el artículo 24 de la Convención Americana de los Derechos Humanos, que ordena que todas las personas son iguales ante la ley y que, en consecuencia, tienen derecho, sin discriminación, a igual protección.

Dentro de esa máxima cabe la equidad tributaria al tratarse de la aplicación del principio general de igualdad a la materia recaudatoria; entonces, aun cuando no se reconociera que el artículo 31, fracción IV, constitucional prevé derechos humanos, la igualdad en la imposición de contribuciones seguiría rigiendo como una prerrogativa de esa naturaleza ante la obligación de reconocer los citados derechos humanos contenidos en los tratados internacionales celebrados por el Estado mexicano.

Dilucidada esta primera cuestión relacionada con la naturaleza jurídica de las garantías tributarias, se impone ahora analizar someramente su contenido. Prevé el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que entre las obligaciones de los mexicanos se encuentra la de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Estado y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

El Constituyente de 1917 estableció en el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna, la obligación de todos los mexicanos de contribuir a los gastos públicos, pero a su vez consignó el derecho a que esa carga se determine de manera proporcional y equitativa por las leyes ordinarias.

Cabe precisar que la Suprema Corte de Justicia de la Nación³⁷ precisó que la referencia constitucional 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 citado 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 gozan de los derechos fundamentales que estatuye dicho numeral.

Entonces, en la Constitución Federal se plasmaron las bases generales de la facultad impositiva del Estado para el logro de las funciones que le están encomendadas, directrices que se traducen en que las contribuciones sean establecidas única y exclusivamente a través de una ley, guarden proporcionalidad con

³⁷ Tesis 2a. CVI/2007 de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en el Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, tomo XXVI, agosto de 2007, p. 637, de rubro: **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.**

la capacidad contributiva de los gobernados y otorguen un mismo tratamiento a quienes se encuentran en igualdad de circunstancias, así como la obligación de destinarlas al gasto público.

i.1) Garantía de legalidad tributaria.

De conformidad con este principio el acto que impone la contribución debe ser emitido por el Congreso de la Unión o, en su caso, por los congresos de los Estados o por la Asamblea Legislativa del Distrito Federal y, fundamentalmente, los elementos esenciales del tributo, así como la forma, contenido y alcance de la obligación deben estar consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de cargas fiscales imprevisibles o a título particular.

El sujeto pasivo de la relación tributaria debe conocer con certeza la forma en que contribuirá para sufragar los gastos públicos del Estado y la autoridad fiscal sólo debe aplicar las normas generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante.

Esta garantía de legalidad tributaria tiende a proteger el principio democrático según el cual las contribuciones forzadas y sus elementos serán impuestos por el órgano que constituye la representación política de aquellos que eventualmente deben soportar la carga derivada de tales tributos.

La legalidad tributaria redundante, finalmente, en la certeza o seguridad jurídica de los contribuyentes que se concreta en el conocimiento cierto de que la obligación de contribuir nace únicamente como consecuencia de un hecho previsto en una norma objetiva y no en virtud de un acto discrecional de la administración pública de carácter singular.

Ahora, la garantía de legalidad tributaria no llega al extremo de exigir al legislador que defina cada una de las palabras que emplea cuando impone un tributo, pues basta que elija términos que en el medio sean de clara comprensión para considerar satisfecho el derecho público subjetivo en comento.

Por otra parte, conviene destacar que el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha reconocido que para determinar el alcance o profundidad del principio de legalidad es útil acudir al de reserva de ley.

La reserva de ley puede ser absoluta o relativa. Es absoluta cuando la regulación de una determinada materia queda acotada en forma exclusiva a la ley formal.

La reserva de ley es relativa cuando se permite que otras fuentes diversas a la ley regulen parte de la disciplina normativa de determinada materia, a condición de que la ley sea la que determine expresa y limitativamente las directrices a las que dichas fuentes deberán ajustarse. En este supuesto, la ley puede limitarse a establecer los

principios y criterios dentro de los cuales la concreta disciplina de la materia reservada podrá posteriormente establecerse por una fuente secundaria.

La Corte³⁸ sustentó que en materia tributaria la reserva de ley es de carácter relativa toda vez que, por una parte, dicha materia no debe ser regulada en su totalidad por una ley formal, sino que es suficiente sólo un acto normativo primario que contenga la normativa esencial de la referida materia, puesto que de ese modo la presencia del acto normativo primario marca un límite de contenido para las normas secundarias posteriores que no podrán nunca contravenir lo ordenado en la norma primaria; y, por otro lado, en casos excepcionales que lo justifiquen, pueden existir remisiones a normas secundarias, siempre y cuando tales remisiones hagan una regulación subordinada y dependiente de la ley y, además, constituyan un complemento que sea indispensable por motivos técnicos o para el debido cumplimiento de la finalidad recaudatoria.

Íntimamente vinculado con el derecho fundamental en comento se ubica el principio que la doctrina denomina de tipicidad y que tiene su origen en la vinculación del nacimiento del tributo con la realización de un determinado presupuesto de hecho que debe estar forzosamente determinado en una norma jurídica general y abstracta. Explica García Novoa³⁹ que la tipificación es un producto de la abstracción jurídica y que los preceptos tributarios tienden a generalizar para prever todos los supuestos hechos iguales al margen de quien sea el sujeto que los lleve a cabo.

Siguiendo las ideas del citado autor, la tipicidad se vincula con la reserva de ley pero añade un extra; lo anterior a partir de que la idea de que la reserva de ley formal proscriba la intervención del reglamento en determinadas materias y la tipicidad explica esta prohibición reglamentaria desde la perspectiva del derecho del contribuyente a la certeza.

Entonces, conforme con el principio de tipicidad, no basta garantizar que todo hecho imponible se establezca en una norma general de rango legal, sino que además es necesario asegurar que el tributo sólo se aplique una vez actualizado el hecho imponible de conformidad con los límites establecidos en la ley. Sólo de esa manera se alcanzará la certidumbre de que el gobernado conozca las consecuencias fiscales de sus actos de tal manera que esté en posibilidad de prever y planificar sus conductas, renunciado a realizar determinados hechos generadores.

Entonces, son incompatibles con las citadas exigencias de determinabilidad y certeza los actos discrecionales de la administración, así como la previsión de conceptos jurídicos indeterminados en las leyes fiscales.

“La tipicidad impondrá, por tanto, que, respecto a los elementos esenciales del tributo o a la existencia de deberes materiales y formales, no quepa conferir a la

³⁸ Tesis P. CXLVIII/97 del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación; publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; Novena Época; tomo VI; noviembre de 1997; p. 78.

³⁹ García Novoa, César; op. cit.; nota 21; p. 108.

*Administración potestades discrecionales para su configuración, impidiendo que la voluntad de la Administración fije o concrete un elemento del tipo legal*⁴⁰.

Cabe precisar que la doctrina explica que este principio de tipicidad no debe llevarse al límite de prohibir cualquier acto discrecional de la autoridad administrativa, pues se debe mantener el denominado “margen de libre apreciación” tratándose de las potestades de aplicación del tributo donde puede ser necesario a partir de la necesidad de emplear criterios de oportunidad al valorar determinadas circunstancias inherentes a la individualización de la norma.

i.2) Garantía de proporcionalidad tributaria.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha reiterado en criterios de jurisprudencia que el principio de proporcionalidad tributaria 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.

Entonces, las contribuciones forzadas deben fijarse de conformidad 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.

Dice la Corte que para que un tributo 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 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 su destinatario.

De ahí que, para que un gravamen sea proporcional debe existir congruencia entre el tributo 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.

Ahora, el alcance de este derecho fundamental se ha ampliado en su contenido sustantivo por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación quien ha

⁴⁰ Ibidem; p. 113.

reconocido que en él se encuentra la base del derecho al mínimo vital en materia tributaria⁴¹.

Para arribar a tal determinación el Alto Tribunal expuso que el derecho al mínimo vital no es una prerrogativa exclusiva de la clase trabajadora, ni su contenido se agota al exceptuar de embargo, compensación o descuento al salario mínimo; por el contrario, esa prerrogativa ejerce una influencia que trasciende ese ámbito y, en lo relativo a la materia tributaria, deriva del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

A partir de los postulados que ha desarrollado el citado Tribunal Constitucional en relación con el principio de proporcionalidad tributaria, determinó que el derecho al mínimo vital, desde una óptica tributaria, encuentra sustento en el citado numeral 31, fracción IV, y tiene una proyección más amplia de la que le correspondería si se encontrara acotado a quienes obtienen ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado.

El referido derecho se configura, explicó, como directriz para el legislador, por cuya virtud debe abstenerse de imponer contribuciones a determinados conceptos o ingresos, cuando ello implique privar a la persona de los medios para subsistir.

En la tesis P. VIII/2013 (9a.)⁴², el propio Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación se ocupó de los alcances del citado derecho al mínimo vital en materia tributaria precisando que, como derivación del principio de proporcionalidad tributaria, busca resguardar los signos de capacidad económica destinados a satisfacer necesidades primarias de manera que, en tanto se supere ese nivel mínimo, la auténtica capacidad contributiva del causante impone la necesidad de aportar al sostenimiento de los gastos públicos en cumplimiento a la obligación constitucional correspondiente.

Destacó que el derecho al mínimo vital se configura, desde el punto de vista tributario, como una proyección del principio de proporcionalidad tributaria y entraña una garantía de las personas por virtud de la que, al diseñar el objeto de las contribuciones e identificar la capacidad idónea para contribuir el legislador debe respetar un umbral libre o aminorado de tributación, según sea el caso, correspondiente a los recursos necesarios para la subsistencia de las personas.

Entonces, al legislador le está vedado ejercer sus facultades de imponer tributos sobre ese mínimo indispensable por no estar legitimadas constitucionalmente. Se trata entonces de un derecho a favor de los gobernados que no serán llamados a contribuir

⁴¹ Este criterio es consultable en la tesis P. VI/2013 (9a.), publicada en la Gaceta al Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, libro 1, diciembre de 2013, tomo I, página 135, de rubro: **DERECHO AL MÍNIMO VITAL. EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO, TIENE FUNDAMENTO EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.**

⁴² También publicada en la Gaceta al Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, libro 1, diciembre de 2013, tomo I, página 138, de rubro: **DERECHO AL MÍNIMO VITAL. SUS ALCANCES EN MATERIA TRIBUTARIA.**

en tanto no satisfagan sus necesidades más elementales, correlativo al deber del legislador de respetar este límite.

El Pleno del Máximo Tribunal⁴³ también se ocupó de precisar que el principio de capacidad contributiva, a través del reconocimiento del derecho al mínimo vital, no demanda necesariamente la incorporación de una exención generalizada en los impuestos, o bien, una deducción también de carácter general, pues corresponde al legislador tributario diseñar el régimen legal del gravamen, definiendo si en un momento determinado resulta más adecuado a las finalidades del sistema fiscal, o más acorde con la realidad económica, un mecanismo u otro.

Tomó en consideración que el fenómeno financiero es más complejo que el aspecto impositivo, de ahí que el respeto al derecho al mínimo vital no implica única y exclusivamente liberaciones de gravamen o la introducción de instituciones que aminoren el impacto de los tributos, pues en la medida en que el Estado provea directamente satisfactores para las necesidades más elementales puede quedar autorizado el establecimiento de contribuciones.

En consecuencia, la Corte sostuvo que, para cumplir con los requerimientos del derecho al mínimo vital como expresión del principio de proporcionalidad tributaria, el legislador cuenta con un margen de libre configuración, de ahí que pueda emplear instituciones tan dispares como las exenciones generales (o acotadas bajo algún criterio válido), las deducciones generalizadas, las deducciones específicas por concepto o la valoración de condiciones sistémicas (como puede ser la existencia de tratamientos favorables en otras contribuciones, inclusive, las indirectas).

Además, se debe tomar en consideración que también aporta elementos para el juicio que se efectúe en relación con el grado de cumplimiento de dicho derecho, la forma en la que el Estado social distribuya sus recursos, verificando la medida en que las asignaciones directas o subsidios pueden tener un impacto en los más necesitados, valorando cómo inciden unas y otros en la tributación de estos grupos.

i.3) Garantía de equidad tributaria.

Nuestra Suprema Corte de Justicia de la Nación⁴⁴ ha precisado que el principio de igualdad subyace a toda la estructura constitucional y se encuentra positivizado en diversos preceptos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, entre ellos, en los artículos 1º y 31, fracción IV, normas que imponen obligaciones o deberes específicos a los poderes públicos en relación con la máxima citada que no postula la

⁴³ Criterio que informa la tesis P. X/2013 (9a.), publicada en la Gaceta al Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, libro 1, diciembre de 2013, tomo I, página 133, de rubro: **DERECHO AL MÍNIMO VITAL. EL LEGISLADOR CUENTA CON UN MARGEN DE LIBRE CONFIGURACIÓN EN CUANTO A LOS MECANISMOS QUE PUEDE ELEGIR PARA SALVAGUARDARLO.**

⁴⁴ Tesis 2a. LXXXII/2008 de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXVII, junio del 2008, página 448, de rubro: **PRINCIPIO GENERAL DE IGUALDAD. SU CONTENIDO Y ALCANCE.**

paridad entre todos los individuos, ni implica necesariamente una igualdad material o económica real, sino que exige razonabilidad en la diferencia de trato, como criterio básico para la producción normativa.

Entonces, del principio en análisis derivan dos normas que vinculan específicamente al legislador ordinario: por un lado, un mandamiento de trato igual en supuestos de hecho equivalentes, salvo que exista fundamento objetivo y razonable para efectuar diferenciación entre esos supuestos y, por el otro, un mandato de trato desigual que obliga al legislador a establecer diferencias entre supuestos de hecho distintos.

Para que las diferencias normativas puedan considerarse apegadas al principio de igualdad es indispensable que exista una justificación objetiva y razonable, de conformidad con estándares y juicios de valor generalmente aceptados, cuya pertinencia debe apreciarse en relación con la finalidad y efectos de la medida considerada, debiendo concurrir una relación de proporcionalidad entre los medios empleados y la finalidad perseguida.

En materia tributaria la garantía de equidad exige que los contribuyentes que se encuentren en una misma hipótesis de causación guarden una idéntica situación frente a la norma jurídica que los regula, lo que a la vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa implicando, además, que para poder cumplir con este principio el legislador no sólo está facultado sino que tiene obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, a condición de que no sean caprichosas o arbitrarias o creadas para hostilizar a determinadas clases o a un universo de causantes.

El Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver el amparo en revisión 1525/96, sostuvo que el principio de equidad tributaria contiene los rasgos esenciales que a continuación se enumeran:

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

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

c) El principio de igualdad no prohíbe al legislador tributario cualquier desigualdad de trato, sino sólo aquellas que resulten artificiosas o injustificadas por fundamentarse en criterios objetivos y suficientemente razonables de conformidad con criterios o juicios de valor generalmente aceptados.

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

Así pues, la norma tributaria es constitucionalmente ilegítima cuando impone arbitrariamente discriminaciones entre situaciones jurídicas objetivamente iguales o no discrimina de la misma forma situaciones objetivamente diversas.

Entonces, los distingos subjetivos, arbitrarios o caprichosos por parte del legislador o de las autoridades deben considerarse contrarios al principio de equidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, constitucional.

Cabe precisar que la igualdad normativa presupone necesariamente una comparación entre dos o más regímenes jurídicos, ya que un régimen jurídico no es discriminatorio en sí mismo, sino únicamente en relación con otro. Consecuentemente, el control de la constitucionalidad de normas que se consideran violatorias de la garantía de igualdad no se reduce a un juicio abstracto de adecuación entre la norma impugnada y el precepto constitucional que sirve de parámetro, sino que incluye otro régimen jurídico que funciona como punto de referencia a la luz de un término de comparación relevante para el caso concreto.

Por tanto, conforme con los criterios de nuestro Máximo Tribunal, el primer criterio necesario para analizar una norma a la luz de la garantía de igualdad consiste en elegir el término de comparación apropiado que permita comparar a los sujetos desde un determinado punto de vista y establecer si se encuentran o no en una situación de igualdad respecto de otros individuos sujetos a diverso régimen y si el trato que se les otorga, con base en el propio término de comparación, es diferente.

En caso de que los sujetos comparados no sean iguales o no sean tratados de manera desigual, no habrá violación al derecho fundamental en cuestión.

Posteriormente, establecida la situación de igualdad y la diferencia de trato, debe determinarse si la diferenciación persigue una finalidad constitucionalmente válida y si es adecuada para alcanzarla. Finalmente, debe valorarse si la medida legislativa de que se trate resulta proporcional, es decir, si guarda una relación razonable con el fin que se procura alcanzar.

En el sentido expuesto se ha pronunciado la Segunda Sala del Alto Tribunal, en la tesis 2a. LXXXIV/2008, de rubro **IGUALDAD. CRITERIOS QUE DEBEN OBSERVARSE EN EL CONTROL DE LA CONSTITUCIONALIDAD DE NORMAS QUE SE ESTIMAN VIOLATORIAS DE DICHA GARANTÍA.**

Cabe puntualizar que al tratarse la garantía de equidad tributaria de la positivización del principio de igualdad en materia fiscal, el análisis de su vulneración se

debe efectuar conforme a los lineamientos expuestos, esto es, a partir de la comprobación de la actualización de los siguientes supuestos:

1) Verificación de la existencia de 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 debe valorarse si la precisión legislativa obedece a una finalidad legítima (objetiva y constitucionalmente válida);

3) De reunirse ambos requisitos habrá de corroborarse si la distinción constituye un medio apto y adecuado para conducir al fin u objetivo que el legislador quiere alcanzar, es decir, si existe una relación de instrumentalidad entre la medida clasificatoria y el fin pretendido; y,

4) De actualizarse las tres condiciones citadas, se requiere, además, que la configuración legal de la norma no origine una afectación desproporcionada o desmedida de los bienes y derechos constitucionalmente protegidos.

El análisis efectuado a partir de las etapas anteriores ha sido adoptado por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis de jurisprudencia 2a./J. 31/2007, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, tomo XXV, marzo del 2007, página 334, de rubro: EQUIDAD TRIBUTARIA. CRITERIOS PARA DETERMINAR SI EL LEGISLADOR RESPETA DICHO PRINCIPIO CONSTITUCIONAL.

Ahora, atendiendo a la materia de este trabajo es necesario precisar que también la Suprema Corte de Justicia de la Nación⁴⁵ ha determinado que, en atención al principio de equidad tributaria el legislador no sólo está facultado sino que tiene la obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, sustentadas en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales.

Sostuvo que las mencionadas finalidades económicas o sociales, o bien, las razones de política fiscal o extrafiscal que sustenten las categorías diferenciadoras establecidas por el legislador, cuando se materializan a través de bases objetivas y bajo parámetros razonables, no son una causa que justifique la violación a la garantía de equidad tributaria, sino que tal concatenación de circunstancias es lo que permite salvaguardar dicha garantía, es decir, cuando los indicados fines persiguen un objetivo avalado por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, aportan

⁴⁵ Tesis 1a. XX/2009 de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, tomo XXIX, enero del 2009, página 551, de rubro: **FINES EXTRAFISCALES Y DE POLÍTICA FISCAL. CUANDO PERSIGUEN UNA FINALIDAD AVALADA POR LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS APORTAN ELEMENTOS ADICIONALES PARA EL ESTUDIO DE CONSTITUCIONALIDAD DE UN PRECEPTO.**

elementos adicionales para determinar la constitucionalidad o inconstitucionalidad de un determinado precepto.

En tal virtud, partiendo de la premisa de que efectivamente exista un trato diferenciado, la Primera Sala de la citada Suprema Corte decidió que la búsqueda de fines extrafiscales o de política tributaria no es la razón que justifica el establecimiento de un trato discriminatorio, sino que evidencia que la diferenciación no vulnera la Constitución y que se cumplen los postulados de la garantía de equidad.

i.4) Destino al gasto público.

Del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos deriva el principio de que la recaudación tributaria debe destinarse a satisfacer los gastos públicos.

A partir de esa máxima tanto la doctrina como la jurisprudencia de nuestro país han reconocido que el destino a los gastos públicos es una condición de validez constitucional de los tributos.

La obligación de destinar las cantidades recaudadas por los tributos a la satisfacción del gasto público no llega al extremo de exigir que el citado producto se ingrese a una caja común y se pierda su origen, su verdadero alcance tiene que ver con la prohibición de que lo recaudado se destine al pago de gastos que no estén encaminados a satisfacer las funciones y servicios que el Estado debe prestar a la colectividad.

Debe decirse que la nota que define el principio tributario de destino al gasto público la constituye su objeto material, es decir, la satisfacción de ciertas necesidades de interés colectivo, y no el tipo de entidad pública (Federación, Estados o Municipios), que lo opere.

Este principio provoca que los tributos tengan un carácter instrumental, ya que no persiguen la consecución directa de fines públicos, sino que son mecanismos para suministrar de los fondos necesarios a la administración para que alcance sus objetivos.

Además, la finalidad en análisis permite distinguir a las contribuciones forzadas de las sanciones ya que si bien ambos instrumentos generan ingresos, sus objetivos son diversos. En ese sentido explica Varona Alabern⁴⁶ que la sanción, si bien es una prestación patrimonial coactiva, no persigue recaudar dinero sino castigar una conducta antijurídica del gobernado, siendo esta finalidad punitiva el elemento diferenciador más importante respecto del tributo.

⁴⁶ Varona Alabern, Juan Enrique; *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*; Editorial Marcial Pons; España; 2009; p. 18.

El mismo autor explica que la función recaudatoria de los tributos no se contraponen con los propósitos extrafiscales tendentes a alcanzar otras finalidades de interés común amparados por la Constitución, siempre y cuando no anulen aquélla pues ello generaría que la institución pierda su naturaleza convirtiéndose en otra irregular.

CAPÍTULO II. FINES EXTRAFISCALES.

1. Concepto.

La naturaleza jurídica de los tributos los identifica como obligaciones sustantivas de carácter esencialmente económico cuyo fin es allegar recursos de ese carácter al Estado. Sin embargo, si bien ese objetivo justificó la creación de las contribuciones forzadas, es indudable que actualmente poseen otros de carácter social y económico, pues como lo explica Soler⁴⁷, al influir sobre la conducta de los contribuyentes son útiles para implementar políticas redistributivas de la riqueza, antiinflacionarias e impulsoras del desarrollo económico.

Fritz Neumark⁴⁸ sostiene que el Estado emplea actualmente los impuestos como instrumentos de política económica, ya sea a través de prácticas de dirección o de intervención. Así, en el “dirigismo” se favorece o perjudica a determinados grupos económicos o sectores de la producción mediante la implementación de contribuciones por razones sociales, políticas o militares, mientras que en el “intervencionismo” se actúa globalmente a través de la adopción de determinaciones generales que procuran la estabilidad interna y externa. En el intervencionismo el Estado actúa sobre la comunidad para alcanzar un fin que de otra manera sería irrealizable.

En ese sentido, como afirma Perfecto Yebra Martul-Ortega⁴⁹, el impuesto se ha transformado en objeto predilecto del elemento intervencionista a efecto de incidir, en principio, en la dirección económica, política y social del Estado y, en fechas recientes, como medida de protección del medio ambiente.

Entonces, si consideramos que el fin fiscal de los tributos es la recaudación de numerario destinado a sufragar gastos públicos, sus fines extrafiscales derivan de su empleo como mecanismos eficaces para incidir en otras conductas del conglomerado humano ajenas a la recaudación propiamente dicha y que tienen que ver con cuestiones de diversa índole como propósitos políticos, sociales y culturales, entre otros.

El impuesto con fin no financiero, se manifiesta como medio de ordenación económica y social, pero junto a esta finalidad –que ya hemos calificado de clásica-, pueden aparecer otras demográficas, culturales, etc., donde el Estado influya en la libertad de los particulares y en la necesidad

⁴⁷ Soler, Osvaldo H.; op. cit.; nota 2; pp. 25-47.

⁴⁸ Citado por Soler, Osvaldo H.; op. cit.; nota 2; p. 26.

⁴⁹ Yebra Martul-Ortega, Perfecto; *Los fines extrafiscales del impuesto*, en *Tratado de Derecho Tributario*; Amatucci, Andrea (director); Editorial Temis; Colombia; 2001; p. 355.

*de intervenir en ciertos consumos que se consideran perjudiciales para la conducta humana: tabaco, alcohol, gasolina, etc.*⁵⁰.

A partir de las ideas expuestas definimos a los fines extrafiscales como los objetivos de índole distinta a la recaudatoria propios de los tributos y que se logran a partir de la influencia que esas cargas generan en la conducta de los contribuyentes.

Sobre la delimitación conceptual de los fines extrafiscales en la jurisprudencia 1a./J. 107/2011⁵¹, de rubro **FINES FISCALES Y EXTRAFISCALES**, la Primera Sala de la Suprema Corte de la Nación sostuvo que mientras los medios tributarios utilizados por el Estado para obtener recursos -las contribuciones- deben tener un fin necesariamente fiscal al que pueden adicionarse otros fines de diversa índole, los montos que generen y todos los demás ingresos del Estado tienen objetivos extrafiscales.

Distinguió la Corte entre los fines de los tributos propiamente dichos (recaudatorios y no recaudatorios), con el destino de los recursos obtenidos a fines delimitados en la política económica estatal, cuya naturaleza será siempre extrafiscal; ello a partir de que la recaudación no constituye un fin, sino que es un medio para obtener ingresos encaminados a satisfacer las necesidades sociales.

Los doctrinarios han señalado que los fines extrafiscales pueden ser producto de una determinación consciente del legislador o un resultado secundario no deseado. Y es que la distinción entre tributos fiscales y no fiscales no es evidente porque toda institución tributaria ocasiona, en mayor o menor grado, efectos diversos a los estrictamente recaudatorios.

En ese sentido, en términos de lo sustentado por Agustín López Padilla⁵², no se deben equiparar los tributos con fines extrafiscales a aquellos casos de contribuciones con un fin originario netamente recaudatorio pero que generan algunos efectos de carácter diverso, en principio, no deseados; para distinguirlos el citado jurista sostiene que debe tomarse como base la propia naturaleza de la norma según prevea un objetivo fiscal o extrafiscal, sin confundir su finalidad esencial con los efectos que produce o puede producir. En el mismo tenor, autores como Borrero⁵³ sostienen que para poder clasificar un fin como extrafiscal es necesario que se tenga conciencia sobre su existencia, de tal manera que se constituya a partir de la voluntad manifiesta de alcanzarlo por parte del legislador.

⁵⁰ Ibidem; p. 357.

⁵¹ Semanario Judicial de la Federación; Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; tomo XXXIV; septiembre de 2011; página: 506.

⁵² López Padilla, Agustín; *El Fin extrafiscal de los tributos y su fundamento a la luz de los principios constitucionales*; tesis para obtener el grado de Doctor en Derecho; Universidad Panamericana; México; 2012; pp. 40-45.

⁵³ Borrero Moro, C.J.; *La tributación ambiental en España*; Editorial Tecnos; España; p. 51.

A partir de esa distinción entre tributos de naturaleza extrafiscal y aquellos con fines recaudatorios pero con efectos de distinta naturaleza, la doctrina ha identificado las siguientes posibilidades:

- a) Tributos exclusivamente recaudatorios.
- b) Tributos con fines recaudatorios y, al mismo tiempo, objetivos extrafiscales.
- c) Tributos que se orientan esencialmente a un fin distinto del recaudatorio, esto es, tributos extrafiscales en su estado puro.

Juan Enrique Varona Alabern⁵⁴ afirma que un mínimo grado de extrafiscalidad es inevitable pues el lógico que al prever un gravamen se pretendan diversas situaciones ajenas a la mera recaudación y porque merecen mayor protección jurídica. Sin embargo, precisa que los tributos estrictamente extrafiscales son aquellos que en su fundamento y estructura se conciben para lograr una finalidad de carácter no fiscal y en aras de lograrla se conforman sus elementos esenciales. Entonces, debe distinguirse, sostiene, entre los tributos genuinamente recaudatorios pero que contienen elementos extrafiscales de aquellos otros que su fundamento y estructura están concebidos para lograr objetivos ajenos a la recaudación.

Este autor diferencia entonces entre contribuciones extrafiscales propias e impropias, siendo aquellas las que se estructuran con una finalidad ajena a la estrictamente recaudatoria. Desde su perspectiva, un tributo es propiamente extrafiscal cuando reúne las siguientes características:

- 1) Debe perseguir una finalidad no recaudatoria que se deduce del contenido de su ley regulatoria.
- 2) Sus elementos esenciales deben impregnarse de los aspectos extrafiscales y sin ellos el tributo perdería su lógica interna y quedaría desfigurado.
- 3) El tributo debe fomentar las conductas u operaciones acordes con la finalidad extrafiscal perseguida, siendo necesario que incorpore mecanismos que reduzcan la carga tributaria cuando los contribuyentes realicen actos encaminados al logro del citado fin y viceversa.

La citada clasificación así como las notas distintivas citadas tienen, en principio, un carácter doctrinal pues, para efectos prácticos, es difícil identificar tributos que no impacten en ámbitos distintos al recaudatorio y viceversa, normas extrafiscales que no generen ingresos al Estado; aunado a que, en nuestro país, no es constitucionalmente válido considerar contribuciones forzadas a aquellas prestaciones que no tengan como finalidad recaudar numerario que se destine al gasto público, pues debido a su inherente naturaleza jurídica los tributos deben pretender esa finalidad.

⁵⁴ Varona Alabern, Juan Enrique; op. cit.; nota 46; pp. 22-30.

En esos términos, el citado Doctor López Padilla⁵⁵ expone que no existen tributos químicamente puros, pues todas las normas tienen un contenido de fiscalidad y de extrafiscalidad; por tanto, no es posible hacer la distinción diametral entre ambos objetivos.

2. Fundamento constitucional.

Como quedó plasmado en el primer capítulo de este ensayo, uno de los caracteres esenciales del tributo reconocido por la jurisprudencia de nuestro país es que se trata de una institución cuya finalidad constitucionalmente reconocida es recaudar ingresos que se destinen a la satisfacción del gasto público.

Esa característica genera la problemática de encontrar un fundamento constitucional a los fines de los tributos distintos a aquel que justifica su existencia. El Constituyente plasmó ese principio general y no previó expresamente un fundamento de rango primario para los fines extrafiscales de los tributos.

Tal cuestión no es exclusiva de nuestro texto constitucional, pues como lo explica Perfecto Yebra Martul-Ortega⁵⁶, la Constitución de España de 1978 no prevé alguna norma expresa que faculte al legislador a imponer contribuciones con fines extrafiscales, pero la validez de esa posibilidad fue reconocida por el Tribunal Constitucional en diversos fallos, entre los que destaca el STC 27 de 1981, donde sostuvo que los tributos, además de la recaudación, pueden tener otros objetivos como instrumentos de política económica eficaces para acatar lo ordenado por el numeral 40.1 de la Norma Suprema en tanto ordena que los poderes públicos están obligados a promover las condiciones favorables para el progreso social y económico y para la distribución más equitativa de la renta.

El propio tribunal, en la sentencia STC de 1987, sostuvo que si bien la función extrafiscal de las contribuciones no está expresamente reconocida en la Constitución, puede derivarse directamente de aquellos preceptos de esa Norma Suprema que regulan los principios rectores de la política social y económica.

Sin embargo, a diferencia de lo que sucede en nuestro país, en España existe un fundamento legal de los fines extrafiscales, pues su Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en el artículo 2.1, prevé:

Artículo 2. Concepto, fines y clases de los tributos.

1. Los tributos son los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos.

⁵⁵ López Padilla, Agustín; op. cit.; nota 52; p. 49.

⁵⁶ Yebra Martul-Ortega, Perfecto; op. cit.; nota 49; p. 362.

Los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución.

El numeral transcrito prevé la posibilidad de que los tributos no tengan solo fines recaudatorios sino también que se erijan como instrumentos de política económica empleados para acatar y alcanzar los principios y fines constitucionales.

Cabe destacar que prevalece la determinación de que las citadas contribuciones deben atender, en principio, a un fin recaudatorio, pues lo que posibilita es que, además de éste, sean utilizados como mecanismos de política económica.

Ahora, se reitera que nuestro texto constitucional no prevé expresamente la facultad de implementar tributos con fines extrafiscales, tampoco los textos secundarios lo hacen.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha ocupado de la cuestión y en la jurisprudencia 1a./J. 28/2007⁵⁷ de su Primera Sala, de rubro *FINES EXTRAFISCALES. LAS FACULTADES DEL ESTADO EN MATERIA DE RECTORÍA ECONÓMICA Y DESARROLLO NACIONAL CONSTITUYEN UNO DE SUS FUNDAMENTOS*, sostuvo que como los fines extrafiscales son razones que orientan a las leyes tributarias al control, regulación y fomento de ciertas actividades o sectores económicos, matizando sus objetivos con un equilibrio entre la rectoría estatal y las demandas del interés público, entonces el artículo 25 constitucional constituye uno de sus fundamentos.

Lo anterior en razón de que el citado numeral 25 prevé que corresponde al Estado la rectoría del desarrollo nacional para garantizar que sea integral y sustentable y que debe ser útil para fortalecer la soberanía nacional y su régimen democrático, en que se utilice al fomento como un instrumento de crecimiento de la economía, del empleo y para lograr una justa distribución del ingreso y de la riqueza, permitiendo el pleno ejercicio de la libertad y dignidad de los individuos, grupos y clases sociales protegidos, por lo que el ente estatal planeará, coordinará y orientará la actividad económica, y llevará a cabo la regulación y fomento de las actividades que demande el interés general en el marco de libertades otorgado por la propia Ley Fundamental.

Asimismo, consideró que el citado precepto constitucional establece que al desarrollo nacional concurrirán, con responsabilidad social, los sectores público, privado y social, así como cualquier forma de actividad económica que contribuya al desarrollo nacional; que el sector público tendrá, en exclusiva, el control y propiedad de las áreas estratégicas que señala la Constitución y podrá participar con los sectores privado y social en el impulso de las áreas prioritarias; que bajo criterios de equidad social y productividad se apoyará e impulsará a las empresas sociales y privadas, con sujeción

⁵⁷ Publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; Novena Época; tomo XXV; marzo del 2007; p. 79.

a las modalidades que dicte el interés público, así como al uso de los recursos productivos, donde se atienda al beneficio general, cuidando su conservación y el medio ambiente, y que en la ley se alentará y protegerá la actividad económica de los particulares y se proveerán las condiciones para que el desenvolvimiento del sector privado contribuya al desarrollo económico social.

Como puede advertirse, nuestra Suprema Corte fundamentó los fines extrafiscales en razones similares a aquellas adoptadas por el Tribunal Constitucional Español y que tienen que ver con la obligación del Estado de promover las condiciones favorables para el progreso social y económico y para la distribución más equitativa de la riqueza.

De ahí que se sustenten los fines extrafiscales en una de las normas constitucionales que regulan los principios rectores de la política social y económica (artículo 25 constitucional).

Para efectos de este ensayo, aun cuando se comparte la citada postura expuesta por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se considera parcialmente acertada, por las siguientes razones:

A lo largo de este capítulo se pretende demostrar que los fines extrafiscales introducen elementos ajenos a los sistemas tributarios generando alteraciones en los mecanismos de recaudación que llegan a incidir en los derechos humanos que rigen la materia, específicamente en los principios de equidad y proporcionalidad.

Esa invasión puede ser constitucionalmente válida; sin embargo, para ello es necesario que tutelen otro derecho fundamental, algún bien de carácter colectivo o diversa institución de rango constitucional y, de esa manera, justifiquen la intervención de las aludidas garantías previstas por el numeral 31, fracción IV, de la Norma Suprema.

En ese sentido, se toma en consideración que la propia Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la jurisprudencia 2a./J. 1/2009⁵⁸, de rubro *RECTORÍA ECONÓMICA DEL ESTADO EN EL DESARROLLO NACIONAL. EL ARTÍCULO 25 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, NO OTORGA A LOS GOBERNADOS GARANTÍA INDIVIDUAL ALGUNA PARA EXIGIR, A TRAVÉS DEL JUICIO DE AMPARO, QUE LAS AUTORIDADES ADOPTEN CIERTAS MEDIDAS, A FIN DE CUMPLIR CON LOS PRINCIPIOS RELATIVOS A AQUÉLLA*, concluyó que el citado numeral 25 constitucional prevé esencialmente los principios de la rectoría económica del Estado para garantizar el crecimiento económico del país que se logrará mediante acciones estatales que alienten a determinados sectores productivos, concedan subsidios, otorguen facilidades a empresas de nueva creación, concedan estímulos para importación y exportación de

⁵⁸ Publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; Novena Época; tomo XXIX; febrero del 2009; p. 461.

productos y materias primas y sienten las bases de la orientación estatal por medio de un plan nacional.

Sin embargo, determinó que esa norma fundamental no concede derecho que autorice a los particulares a exigir a las autoridades que adopten medidas para cumplir con las citadas finalidades constitucionales, pues su propósito se dirige a proteger la economía nacional mediante acciones estatales fundadas en una declaración de principios.

Entonces, conforme con lo expuesto, del artículo 25 constitucional no deriva ningún derecho humano pero si tutela bienes colectivos e instituciones que el Constituyente consideró necesario proteger en la norma de rango fundamental y que, por tanto, pueden validar los fines extrafiscales de los tributos que, se reitera, deben ser idóneos para tutelar alguna prerrogativa de esa categoría ya que sólo así se justifica la posible inobservancia de los principios de proporcionalidad y equidad que rigen en la materia.

Pero no sólo el citado artículo 25 constitucional justifica los fines extrafiscales; debe reiterarse que éstos deben proteger algún derecho fundamental, un bien colectivo o alguna otra institución también constitucional; entonces, habrá que verificar qué precepto de la Carta Magna o de los tratados internacionales los reconoce para ubicar su fundamento.

En similares términos explica Varona Alabern⁵⁹ que el tributo puede dirigirse hacia fines distintos a los recaudatorios, constituyendo un instrumento idóneo para lograr otros objetivos constitucionales de gran interés público, como son, por ejemplo, la redistribución de la renta, el fomento del empleo o la protección del medio ambiente. Entonces, el anclaje constitucional de la extrafiscalidad debe identificarse a partir de la concreta finalidad perseguida. El propio autor destaca que la extrafiscalidad no sólo es legítima sino también potenciabile, ya que en ocasiones puede constituir de manera eficaz el medio adecuado para alcanzar objetivos constitucionales.

3. Los fines extrafiscales y los derechos humanos en materia tributaria.

Como ya quedó expuesto en materia tributaria rigen los derechos fundamentales que prevé el artículo 31, fracción IV, constitucional y que se traducen en los principios de legalidad, proporcionalidad, equidad y destino a gasto público.

Sin mayor complicación conceptual puede comprenderse que la previsión de tributos con fines extrafiscales exclusivos y sin ningún propósito recaudatorio vulneraría el derecho fundamental que obliga al legislador a imponer contribuciones forzadas que tengan como objetivo recaudar numerario que se destine al gasto público.

⁵⁹ Varona Alabern, Juan Enrique; op. cit.; nota 46; p. 20.

Ahora, el conflicto se actualiza tratándose de las garantías de justicia tributaria (proporcionalidad y equidad), que se restringen en muchas ocasiones por la previsión de fines extrafiscales aun cuando éstos vayan acompañados del objetivo recaudatorio.

A lo largo de este capítulo se han destacado opiniones de doctrinarios que reconocen que actualmente es muy complicado identificar tributos que no posean finalidades fiscales y extrafiscales concomitantemente; sin embargo, la previsión de estos últimos genera, en la mayoría de los casos, alteraciones a los derechos de justicia tributaria como se demostrará a continuación:

Al precisar en qué consiste el aspecto objetivo de los tributos se destacó que toda imposición reposa sobre el principio financiero consistente en que debe relacionarse a condiciones de hecho o acontecimientos de la vida considerados pasibles de impuesto; el legislador debe revestir con normas jurídicas abstractas los hechos generadores económicos reconocidos y elegidos como idóneos para la contribución (recoge conceptos como renta, gasto, patrimonio, intercambio, prestación, unidad económica, valor de producción, etcétera).

En ese orden de ideas, el elemento común de los hechos generadores de los tributos es su contenido económico que se debe al principio del que parten las contribuciones forzadas consistente en que constituyen prestaciones que se actualizan ante actos o hechos de los contribuyentes que evidencian manifestaciones de riqueza y que les generan la obligación de tributar conforme con la capacidad económica reflejada.

Dentro de ese elemento objetivo de la tributación se comprenden las garantías de equidad y proporcionalidad en su exacta dimensión. En términos generales, es proporcional la contribución que grava de manera efectiva la capacidad económica tributaria; mientras que es equitativa si trata de manera idéntica a quienes se encuentren en iguales condiciones frente al hecho imponible y si diferencia entre sujetos cuyas características trascendentes a los tributos son disímiles.

Entonces, los derechos fundamentales de equidad y proporcionalidad rigen los sistemas tributarios y se respetan cabalmente cuando los tratamientos otorgados por el legislador atienden exclusiva y objetivamente a los aspectos propios del fenómeno económico sujeto a gravamen, cumpliendo con la máxima de dejar de atender a las cualidades personales de los sujetos pasivos de los tributos y asumiendo que ese carácter les resulta de su estricta relación económica con la cosa materia de gravamen que, incluso, puede ser momentánea.

Sin embargo, también se ha destacado que actualmente los tributos poseen fines de carácter social y económico y no sólo recaudatorios, ya que al influir sobre la conducta de los contribuyentes se han empleado como instrumentos útiles para implementar políticas redistributivas de la riqueza, antiinflacionarias, impulsoras del desarrollo económico y otras de diversa índole.

Para alcanzar tales fines extrafiscales el legislador asume determinaciones que alteran los mecanismos fiscales, por ejemplo, prevé supuestos de no causación o exenciones, disminuye la base, reduce la tasa, autoriza deducciones no estructurales, etcétera.

Al efectuar esas modificaciones se introducen elementos ajenos a la lógica del sistema tributario desde su perspectiva estrictamente económica, generando alteraciones que pueden afectar los derechos tributarios, pues llega a gravarse sin atender a la verdadera capacidad contributiva o se distingue entre sujetos que tienen idénticas condiciones frente al hecho generador.

Esa alta probabilidad de lesionar derechos fundamentales con la previsión de fines extrafiscales ha provocado que doctrinarios como Perfecto Yebra Martul-Ortega⁶⁰ sostengan que, cuando el legislador decida emplear al tributo con esos fines debe hacerlo con extrema precaución, probando que no existan otras medidas distintas a la contribución para alcanzarlos, pues incluso puede desnaturalizarse el propio tributo convirtiéndose en una contraprestación de carácter diverso al impositivo, lo que provocaría la pérdida total de su fundamento constitucional.

El citado autor explica que el impuesto con fines extrafiscales reclama planteamientos jurídicos y el derecho tutela valores como la justicia, la seguridad y la libertad, necesarios también al desarrollo económico, pero puede suceder que en la realidad aquél se transforme en un obstáculo para éste. Y es que advierte como posible la colisión de las finalidades extrafiscales con la justicia de los tributos, en específico, con el principio de capacidad contributiva.

Sobre esta colisión, Sainz de Bujanda⁶¹ sostiene que la utilización del impuesto con fines económicos y sociales no tiene por qué ser incompatible con la justicia fiscal y que la justicia fiscal es para el derecho tributario un valor irrenunciable.

Entonces, desde la perspectiva de estos doctrinarios, el juicio de validez sobre los impuestos con fines extrafiscales será positivo si no rompen la distribución equitativa de la carga tributaria. Por tanto, concluyen que los principios de justicia fiscal constituyen un freno o límite a la utilización de un tributo con fines extrafiscales.

Esta postura fue adoptada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en el criterio que informa la tesis P. CIV/99⁶² del tribunal Pleno, de rubro: **CONTRIBUCIONES. LOS FINES EXTRAFISCALES NO PUEDEN JUSTIFICAR LA VIOLACIÓN AL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS**, en que expuso que 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 debe convertirse

⁶⁰ Yebra Martul-Ortega, Perfecto; op. cit.; nota 49; p. 364.

⁶¹ Citado por Yebra Martul-Ortega, Perfecto; op. cit.; nota 49; p. 379.

⁶² Publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; Novena Época, tomo X; diciembre de 1999; p. 15.

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.

El Alto Tribunal sostuvo que los fines extrafiscales son exclusivamente otros elementos que debe analizar el órgano de control para determinar la constitucionalidad o no de un determinado precepto.

Conforme con el criterio transcrito, la Corte concluyó que un fin extrafiscal no debe constituirse en un elemento aislado que justifique la violación de los principios de proporcionalidad y equidad tributarias y que, por el contrario, se trata de otro de los componentes que debe tomar en cuenta el órgano de control al analizar la constitucionalidad de alguna contribución forzada.

Esa postura doctrinal es la más benéfica para el gobernado pues impide que a través de fines extrafiscales se vulneren sus derechos fundamentales tributarios; sin embargo, no es la que impera en la práctica donde es muy común que el legislador afecte esos derechos con fines de esa naturaleza y, a pesar de ello, los tribunales validen constitucionalmente la contribución correspondiente.

A manera de ejemplo se citan los siguientes casos:

El artículo 4, fracción V, de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única preveía que no se pagaba ese tributo por los ingresos que se encontraban exentos del pago del impuesto sobre la renta en los términos y condiciones regulados en el penúltimo párrafo del artículo 179 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Para analizar si tal previsión vulneraba o no la garantía de equidad tributaria, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación explicó que el citado beneficio operaba a favor de las personas morales que tenían como accionistas a fondos de pensiones o jubilaciones de residentes en el extranjero, cuyos ingresos totales provinieran al menos en un 90% exclusivamente de la enajenación o del otorgamiento del uso o goce temporal de terrenos y construcciones adheridas al suelo ubicados en el país, y de la enajenación de acciones cuyo valor derivara en más de un 50% de los bienes mencionados.

Tuvo en consideración que dichos fondos constituían importantes inversiones para el país, por lo que cuando eran accionistas de personas morales, para efecto de que el impuesto sobre la renta no les repercutiera indirectamente, se consideró adecuado exentarlas a fin de que el esquema fuera neutral en relación con los fondos referidos.

Además, valoró que a nivel internacional los fondos de pensiones y jubilaciones del extranjero se encuentran exentos del pago del impuesto sobre la renta, lo que propició la instrumentación de esa misma medida en la legislación nacional para captar sus inversiones que normalmente tienen un elevado grado de permanencia, particularmente cuando se dirigen al sector inmobiliario de arrendamiento.

En consecuencia, el Alto Tribunal determinó que, con dicho esquema, el legislador no buscó beneficiar a cualquier persona moral que cuente con inversionistas extranjeros, sino sólo a aquellas cuyos accionistas o asociados sean fondos de pensiones y jubilaciones que cumplan con los términos y condiciones que establecía el penúltimo párrafo del artículo 179 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, atendiendo al fin extrafiscal de lograr la neutralidad del sistema con el objeto de incentivar la inversión de ese tipo de fondos que por su permanencia es importante para el país y, por tanto, la exención a favor de esas personas morales previstas en el artículo 4, fracción V, de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única encuentra apoyo en una justificación objetiva y no viola la garantía de equidad tributaria contenida en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos⁶³.

Como se ve, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación justificó la constitucionalidad de una exención partiendo de las circunstancias subjetivas de los contribuyentes beneficiados y no por las razones objetivas propias del tributo.

Lo anterior a partir de que, independientemente de dichas características subjetivas del contribuyente, lo económicamente relevante es la percepción del ingreso; sin embargo, ese aspecto quedó en segundo término ante las singularidades propias del gobernado y la necesidad de satisfacer un fin extrafiscal de carácter económico y social.

Por tanto, la exención en cuestión alteró el sistema tributario del impuesto empresarial a tasa única ya que diferenció entre ingresos no por su naturaleza objetiva, sino atendiendo a las características subjetivas de quien los percibe, infringiendo la garantía de equidad tributaria desde una perspectiva estricta, pues la diferenciación de trato no guarda relación con la realidad económica sujeta a gravamen, sino que atendió a razones de índole social-económico, propiamente, a un fin extrafiscal; a pesar de ello, la Corte validó la constitucionalidad del beneficio.

Por otra parte, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación analizó la constitucionalidad del artículo 109, fracción XV, inciso a), de la Ley del Impuesto sobre la Renta; concluyó que el citado precepto, al establecer que no se pagará impuesto sobre la renta por la ganancia derivada de la enajenación de una casa habitación, cuando el enajenante no haya obtenido la exención por la enajenación de otra en un plazo de 5 años, no transgrede el principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

⁶³ Este criterio lo informa la tesis P. XLIV/2010, del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en el Semanario Judicial de la Federación; Novena Época; tomo XXXII, agosto de 2010; p 233; de rubro: **“EMPRESARIAL A TASA ÚNICA. EL ARTÍCULO 4, FRACCIÓN V, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL EXENTAR DEL PAGO DE ESE TRIBUTOS A LAS PERSONAS MORALES REFERIDAS EN EL PENÚLTIMO PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 179 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, NO VIOLA LA GARANTÍA DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2008)”**.

Para arribar a esa conclusión destacó que las exenciones en general permiten al legislador establecer criterios de justicia social y satisfacer otras finalidades tuteladas en la Constitución o derivadas de situaciones de índole económico, político y social, que aun cuando merman la recaudación de recursos para el sostenimiento del gasto público, encuentran su razón en elementos que superan el objetivo recaudatorio.

Decidió que la procedencia de la referida exención no necesariamente tiene que guardar una determinada relación con el supuesto de causación del impuesto de cuyo pago se está liberando o con la capacidad contributiva del causante; de ahí que el legislador, al establecer los parámetros o límites para aplicar el citado beneficio, lo hizo en función de un fin extrafiscal y no para regular un supuesto de causación del impuesto⁶⁴.

Lo relatado evidencia que, para validar la constitucionalidad de la exención citada, la Corte acudió a la necesidad de proteger un fin extrafiscal, reconociendo expresamente que para ello quedaban de lado las cuestiones relacionadas con la capacidad contributiva del gobernado e, incluso, el supuesto de causación del tributo.

Otro ejemplo lo encontramos en los juicios en que se verificó la regularidad constitucional del artículo 2º-C de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios. La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación consideró que la razón del legislador para adicionar esa norma fue la afectación al medio ambiente provocada por los envases no recolectados ni reutilizados, que obligan a las entidades federativas y a los Municipios a incurrir en gastos adicionales para su recolección.

Explicó que, con motivo de ello y acorde con las tendencias mundiales que buscan fomentar el apoyo a la ecología y al medio ambiente con medidas impositivas, el legislador estableció en el artículo 2º-C de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios una cuota máxima y la posibilidad de disminuirla, pues se prevé un pago menor del tributo respecto a los contribuyentes que comercializan la cerveza en envases no reutilizables, con lo que además se desalienta la distribución de productos de cerveza mediante la economía informal y se modera su consumo.

En consecuencia, determinó que el fin extrafiscal diseñado por el legislador y contenido en el referido precepto está apoyado en motivos objetivos y razonables que lo tornan constitucional⁶⁵.

⁶⁴ Este criterio lo informa la tesis 2a. XLVIII/2012 (10a.); publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; Décima Época; Libro IX; junio de 2012; tomo 1; p. 598; de rubro “**RENTA. EL ARTÍCULO 109, FRACCIÓN XV, INCISO A), DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, REFORMADO MEDIANTE DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 7 DE DICIEMBRE DE 2009, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA**”.

⁶⁵ Criterio contenido en la tesis 2a. CLXII/2007; publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; Novena Época; tomo XXVI; noviembre de 2007; p 210; de rubro: “**PRODUCCIÓN Y SERVICIOS. EL FIN EXTRAFISCAL CONTENIDO EN EL ARTÍCULO 2o.-C DE LA LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL RELATIVO Y EXPLICADO EN LA EXPOSICIÓN DE MOTIVOS, CONSTITUYE UNA JUSTIFICACIÓN OBJETIVA Y RAZONABLE (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2006)**”.

De nueva cuenta, nuestro máximo tribunal por razones extrafiscales validó la constitucionalidad de una norma que interviene en los principios de proporcionalidad y equidad tributarias, pues a pesar de que la actividad económica gravada es la misma, consideró razonable la previsión de una cuota disminuida a favor de gobernados cuyos productos lesionan en menor grado al medio ambiente inhibiendo además el consumo de una bebida alcohólica.

Los casos destacados demuestran que, aun cuando el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación determinó que los fines extrafiscales no justifican la vulneración de las garantías tributarias previstas por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, la propia Corte ha validado tributos debido a la necesidad de alcanzar tales fines a pasar que quede en entredicho el respeto de esos derechos fundamentales.

Lo grave de esta cuestión no es la protección de fines extrafiscales, sino más bien los argumentos que se emplean para validarlos, ya que se distorsiona el contenido de las garantías tributarias para evidenciar que no se desacatan a pesar de que se empleen afirmaciones que demuestran lo contrario, generando incertidumbre en los gobernados.

Entonces, aun cuando lo idóneo es que los fines extrafiscales se prevean dentro de los sistemas tributarios sin vulnerar los principios de justicia fiscal, lo cierto es que al tratarse de elementos ajenos a esos sistemas generan alteraciones en su natural mecánica que, en muchas ocasiones, afectan los derechos fundamentales que rigen en la materia.

Esa realidad debe atenderse y resolverse en beneficio de los gobernados, quienes se encuentran en un estado de inseguridad jurídica ante la distorsión del contenido de sus derechos humanos con la finalidad de demostrar que no han sido infringidos.

Cabe precisar que algún sector de la doctrina ha reconocido el fenómeno citado precisando que el principio de capacidad económica queda difuminado tratándose de la imposición extrafiscal, ya que la finalidad perseguida puede provocar que quien adecue su conducta al fin extratributario vea reducida su carga a pesar de que tenga la misma capacidad contributiva de otro sujeto que no atiende a ese fin. En estos casos, autores como Varona Alabern⁶⁶ sostienen que en la medida en que el principio de capacidad económica pierda protagonismo en la extrafiscalidad, el principio de igualdad debe tomar como criterio de contraste el fin extrafiscal.

El citado teórico afirma que, a partir del citado reconocimiento del fin extrafiscal como criterio de contraste en la igualdad, al examinar la validez constitucional de contribuciones con ese tipo de fines se debe reconocer la posibilidad de que dos situaciones que pudieran evidenciar una capacidad económica igual o similar podrían

⁶⁶ Varona Alabern, Juan Enrique; op. cit.; nota 46; p. 74.

generar deudas distintas por virtud del fin extratributario, siempre que tal diferencia guarde la debida proporción con dicha finalidad.

Por último, se considera necesario destacar que en el último capítulo de este ensayo se ahondará sobre la problemática citada y se propondrá la solución a tal conflicto, reconociendo que si bien es posible que los fines extrafiscales sean válidos, su análisis constitucional debe efectuarse a partir de la exacta precisión de sus alcances y, en su caso, mediante los exámenes de proporcionalidad correspondientes.

CAPÍTULO III. VALIDEZ CONSTITUCIONAL DE LOS FINES EXTRAFISCALES.

1. Conflictos entre principios constitucionales.

a) Conceptualización.

De conformidad con la Enciclopedia Jurídica Omeba⁶⁷ cuando varios derechos concurren de tal suerte que el ejercicio de uno excluye o perjudica a otro se actualiza lo que se denomina colisión de derechos.

Debe en principio precisarse que, como lo explica Rubén Sánchez Gil⁶⁸, los derechos fundamentales y el resto de previsiones constitucionales integran una categoría de normas jurídicas denominadas principios que se distinguen de las reglas por su naturaleza.

En términos de Robert Alexy⁶⁹, la distinción entre reglas y principios es esencial dentro de la teoría de los derechos fundamentales, pues sin ella no existirían adecuadas conceptualizaciones sobre sus límites, la resolución de sus colisiones ni sobre el papel que les corresponde en los sistemas jurídicos.

Explica Alexy⁷⁰ que tanto las reglas como los principios son normas al establecer lo que es debido; ambos pueden formularse con la ayuda de las expresiones deónticas básicas del mandato, el permiso y la prohibición. Sin embargo, a pesar de que tanto reglas como principios son normas, se distingue por características cualitativas.

Siguiendo las ideas del citado jurista alemán, la distinción entre normas y principios radica en que éstos son normas que ordenan que algo sea realizado en la mayor medida posible, dentro de las posibilidades jurídicas y reales existentes. Por tanto, los principios son mandatos de optimización que se caracterizan porque pueden cumplirse en diferente grado y la medida de su cumplimiento no solo depende de las posibilidades reales sino también de las jurídicas que están determinadas por los principios y reglas opuestos.

A diferencia de los principios, sostiene Alexy⁷¹, las reglas son normas que solo pueden ser cumplidas o no; si una regla es válida, entonces debe acatarse. Las reglas contienen determinaciones en el ámbito de lo fáctico y jurídicamente posible.

⁶⁷ Enciclopedia Jurídica OMEBA; tomo III; Bibliográfica OMEBA; México; 2011; p. 268.

⁶⁸ Sánchez Gil, Rubén; *El principio de proporcionalidad*; Universidad Nacional Autónoma de México; 2007; p. 27-28.

⁶⁹ Alexy, Robert; *Teoría de los Derechos Fundamentales*; Centro de Estudios Políticos y Constitucionales; España; 2008; pp. 63-74.

⁷⁰ Idem.

⁷¹ Idem.

Los principios pueden colisionar entre sí, existiendo distintas posibilidades que atienden a las particularidades del conflicto. En esos términos, Mijail Mendoza Escalante⁷² considera que los conflictos pueden ser clasificados de la siguiente manera:

- a) Conflictos en sentido amplio y en sentido estricto.
- b) Conflictos abstractos y concretos.

Son conflictos en sentido estricto los que se actualizan entre derechos fundamentales y en sentido amplio los que se pueden actualizar entre éstos con bienes jurídicos estatales o colectivos o con otras instituciones de rango constitucional.

En términos de las exposiciones del citado jurista, las posibilidades de conflicto de los derechos fundamentales con otros componentes de la Constitución dependen de la variedad de estos últimos (derechos fundamentales, principios fundamentales, garantías institucionales, bienes y fines constitucionales).

A su vez, Mendoza Escalante⁷³ considera que los conflictos en sentido estricto se pueden clasificar en abstractos y concretos. Los primeros se actualizan en controversias donde se examina la constitucionalidad de una norma general, mientras que en los concretos se analiza si el ejercicio de un derecho fundamental trae consigo la afectación de otra prerrogativa de la misma categoría.

Los conflictos en sentido amplio generalmente son abstractos, explica, pues se actualizan cuando una ley limita derechos fundamentales basados en la protección de bienes (orden público, seguridad nacional) o principios constitucionales (dignidad de las personas, por ejemplo).

Ahora, al actualizarse los conflictos citados generando la colisión entre derechos fundamentales o entre éstos y otras instituciones constitucionales se origina la afectación a algunos de los componentes en pugna; fenómeno que la doctrina conceptualiza como intervención en los derechos fundamentales, término que no posee carga negativa como sí sucede con los conceptos “violación”, “vulneración” o “conculcación”.

Y es que esa intervención será válida o inválida después de que se efectúe el examen correspondiente, de ahí que no deba identificarse de origen con términos que conllevan su calidad de contraria al orden fundamental.

En ese orden de ideas, las posiciones protegidas por los derechos fundamentales o ámbitos de protección de los mismos pueden resultar alteradas de

⁷² Mendoza Escalante, Mijail; *Conflictos entre Derechos Fundamentales. Expresión, Información y Honor*; Palestra Editores; Perú; 2007; pp. 40-48.

⁷³ Idem.

forma negativa o positiva. La alteración negativa del ámbito de protección del derecho fundamental es justamente lo que la dogmática alemana denomina “intervención”⁷⁴.

b) Procedimiento de resolución.

La conceptualización de los principios como mandatos de optimización genera que el método de resolución de sus colisiones sea diverso al que se aplica tratándose de conflictos entre reglas.

Robert Alexy⁷⁵ expone que un conflicto entre reglas solo puede solucionarse mediante la introducción en una de ellas de cláusulas de excepción que eliminen la controversia o mediante la declaración de que por los menos una de las reglas es inválida. El problema puede solucionarse por medio de la aplicación de principios tales como “lex posterior derogat legi priori” (ley posterior deroga ley anterior) y “lex specialis derogat legi generali” (ley especial deroga ley general).

En ese orden de ideas, los conflictos de reglas surgen del enfrentamiento entre dos normas de esa categoría cuya forma de aplicación es absoluta y, entonces, en términos generales existen dos formas de solucionar ese tipo de controversias; la primera es mediante la citada previsión de una cláusula de excepción por una de las dos reglas, en cuyo caso no se debe considerar que se actualiza tal conflicto cuando la cláusula se prevé de antemano por el legislador, sino únicamente cuando la introduce por el juez mediante sus atribuciones de interpretación o integración. La segunda opción para resolver el conflicto es a través de la declaratoria de invalidez de alguna de las reglas colisionadas⁷⁶.

Tratándose de colisión de principios, siguiendo a Alexy⁷⁷, uno de ellos debe ceder ante el otro, lo que no significa declararlo inválido ni la introducción de una cláusula de excepción, sino el reconocimiento de que debe preceder al otro. Entonces, los conflictos entre reglas tienen lugar en la dimensión de la validez, mientras que las colisiones de principios tienen lugar en la dimensión de “peso”.

A partir de esa distinción, la doctrina ha sustentado que existen tres métodos de solución de colisiones entre principios, a saber:

a) Establecimiento de jerarquización de derechos, donde el principio de mayor rango prevalecerá. Este método no es normalmente asumido como criterio eficaz para la solución de colisiones pues no hay jerarquías abstractas e incondicionales de derechos fundamentales. El principio de unidad de la Constitución excluye la diferenciación de rangos y además orienta en el sentido de una interpretación

⁷⁴ Idem.

⁷⁵ Alexy, Robert; op. cit.; nota 69.

⁷⁶ Cfr. Huerta Ochoa, Carla; *Conflictos normativos*; Universidad Nacional Autónoma de México; México; 2012; pp. 53-54.

⁷⁷ Alexy, Robert; op. cit.; nota 69.

sistemática de sus normas que obliga a buscar la optimización de todas ellas y a descartar orientaciones contrarias⁷⁸.

b) Simple ponderación subjetiva en cada caso concreto sobre los bienes o derechos en conflicto.

c) Concordancia práctica de los derechos o el principio de proporcionalidad. La posibilidad de resolver las colisiones entre principios a través del empleo del método de ponderación o proporcionalidad *lato sensu* se debe a su carácter de mandatos de optimización que pueden satisfacerse en diversos grados, sin que entre ellos existan relaciones de precedencia absolutas aunado a que se refieren a acciones y situaciones que no son cuantificables.

A través de la ponderación, explica Alexy, se busca establecer cuál de los principios, que tienen el mismo rango en abstracto posee mayor peso en el caso concreto.

Esta concordancia práctica postula la optimización de todos los derechos fundamentales en conflicto. Se trata de buscar una delimitación razonable de un principio como consecuencia de la optimización del otro.

El uso del principio de proporcionalidad, sostiene Rubén Sánchez Gil⁷⁹, se apoya en las directivas de interpretación que ordenan dar a las disposiciones constitucionales la máxima efectividad real posible e interpretarlas sistemáticamente como una unidad normativa. Así, si un derecho fundamental u otro principio constitucional, en razón de esta directiva de interpretación debe tener la mayor eficacia normativa posible, se concluye que su restricción o inaplicación sólo puede darse en la medida en que resulte estrictamente indispensable para el cumplimiento de un fin constitucionalmente legítimo.

En términos de Alexy⁸⁰, cuando mayor es el grado de la no satisfacción o de afectación de un principio, tanto mayor tiene que ser la importancia de la satisfacción del otro y la solución de la colisión consiste en que, teniendo en cuenta las circunstancias del caso, se establece entre los principios una relación de precedencia condicionada

El principio de proporcionalidad se erige entonces como un instrumento metodológico apropiado para establecer si es legítima una medida legislativa de intervención en derechos fundamentales u otros principios constitucionales. Impone pautas de decisión a los órganos que enfrentan colisión de principios con el objeto de armonizar su satisfacción. Se integra a través del examen de elementos objetivos

⁷⁸ Cfr. Mendoza Escalante, Mijail; op. cit.; nota 72; pp. 83-84.

⁷⁹ Sánchez Gil, Rubén; op. cit.; nota 68; pp. 31 y ss.

⁸⁰ Alexy, Robert; op. cit.; nota 69; p. 73.

buscando eliminar en lo posible la arbitrariedad subjetiva en la resolución correspondiente, haciéndola racional⁸¹.

Explica Carla Huerta Ochoa⁸² que la ponderación es un método de decisión que sirve para establecer relaciones de prevalencia entre normas en conflicto y en el que primero se eligen y aplican los criterios de validez, después se realiza la ponderación en sentido estricto y finalmente se determina la prelación de uno de los principios, teniendo validez la conclusión solo para el caso en análisis.

El método de proporcionalidad o ponderación está conformado por las reglas de idoneidad y necesidad además de integrarlo el principio de proporcionalidad en sentido estricto.

La regla de idoneidad consiste en analizar si el medio a través del que se interviene en el derecho fundamental es adecuado para el fin propuesto. En términos de Mendoza Escalante⁸³ se trata de una relación de causalidad entre medio y fin pretendido, y su objeto es examinar la conexidad entre ellos; la relación fáctica consiste en establecer si el medio adoptado es conducente o no para la conformación del estado de las cosas pretendido por la intervención.

El subprincipio de idoneidad, como lo denomina Sánchez Gil⁸⁴, se desarrolla en dos vertientes para determinar la licitud de una intervención en un derecho fundamental: 1) la medida legislativa debe tener un fin legítimo; y 2) debe ser objetivamente idónea o adecuada para realizarlo.

Por cuanto a la primera vertiente debe destacarse que la intervención en un derecho fundamental por un acto del legislador debe pretender un fin constitucionalmente legítimo. Ahora, la idoneidad de la medida legislativa se refiere a que contribuya y facilite la realización de tal fin.

El autor citado en último término destaca que el juicio de idoneidad no tiene por objeto provocar una excesiva intervención de la judicatura constitucional en la labor del legislador, pues no se trata de imponer en la vía jurisdiccional las medidas más idóneas y eficaces para alcanzar el objetivo propuesto, sino sólo excluir aquellas que puedan considerarse gratuitas o claramente ineficaces.

Por otra parte, la regla de necesidad tiene un objeto diferente; conforme con ella el medio que interviene en el derecho fundamental debe ser menor o, al menos, de similar intensidad que el que provocarían otros medios hipotéticos igualmente idóneos. En ese sentido, si del examen de una intervención se concluye que frente al medio

⁸¹ Sánchez Gil, Rubén; op. cit.; nota 68; p. 1.

⁸² Huerta Ochoa, Carla; op. cit.; nota 76; p. 173.

⁸³ Mendoza Escalante, Mijail; op. cit.; nota 72; pp. 88-89.

⁸⁴ Sánchez Gil, Rubén; op. cit.; nota 68; pp. 40-45.

adoptado existen otros que implican una menor intensidad de intervención, entonces debe declararse innecesario y, por tanto, inconstitucional⁸⁵.

La medida legislativa debe ser, entonces, estrictamente indispensable para satisfacer el fin porque es la menos gravosa para el derecho afectado entre diversas opciones igualmente eficaces, o bien, porque no existen otras posibilidades para satisfacer el objetivo o los disponibles afectan la prerrogativa en mayor grado.

Por último, además de las reglas anteriores, debe aplicarse el principio de proporcionalidad en sentido estricto. Este subprincipio supone una valoración entre un derecho fundamental o principio constitucional y el fin legislativo que origina su menoscabo, a través del examen de gravámenes que se imponen recíprocamente para determinar si el beneficio obtenido justifica la intensidad en que se menoscaban las prerrogativas o instituciones intervenidas⁸⁶.

Conforme con Mendoza Escalante⁸⁷, la aplicación de la ley de ponderación o proporcionalidad en sentido estricto supone la realización de tres pasos:

1) Determinar el grado de no satisfacción o de afectación de un principio, a través de la valoración de la incidencia que un acto u omisión provoca en el objeto de protección del derecho fundamental intervenido.

2) Determinar la importancia de la satisfacción del principio contrapuesto, es decir, del derecho interviniente.

3) Establecer si la importancia de la satisfacción del principio contrapuesto justifica la no satisfacción o la afectación del otro. Este paso consiste en examinar si la intensidad de la intervención de un derecho corresponde o no con el peso del derecho interviniente o por cuya justificación se interviene.

A partir de ese ejercicio se arriba a las siguientes premisas: si la intervención a un derecho fundamental es igual o menor en intensidad a la medida en que se favorece el fin legítimo pretendido, la determinación será legítima; si la intervención en aquel derecho es grave, pero con ella solo se obtiene un beneficio leve para el fin, la medida es ilegítima.

Explica Rubén Sánchez Gil⁸⁸ que mientras mayor sea la porción de situaciones fácticas amparadas por un derecho fundamental afectado por una medida legislativa, más intensa será la intervención en él; viceversa, de mayor intensidad será el beneficio que obtenga el interés opuesto si, al restringir un derecho fundamental, se satisface un mayor número de situaciones a su respecto.

⁸⁵ Cfr. Mendoza Escalante, Mijail; op. cit.; nota 72; p. 90.

⁸⁶ Cfr. Sánchez Gil, Rubén; op. cit.; nota 68; p. 48.

⁸⁷ Mendoza Escalante, Mijail; op. cit.; nota 72; pp. 96-100.

⁸⁸ Sánchez Gil, Rubén; op. cit.; nota 68; p. 54.

El mismo autor precisa que la estructura argumentativa del principio de proporcionalidad en sentido escrito es la siguiente: 1) determinar la importancia del derecho fundamental y del fin legislativo que se le opone; 2) comparar la relevancia de ambos, es decir, las intensidades en que éste se beneficia por la intervención de aquél y, 3) formular una regla de precedencia entre esas posiciones, que determine cuál de ellas debe ceder frente a la otra.

Por su parte, Carla Huerta Ochoa⁸⁹ propone otro enfoque de este procedimiento de solución de conflictos entre principios, precisando que consta de tres etapas que enseguida se exponen:

Primera etapa: Determinación del problema.

i) El primer paso consiste en la identificación de los principios contenidos en los enunciados normativos, resultando indispensable realizar el análisis normativo y proceder a la reconstrucción sintáctica de la norma; se deben reordenar los elementos que integran el principio y que se extraen de otros enunciados normativos, separándolos de los derechos y obligaciones que integran la consecuencia jurídica.

ii) A partir de que los principios se componen en ocasiones de diversos enunciados normativos, o bien, conforman una institución jurídica, pero también es factible que se formulen como un derecho o una libertad; entonces, para su identificación es necesario realizar la interpretación sistemática de diversas normas para atribuirles un significado preliminar.

iii) Una vez identificados los principios en conflicto, la autora en comento sostiene que mediante el análisis lógico se puede determinar el grado y tipo de incompatibilidad de las normas.

Segunda etapa. Solución del conflicto entre principios.

i) Es necesario revisar la jurisprudencia y antecedentes en la interpretación de los principios en cuestión.

ii) Posteriormente se debe ponderar el peso específico de los principios aplicables al caso valorando las circunstancias específicas. En este apartado debe tomarse en cuenta que, cuando el conflicto no puede ser resuelto mediante la aplicación de los principios en cuestión se debe buscar en el sistema jurídico otro principio que resuelva la prevalencia entre ellos o los sustituya, verificando que al invocar otros principios conciliadores se encuentren en el mismo sistema jurídico y tengan igual o mayor peso que los principios en conflicto.

iii) A través de la argumentación se debe justificar la determinación del peso de cada uno de los principios, así como de la decisión jurídica.

⁸⁹ Huerta Ochoa, Carla; op. cit; nota 76; pp. 198-200.

En este aspecto es oportuno precisar que el objeto del discurso jurídico es la justificación de las decisiones jurídicas que constituyen, explica Alexy⁹⁰, un caso especial de enunciados normativos, y esta justificación puede ser desarrollada en dos planos: el interno que establece si la decisión se obtiene lógicamente de las premisas que se aducen como fundamentación y motivación, y el externo que permite verificar la corrección de las premisas.

Tercera etapa. Casos excepcionales.

En determinadas circunstancias un principio puede perder su validez cuando, en virtud de la dinámica del sistema, se han producido cambios relevantes que provocan un rechazo total del principio aplicable a causa de su oposición con otros principios fundamentales, de modo que la autoridad puede optar por no ponderar, sino eliminar el principio contrario a la nueva realidad.

2. Fines extrafiscales, instituciones susceptibles de generar conflictos entre derechos fundamentales.

Como quedó expuesto en el capítulo anterior, el elemento común de los hechos generadores de los tributos es su contenido económico que se debe al principio del que parten las contribuciones forzadas consistente en que constituyen prestaciones que se actualizan ante actos o hechos de los contribuyentes que evidencian manifestaciones de riqueza y que les generan la obligación de tributar conforme con la capacidad económica reflejada.

Dentro de ese elemento objetivo de la tributación se comprenden las garantías de equidad y proporcionalidad en su exacta dimensión. Se reitera que es proporcional la contribución que grava de manera efectiva la capacidad económica tributaria en su exacta dimensión; mientras que es equitativa si trata de manera idéntica a quienes se encuentren en iguales condiciones frente al tributo y si se diferencia entre sujetos cuyas características trascendentes a la carga fiscal son disímiles.

Entonces, los derechos fundamentales de equidad y proporcionalidad rigen los sistemas tributarios y se respetan cabalmente cuando los tratamientos otorgados por el legislador atienden exclusiva y objetivamente a los aspectos propios del fenómeno económico sujeto a gravamen, cumpliendo con la máxima de dejar de atender a las cualidades personales de los sujetos pasivos de los tributos y asumiendo que ese carácter les resulta de su estricta relación económica con la cosa materia de gravamen que, incluso, puede ser momentánea.

Ahora, los tributos tienen fines no sólo recaudatorios sino también sociales, políticos, económicos, entre otros, que se consideran extrafiscales y cuya alcance conlleva la previsión de normas que alteran los mecanismos tributarios, por ejemplo, el legislador prevé supuestos de no causación o exenciones, disminuye la base, reduce la tasa, autoriza deducciones no estructurales, etcétera.

⁹⁰ Alexy, Robert. *Teoría de la argumentación jurídica*; Centro de Estudios Constitucionales; España; 1997; p. 213.

Al efectuar esas modificaciones se introducen elementos ajenos a la lógica del sistema tributario desde su perspectiva estrictamente económica, generando alteraciones que pueden afectar los derechos tributarios pues llega a gravarse sin atender a la verdadera capacidad contributiva o se distingue entre sujetos que tienen idénticas condiciones frente al hecho generador.

Para demostrar esa afirmación basta acudir a los siguientes casos prácticos:

En entidades federativas como el Distrito Federal se prevé un subsidio al pago del impuesto sobre la tenencia de vehículos; ese subsidio es del cien por ciento y sus destinatarios son las personas físicas y las morales sin fines de lucro, propietarias o tenedoras de automóviles cuyo valor no rebase determinado monto.

Debe tomarse en cuenta que están obligadas al pago del impuesto en análisis las personas físicas y morales poseedoras o usuarias de los vehículos, siempre que el Distrito Federal expida sus placas de circulación en su jurisdicción territorial.

Entonces, el objeto de ese tributo es la tenencia o uso de vehículos cuyas placas de circulación hayan sido expedidas por el Gobierno del Distrito Federal dentro de su jurisdicción territorial y la base se integra por el valor del propio vehículo.

Consecuentemente, para efectos del impuesto en análisis las personas morales con fines de lucro, las personas físicas y las morales sin fines de lucro, se ubican en un plano de igualdad cuando tengan o usen vehículos cuyas placas de circulación hayan sido expedidas por el Gobierno del Distrito Federal dentro de su jurisdicción territorial.

Lo anterior a partir de la naturaleza de la contribución reclamada, que grava la tenencia o uso de un bien mueble como elemento demostrativo de riqueza sin atender a las características propias del sujeto pasivo.

Entonces existe una situación comparable y la previsión del subsidio, desde la perspectiva estrictamente fiscal, interviene en la garantía de equidad tributaria pues provoca una distinción entre sujetos que se encuentran en igualdad de circunstancias frente al hecho generador del tributo.

Tal intervención en el derecho humano de igualdad tributaria puede ser legítima, pero para decidirlo es necesario efectuar el análisis de ponderación correspondiente.

Otro caso demuestra que los fines extrafiscales son susceptibles de generar colisiones entre principios constitucionales:

De conformidad con los artículos 1º y 2º de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, están obligadas al pago de ese tributo las personas físicas y las morales que enajenan en territorio nacional o, en su caso, importen plaguicidas.

La tasa aplicable depende de la categoría de peligro de toxicidad aguda en que se ubique el plaguicida, pagando más quien enajene productos con mayor grado de toxicidad.

En el dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público al proyecto de decreto que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, de la Ley Federal de Derechos y se expide la Ley del Impuesto Sobre la Renta, publicado en la Gaceta Parlamentaria de 17 de octubre del 2013, se destacó que ese gravamen busca desincentivar conductas que afectan negativamente al medio ambiente, específicamente pretende la reducción gradual del uso de plaguicidas que generan indirectamente daños a la salud y al citado medio ambiente.

Este tributo genera incertidumbre en su proporcionalidad, pues grava atendiendo al principio de que paga más quien más contamina y no quien demuestre mayor capacidad tributaria, pues el grado de toxicidad no necesariamente está relacionado con el costo del producto.

Pero, si bien existe esa intervención al derecho de proporcionalidad tributaria, el legislador decidió proteger otras prerrogativas y principios constitucionales como son la salud pública y el medio ambiente.

Como los ejemplos citados existen muchos otros que corroboran la hipótesis de que los fines extrafiscales llegan a provocar colisiones entre principios constitucionales ya que en la búsqueda de proteger determinadas instituciones fundamentales, introducen elementos ajenos a los sistemas tributarios que llegan a incidir en algunas de las garantías que rigen en esa materia (proporcionalidad y equidad, principalmente).

3. Validez constitucional de los fines extrafiscales.

Lo expuesto a lo largo de este trabajo provoca la convicción de que constituye un error considerar que los fines extrafiscales carecen de validez constitucional porque ocasionen una intervención en los derechos humanos que reconoce el artículo 31, fracción IV, constitucional.

Un importante sector de la doctrina ha sustentado que los límites de los fines extrafiscales son los principios de justicia tributaria; conforme con esta posición si esos límites no se rebasan la validez fundamental de dichas instituciones está asegurada por el propio contenido de las garantías tributarias.

Sin embargo, qué sucede cuando tales límites se sobrepasan y el fin extrafiscal interviene en los derechos fundamentales de los contribuyentes. Ese escenario se ha actualizado a partir de diversas leyes tributarias cuya validez constitucional se cuestionó ante los tribunales del país sin que los juicios correspondientes se hayan resuelto con la rigidez metodológica que el problema conlleva.

De nueva cuenta se hace referencia a asuntos específicos que demuestran lo fundado de la anterior afirmación.

Al resolver el amparo en revisión 811/2008, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación sostuvo que, para cumplir el principio de equidad tributaria, el legislador no sólo está facultado, sino que tiene la obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, sustentadas en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente.

Explicó que esas categorías o clasificaciones pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso objetivos extrafiscales ya que, en tanto aquéllas se materialicen a través de bases objetivas y bajo parámetros razonables, no son una causa que justifique la violación a la garantía de equidad tributaria; esto es, cuando los indicados objetivos persiguen una finalidad avalada por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, aportan elementos adicionales para determinar la constitucionalidad o inconstitucionalidad de un determinado precepto.

Determinó que si bien puede existir un trato diferenciado, la búsqueda de fines extrafiscales o de política tributaria no es la razón que justifique el establecimiento de un trato discriminatorio, sino que evidencia que la diferenciación no vulnera la Constitución y que se cumplen los postulados de la garantía de equidad.

Abundó que el hecho de argumentar lo contrario implica un error metodológico, al alterarse el orden de la conclusión en relación con las premisas, pues se partiría de la existencia -no corroborada- de una violación a la garantía de equidad tributaria para, posteriormente, oponer a ésta la existencia de fines fiscales o extrafiscales que supuestamente justificarían la afectación de los derechos de los gobernados.

Sin embargo, destacó que ello no es así, pues no debe inferirse que el trato simplemente desigual en automático implica una diferenciación discriminatoria y violatoria de derechos, sino que debe reconocerse que, en las circunstancias descritas, no se vulnera la mencionada garantía porque se persiguen las finalidades apuntadas, que podrán analizarse desde una óptica constitucional.

El criterio expuesto dio lugar a la tesis 1a. XX/2009, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, tomo XXIX, enero del 2009, página 551, de rubro: **FINES EXTRAFISCALES Y DE POLÍTICA FISCAL. CUANDO PERSIGUEN UNA FINALIDAD AVALADA POR LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS APORTAN ELEMENTOS ADICIONALES PARA EL ESTUDIO DE CONSTITUCIONALIDAD DE UN PRECEPTO.**

Desde nuestra perspectiva el criterio transcrito incurre en algunas inconsistencias. El derecho a la equidad tributaria se debe delimitar a partir de las particularidades del sistema tributario correspondiente, tomando como punto de partida el elemento objetivo del hecho generador.

Si la situación que guarda el gobernado frente al hecho generador del tributo es idéntica al del sujeto que recibe un tratamiento distinto, la diferencia no se ajusta al principio de equidad tributaria.

Por ejemplo, dos asalariados actualizan el mismo hecho generador del impuesto sobre la renta de ahí que el tratamiento que reciban, en principio, deba ser equiparable; pero, su situación fiscal es diversa a la de un empresario o a la de una persona moral con fines de lucro, de ahí que la distinción entre esas categorías de contribuyentes del mismo tributo no sea inequitativa por atender a elementos objetivos de la propia contribución.

Sin embargo, qué sucede cuando, por ejemplo, se diferencia entre empresarios atendiendo a los fines a los que destinan sus ganancias; evidentemente, ese tratamiento deja de ser objetivamente racional dentro del sistema tributario correspondiente, ya que no atiende a circunstancias propias de la posición del gobernado frente al hecho generador, sino a otros fines que pueden ser válidos aunque intervengan en la garantía de equidad tributaria.

Cuando la diferencia en el tratamiento fiscal se justifica por razones objetivas propias del tributo específico, el fin alcanzado es irrelevante porque, propiamente, es el hecho de gravar debidamente al sujeto atendiendo a sus características jurídicamente relevantes para la contribución de que se trate.

Pero, cuando esos fines son distintos a esa debida imposición y deben justificarse a la luz de otro principio constitucional, queda en duda que la distinción se ajuste a la equidad tributaria.

Esos aspectos no son tomados en cuenta en el criterio en cuestión que no distingue entre los diversos tratamientos fiscales que se efectúan por las condiciones objetivas de los sujetos actualizadas dentro de la relación tributaria y aquellos que derivan de aspectos ajenos a ella y que tienden a tutelar fines diversos a la debida tributación.

Además, a pesar de que en el criterio citado la Primera Sala concluye que no se “vulnera” la garantía de equidad tributaria por los fines extrafiscales, para arribar a esa conclusión sostiene que es necesario verificar que persigan un objetivo avalado por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Como se ve, la Corte niega una intervención a los derechos fundamentales de carácter tributario pero, para hacerlo, alude a una de las reglas que se emplean para verificar la validez de esa intervención, como lo es la regla de necesidad.

No debe perderse de vista que el fin de la garantía de equidad tributaria se encuentra en el propio derecho fundamental (contribuir al gasto público bajo el principio de justicia fiscal) y no en otros de la Constitución, aspecto que también se desconoce en el criterio judicial analizado, en que se da a entender que el objetivo de esa prerrogativa se debe buscar en algún otro principio constitucional.

Citemos otro caso: al analizar la constitucionalidad de los subsidios aplicables en el impuesto sobre la tenencia citados líneas atrás los tribunales resolvieron que no violan el derecho fundamental de igualdad, ya que existen elementos objetivos que justifican la diferencia de trato entre grupos de individuos, como es, por una parte, el propósito de apoyar la economía de las familias y, por la otra, que el beneficio a personas morales sin fines de lucro encuentra justificación en tanto que no están en un plano de igualdad con las que obtienen ganancias⁹¹.

Tal conclusión incurre en imprecisiones importantes pues no toma en consideración que el objeto de ese tributo es la tenencia o uso de vehículos, y la base se integra por el valor del propio vehículo. Consecuentemente, para efectos del impuesto en análisis las personas morales con fines de lucro, las personas físicas y las morales sin fines de lucro, se ubican en un plano de igualdad cuando tengan o usen vehículos.

Y es que el impuesto sobre la tenencia grava la tenencia o uso de un bien mueble como elemento demostrativo de riqueza sin atender a las características propias del sujeto pasivo.

De ahí que, contrario a lo resuelto, la previsión del subsidio, desde la perspectiva estrictamente fiscal, interviene en la garantía de equidad tributaria pues provoca una distinción entre sujetos que se encuentran en igualdad de circunstancias frente al hecho generador del tributo.

Además, sin ningún rigor metodológico se concluye que el subsidio es un medio eficaz para proteger la economía de las familias de menores recursos, empleando una conclusión propia de las reglas de la ponderación sin reconocer antes que se intervino un derecho fundamental y sin realizar los análisis correspondientes.

Por último se alude a un caso ya citado en el capítulo anterior y que dio origen a la tesis 2a. XLVII/2012 (10a.)⁹², en que la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación concluyó que el artículo 109, fracción XV, inciso a), de la Ley del Impuesto sobre la Renta reformado mediante decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación de 7 de diciembre de 2009 no transgrede el principio de equidad tributaria.

Expuso que el citado precepto legal, en tanto otorga la exención en el pago del impuesto sobre la renta en función de que en un plazo de 5 años previos a la

⁹¹ Ver tesis II.1o.A.8 A (10a.); sustentada por el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa en el Segundo Circuito; publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; Décima Época; libro XVIII; marzo de 2013; tomo 3; página 1901; de rubro: “**ACUERDO DEL EJECUTIVO DEL ESTADO DE MÉXICO MEDIANTE EL CUAL SE SUBSIDIA EL 100% DEL PAGO DEL IMPUESTO SOBRE TENENCIA O USO DE VEHÍCULOS A DETERMINADOS CONTRIBUYENTES, PUBLICADO EN LA GACETA DEL GOBIERNO LOCAL EL 19 DE DICIEMBRE DE 2011. SU ARTÍCULO PRIMERO NO VIOLA EL DERECHO FUNDAMENTAL DE IGUALDAD**”.

⁹² Publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; Décima Época; Libro IX; junio de 2012; tomo 1; p. 598.

enajenación de una casa habitación el sujeto no enajenara otra y, en caso de hacerlo, no obtuviera la exención por ella, a diferencia de quienes la hayan enajenado dentro de ese periodo y accedieran a la exención, en cuyo caso no podrán beneficiarse nuevamente hasta pasado el mismo plazo, no transgrede el principio de equidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Lo anterior porque el Alto Tribunal sostuvo que la diferenciación de trato es constitucionalmente válida porque la finalidad de la exención por la enajenación de una casa habitación es evitar que un gravamen -en el caso del impuesto sobre la renta-, afecte la capacidad del sujeto para adquirir otra casa habitación mejorada, y que a su vez incremente sus condiciones de vida.

Esa finalidad, decidió, se relaciona con la obligación del Estado de crear instrumentos con base en los cuales se permita proporcionar al gobernado un mínimo existencial en lo referente al derecho social previsto en el artículo 4º constitucional -el de acceso a la vivienda digna y decorosa-, de suerte que resulta constitucionalmente válido, en tanto que constituye un instrumento de apoyo relacionado con los derechos económicos, sociales y culturales previstos en la norma fundamental y que el Estado debe proteger.

Además, dijo que el requisito previsto en el artículo 109, fracción XV, inciso a), de la Ley del Impuesto sobre la Renta, resulta razonable, pues constituye un referente que reduce el campo de aplicación de la exención mediante el factor tiempo que, por su naturaleza, se relaciona con casas habitación y no con la enajenación de cualquier bien inmueble con otro uso.

Así, justificó el trato diferenciado por la norma al establecer el requisito de tiempo, ya que el límite determina el otorgamiento de la exención y evita que sujetos que no realizan la operación objeto del fin constitucionalmente válido incrementen su riqueza en perjuicio del gasto público.

Del criterio citado se observa que, para validar la constitucionalidad de la exención materia de análisis, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación acudió a la necesidad de proteger un fin extrafiscal, reconociendo expresamente que quedaban de lado las cuestiones relacionadas con la capacidad contributiva del gobernado e, incluso, el supuesto de causación del tributo. Entonces, implícitamente justificó la intervención a derechos tributarios a partir de la necesidad de proteger otros principios constitucionales; sin embargo, no demostró que arribó a esa determinación después de efectuar el análisis metodológico necesario que evidencie su objetividad.

Los ejemplos destacados son representativos de controversias donde se ha cuestionado que los fines extrafiscales recogidos por normas generales inciden o intervienen en los derechos fundamentales tributarios sin que los tribunales hayan resuelto reconociendo que se actualiza tal intervención ni, muchos menos, examinaron su validez constitucional.

Por el contrario, a la luz del criterio que impera en el sentido de que los fines extrafiscales no justifican la inobservancia de las garantías tributarias, los asuntos se han resuelto a través de la deformación del contenido de estas garantías para incluir finalidades que no les corresponden por su naturaleza jurídica e, incluso, tácitamente se ha reconocido que se actualiza la intervención pues se acude a las reglas de necesidad e idoneidad para resolver el conflicto sin aplicar el rigor metodológico debido.

Ese conducta reiterada de los tribunales al analizar la validez de los fines extrafiscales ha provocado su empleo desmedido por el legislador y constante abuso en detrimento de los gobernados, pues no debe perderse de vista que “en la medida en que el poder público afecte innecesariamente un determinado bien jurídico, su ejercicio será arbitrario porque carece de motivo justificado al deberse a la sola voluntad del agente en cuestión”⁹³.

Además, la forma en que han resuelto nuestros tribunales ha generado en el foro la percepción negativa sobre la institución de “fin extrafiscal”, considerándola francamente violatoria de las garantías tributarias y a los principios de seguridad jurídica, ya que a través de ella se legitiman determinaciones arbitrarias del legislador.

Y es que, al desconocer que los fines extrafiscales pueden generar una colisión de principios constitucionales, los órganos jurisdiccionales han resuelto bajo el esquema de simple ponderación subjetiva en cada caso concreto sobre los bienes o derechos en conflicto.

A fin de provocar un cambio de paradigma, es necesario que los tribunales del país muden su criterio aceptando las siguientes posibilidades:

Es posible que la previsión de fines extrafiscales no altere en mayor grado los sistemas tributarios y, en consecuencia, respeten las garantías de justicia recaudatoria, supuesto en que no se actualizaría colisión alguna que deba resolverse.

Sin embargo, al examinar la constitucionalidad de esos fines los tribunales deben confrontarlos con los derechos humanos que rigen en la materia ajustando su análisis al exacto contenido de éstos y sin alterar su esencia con la finalidad de justificar que no existe el conflicto denunciado.

Deben tomar en consideración que la existencia del mero conflicto no ocasiona su invalidez inmediata, pues para decidir en ese sentido es necesario acudir al método de ponderación o proporcionalidad en sentido amplio, determinando si la intervención de los fines extrafiscales en los derechos fundamentales tributarios se justifica o no en un fin constitucional legítimo y si la medida adoptada es idónea y necesaria.

Los fines extrafiscales generalmente están previstos en normas generales y protegen no sólo otros derechos fundamentales diversos a los tributarios, sino también otras instituciones constitucionales. Entonces, los conflictos o colisiones que se generen

⁹³ Sánchez Gil, Rubén; op. cit.; nota 68; p. 19.

entre esos fines y las garantías de justicia fiscal pueden ser estrictos o amplios (solo entre derechos fundamentales o entre éstos y otras instituciones constitucionales) y, por regla general, abstractos al actualizarse en controversias donde se examina la constitucionalidad de una norma general.

Sin ánimo de reiterar las reglas que integran ese principio que ya quedaron anunciadas en este ensayo se destaca que, al efectuarse el examen de idoneidad y necesidad, el juzgador debe contar con la mayor cantidad de datos que justifiquen la decisión del legislador de adoptar la medida de intervención o fin extrafiscal, resultando entonces conveniente que no exista incertidumbre sobre ellas, de ahí que el hecho de que se anuncien o expongan dentro del procedimiento legislativo serviría para evidenciar su validez y, en contrapartida, de no ser claras, el legislador corre el riesgo de que, al resolverse el conflicto no se advierta su necesidad o idoneidad y, entonces, queden anuladas.

Sobre este aspecto ya se han pronunciado los tribunales del país sin que destacaran que se trata del análisis de la idoneidad y necesidad de la medida (fin extrafiscal). Por ejemplo, al resolver el amparo en revisión 269/2013, el Segundo Tribunal Colegiado en Materias Penal y Administrativa del Décimo Séptimo Circuito sostuvo que ni en la iniciativa de la Ley de Ingresos del Estado de Chihuahua para 2012, ni en su proyecto ni en las consideraciones vertidas por la Comisión de Programación, Presupuesto y Hacienda Pública del órgano legislativo, y menos aún en el artículo decimoséptimo de dicho ordenamiento, se señalaron claramente los fines extrafiscales que persigue la sobretasa del 5% al impuesto sobre nóminas que ese precepto prevé ya que, incluso se ignora por su falta de precisión, la connotación que tal Soberanía quiso dar a los conceptos "competitividad y seguridad ciudadana" para los que se aplica la contribución; circunstancia que le impidió identificar los fines aludidos, con la consecuencia de que era imposible corroborar si dicho artículo respeta el principio de equidad tributaria que tutela el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos⁹⁴.

Por su parte, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la jurisprudencia 1a./J. 46/2005⁹⁵, determinó que corresponde al órgano legislativo justificar en la exposición de motivos o en los dictámenes o en la misma ley, los fines extrafiscales que persiguen las contribuciones con su imposición.

⁹⁴ Este criterio dio origen a la tesis XVII.2o.P.A.7 A (10a.); publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación; Décima Época; libro 3; febrero de 2014; tomo III; página: 2441; de rubro: **IMPUESTO SOBRE NÓMINAS. AL NO SEÑALARSE EN EL ARTÍCULO DECIMOSÉPTIMO DE LA LEY DE INGRESOS DEL ESTADO DE CHIHUAHUA PARA EL EJERCICIO FISCAL DEL AÑO 2012, NI EN SU PROCESO LEGISLATIVO LOS FINES EXTRAFISCALES QUE PERSIGUE LA SOBRETASA DEL 5% QUE DICHO PRECEPTO PREVE A AQUELLA CONTRIBUCIÓN, ES IMPOSIBLE CORROBORAR SI CUMPLE CON EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA.**

⁹⁵ Publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; Novena Época; tomo XXI; mayo de 2005; p. 157; de rubro: **FINES EXTRAFISCALES. CORRESPONDE AL ÓRGANO LEGISLATIVO JUSTIFICARLOS EXPRESAMENTE EN EL PROCESO DE CREACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES.**

Sostuvo que al establecer las contribuciones el Estado puede prever una serie de mecanismos que respondan 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 en un problema de constitucionalidad de leyes debe atenderse sustancialmente a las justificaciones expuestas por los órganos encargados de crear la ley y no a las posibles ideas que haya tenido o a las probables finalidades u objetivos que se haya propuesto alcanzar.

Destacó que la citada justificación es relevante si se toma en cuenta que aporta al órgano de control mayores elementos de análisis que le permitan llegar a la convicción y determinar la constitucionalidad o inconstitucionalidad del precepto o preceptos reclamados.

La Corte precisó que ésta es la regla general, pero que pueden existir casos excepcionales en que el fin extrafiscal es evidente y, por tanto, no es necesario que en la iniciativa, en los dictámenes o en la propia ley el legislador exponga o revele los fines extrafiscales, al resultar un hecho notorio el objetivo que persigue la contribución respectiva. Esta última excepción fue reiterada en la tesis P. XXXIII/2007⁹⁶ del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Los criterios transcritos son conformes con el método de solución de colisiones analizado, pero habrá que emplearlos en la aplicación de las reglas correspondientes, pues debe partirse del principio de que corresponde al legislador evidenciar las razones de idoneidad y necesidad del fin extrafiscal que implemente y que intervenga en derechos fundamentales, de ahí que, de no hacerlo, podría generarse la invalidez de la medida.

En ese sentido se ha pronunciado Varona Alabern⁹⁷, quien expone que debe admitirse que la extrafiscalidad reduce el protagonismo del principio de capacidad económica y que, para considerar legítima esa lesión debe acudir al método de proporcionalidad.

Explica que, si en la configuración de la carga tributaria se toman elementos ajenos a la riqueza del sujeto gravado, es lógico exigir la presencia de una causa proporcionada que justifique esta situación; esto es, resulta razonable imponer a los fines extrafiscales un control de constitucionalidad que examine si incorporan adecuadamente el principio de proporcionalidad que debe considerarse suficientemente respetado cuando se supere una triple prueba:

- Idoneidad (la medida debe ser adecuada para alcanzar el fin).

⁹⁶ Publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; Novena Época; tomo XXVI; diciembre de 2007; p. 20; de rubro: **FINES EXTRA FISCALES. NO NECESARIAMENTE DERIVAN DE LA EXPOSICIÓN DE MOTIVOS DE LA LEY CORRESPONDIENTE O DEL PROCESO LEGISLATIVO QUE LE DIO ORIGEN, SINO QUE PUEDEN DEDUCIRSE DEL PRECEPTO QUE LOS ESTABLEZCA.**

⁹⁷ Varona Alabern, Juan Enrique; op. cit.; nota 46; pp. 85-89.

- Necesidad (la medida debe ser necesaria en el sentido de que no exista otra menos gravosa que logre el mismo fin o, si se quiere, que suponga el mínimo sacrificio a igualdad de costas para obtener el objetivo deseado).
- Proporcionalidad en sentido estricto (equilibrio entre la restricción de derechos y los efectos positivos que se alcanzan entre la mengua del principio de capacidad económica y la finalidad extrafiscal conseguida).

Ahondado en estos análisis, el autor en comento sostiene que la idoneidad conlleva la necesidad de que exista adecuación del tributo a la finalidad extrafiscal que, entonces, debe representarse en los elementos esenciales de la contribución especialmente en los cuantitativos, para que mientras más perjudicial sea la conducta del contribuyente al citado fin extrafiscal, mayor será la carga tributaria.

Se destaca en esta parte del análisis que, tratándose de la determinación de la base en tributos con fines extrafiscales que no tienen una directa traducción económica, es inevitable introducir signos o índices externos que permitan, mediante una ponderación equilibrada del legislador, cuantificar los aspectos extrafiscales de la contribución. Esto es, en razón de que no se mide una riqueza cuando se procede a otorgar una magnitud económica a elementos extrafiscales, en muchos casos no es posible ofrecer un régimen de valoración directa, sino el estimativo.

Por cuanto se refiere al requisito relativo a la necesidad, Varona Alabern⁹⁸ expone que exige que no exista otra medida menos gravosa que permita alcanzar de forma análoga el fin extrafiscal. Sostiene que el tributo extrafiscal encuentra apoyo en dos argumentos para superar con relativa facilidad esta condición:

1º Hay que tener en cuenta que la materia socio-económica brinda al legislador un amplio margen de actuación al ofrecerle diversas medidas cuya mayor o menor utilidad y prioridad pueden resultar bastante discutibles, lo que relativiza la posibilidad de defender la existencia de otro instrumento más eficaz para conseguir la finalidad extrafiscal.

2º Además, el tributo no pretende erradicar bruscamente la conducta indeseada sino solo reducirla de forma tendencial, de ahí que no posea la radicalidad de sanciones y resulte menos lesiva con los derechos de los gobernados.

Respecto al tercer requisito relativo a la proporcionalidad en sentido estricto, el doctrinario en comento destaca que es necesario que la carga fiscal guarde adecuada relación con la conducta contraria a la finalidad extrafiscal, de tal modo que aquella deberá aumentar conforme más agresiva sea la referida conducta y viceversa, con la debida medida. Entonces, la lesión a la propiedad que genera la contribución no debe ser más que necesaria para alcanzar la finalidad extrafiscal.

⁹⁸ Idem.

Varona Alabern es de la opinión que la aplicación de este test de proporcionalidad no contradice el método empleado para resolver controversias adoptado por el Tribunal Constitucional español cuando examina infracciones al principio de igualdad en el ámbito fiscal. En estos casos, el tribunal desarrolla un razonamiento que exige superar las siguientes cuatro cuestiones: si los supuestos en conflicto son realmente análogos; si en efecto reciben distinto tratamiento jurídico; si la diferente regulación obedece a una causa objetiva y razonable; y si la diferencia de régimen jurídico es proporcional.

Afirma que en ese método está integrado implícitamente el test de proporcionalidad, específicamente en la tercera y cuarta etapas, donde se examina la necesidad e idoneidad de la medida, así como su proporcionalidad.

Cabe destacar que la postura doctrinal del autor en comentario en el sentido de que la materia socio-económica brinda al legislador un amplio margen de actuación al ofrecerle diversas medidas cuya mayor o menor utilidad y prioridad pueden resultar bastante discutibles, lo que relativiza la posibilidad de defender la existencia de instrumentos más eficaces para conseguir la finalidad perseguida fue adoptada por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al resolver el amparo en revisión 820/2011⁹⁹ en sesión de 8 de febrero de 2012 sostuvo que, tratándose del análisis de constitucionalidad de preceptos de naturaleza fiscal, el escrutinio que se llevará a cabo no debe ser estricto, sino flexible o laxo, porque el legislador cuenta con una amplia libertad –reconocida constitucionalmente y a través de la jurisprudencia– en la configuración normativa del sistema tributario sustantivo y adjetivo.

Entonces, sostuvo, la intensidad de control constitucional se ve limitada en materias como la fiscal, pues no se debe vulnerar la libertad política del legislador en campos como el mencionado, donde la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos prevé una amplia capacidad de intervención y regulación diferenciada del Estado, considerando que, cuando el texto constitucional establece un margen de discrecionalidad en ciertas materias significa que las posibilidades de injerencia del juez constitucional son menores.

Explicó que el hecho de aplicar a la materia tributaria un control muy estricto, llevaría al juzgador a sustituir la competencia legislativa del Congreso -o la extraordinaria que puede corresponder al Ejecutivo-, y no es función del Poder Judicial Federal, sino de los órganos políticos, analizar cuáles clasificaciones económicas son las mejores o si resultan necesarias.

Debe también destacarse que la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación consideró que no era obstáculo a lo concluido el hecho de que en la materia tributaria puedan estar inmersos otros derechos fundamentales como los relativos a la audiencia previa o a la tutela jurisdiccional efectiva, pues el análisis constitucional a partir de estos derechos no implica que, per se, deba realizarse un

⁹⁹ Información obtenida del engrose de la sentencia consultable en la dirección electrónica <http://mxscjnbiblio.scjn.pjf.gob.mx/Tematica/Detalle.aspx?AsuntoID=134495>.

escrutinio estricto ya que, reitero, tratándose de cuestiones tributarias el legislador tiene un amplio margen de configuración legislativa, sin que esto implique que no deba respetar en todo momento las citadas prerrogativas, así como las exigencias constitucionales aplicables, sino que debe realizar una ponderación entre los intereses en juego, por una parte, la fuerza expansiva de los derechos fundamentales y, por otro, el interés general del Estado para lograr el cumplimiento efectivo del deber de contribuir, previendo los medios sustantivos y procesales para ello.

En consecuencia, de conformidad con el criterio citado, la aplicación del principio de proporcionalidad por parte de la Suprema Corte de Justicia de la Nación tratándose del análisis de constitucionalidad de cuestiones fiscales implica que el cumplimiento de los criterios que lo integran requiere de un mínimo y no de un máximo de justificación, es decir, basta que la intervención legislativa persiga una finalidad objetiva y constitucionalmente válida; la elección del medio para cumplir tal finalidad no conlleva a exigirle al legislador que dentro de los medios disponibles justifique cuál de ellos satisface en todos los grados (cuantitativo, cualitativo y de probabilidad) o niveles de intensidad (eficacia, rapidez, plenitud y seguridad), sino únicamente determinar si el medio elegido es idóneo, exigiéndose un mínimo y no máximo de idoneidad y, finalmente, debe existir una correspondencia proporcional mínima entre el medio elegido y el fin buscado que justifique la intervención legislativa diferenciada entre los sujetos comparables.

Las consideraciones sintetizadas dieron lugar a la tesis 1a. LIII/2012 (10a.)¹⁰⁰, de rubro **TEST DE PROPORCIONALIDAD DE LAS LEYES FISCALES. EN ATENCIÓN A LA INTENSIDAD DEL CONTROL CONSTITUCIONAL DE LAS MISMAS, SU APLICACIÓN POR PARTE DE LA SUPREMA CORTE REQUIERE DE UN MÍNIMO Y NO DE UN MÁXIMO DE JUSTIFICACIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE LO CONFORMAN.**

En ese criterio, además de exponer que en materia fiscal el test de proporcionalidad requiere de un mínimo de justificación de los elementos que lo conforman, se explicó que ese principio constituye un instrumento metodológico e interpretativo para la resolución de conflictos entre los contenidos esenciales de las disposiciones normativas fundamentales, que encuentra sustento en los diversos principios de igualdad e interdicción de la arbitrariedad o exceso, previstos en los artículos 1o., 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Precisó la sala que dicho principio opera principal, mas no exclusivamente, cuando se aduce la violación al principio de igualdad o equidad tributaria, pues en esos casos se requiere llevar a cabo, en primer lugar, un juicio de igualdad mediante la equiparación de supuestos de hecho que permitan verificar si existe o no un trato injustificado a partir de un término de comparación, en la medida en que el derecho a la igualdad es fundamentalmente instrumental y siempre se predica respecto de alguien o algo.

¹⁰⁰ Publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; libro VII; abril de 20012; tomo 1; página 882.

La Primera Sala detalló que, conforme la evolución jurisprudencial en la materia, para verificar si el tratamiento desigual establecido por el legislador resulta constitucionalmente válido es factible utilizar el principio de proporcionalidad que se conforma de tres criterios a saber:

a) La distinción legislativa debe perseguir una finalidad objetiva y constitucionalmente válida.

b) La distinción debe resultar adecuada o racional, de manera que constituya un medio apto para conducir al fin u objetivo perseguido, existiendo una relación de instrumentalidad medio-fin.

c) La distinción debe ser proporcional, es decir, no es válido alcanzar objetivos constitucionalmente legítimos de un modo abiertamente desproporcional.

En relación con este criterio de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación resta decir que fue sustentado al analizar la constitucionalidad del artículo 37 del Código Fiscal de la Federación en tanto prevé que las autoridades fiscales podrán, discrecionalmente, revisar las resoluciones administrativas de carácter individual no favorables a un particular emitidas por sus subordinados jerárquicamente y, en el caso de que se demuestre fehacientemente que se dictaron en contravención a las normas aplicables podrán, por una sola vez, modificarlas o revocarlas en beneficio del contribuyente, siempre y cuando no se hayan interpuesto medios de defensa y transcurran los plazos para presentarlos, sin que haya prescrito el crédito fiscal.

Esa norma se cuestionó por contrariar el principio de igualdad, lo que motivó el análisis de proporcionalidad bajo las directrices anunciadas.

Resulta entonces que la aplicación del test de proporcionalidad, a partir del reconocimiento de sus sub-principios, se realizó al examinar la constitucionalidad de una norma fiscal de carácter instrumental, lo que evidencia la posibilidad de emplearlo en esa materia pero en su vertiente sustantiva, como serían los casos en que se analicen fines extrafiscales en que se reitera que, si bien se han ocupado argumentos relacionados con ese test, carecen de la rigidez metodológica del recientemente analizado.

Debe tomarse en consideración que el principio de seguridad jurídica conlleva la necesidad de que las decisiones de los tribunales sobre cuestiones similares sean previsibles. Es indiscutible que, cuando un juzgador decide en definitiva un asunto que se somete a su consideración, emite una norma individualizada de conducta que rige la esfera de la partes quienes deberán atenderla como a cualquier otra norma jurídica.

En ese aspecto, la función judicial se impregna de una naturaleza materialmente legislativa, diferenciándose de la que realiza el Poder Legislativo en el ámbito de validez, pues mientras una sentencia sólo rige a las partes del juicio, la ley posee un carácter general.

Pero debe destacarse un aspecto de relevancia, al decir el derecho en un caso concreto el órgano jurisdiccional no se limita a hacer una declaración de lo que ya es derecho conforme a la ley, sino que establece la forma en la que deben comportarse las partes, otorgando matices a la norma general derivados de las particularidades del caso¹⁰¹.

Tanto la legislación como la jurisdicción son etapas de la creación jurídica. Como la sentencia no constituye una simple aplicación de la ley, ya que al individualizar la norma produce una nueva situación jurídica, entonces debe reconocerse que crea derecho tal como lo explica Jellinek: “Si la decisión judicial sólo fuera la aplicación del derecho, se podría predecir con toda certeza cuál habría de ser la solución de toda contienda jurídica, y no se podría concebir una contradicción en las decisiones judiciales. Más existe en la decisión judicial un elemento creador que no se puede determinar por reglas, pues un principio de derecho sólo puede ser plenamente desenvuelto mediante las decisiones judiciales, y sólo mediante ellas puede ser reconocido todo el alcance de su significación”¹⁰².

En el desarrollo de su función los juzgadores no son meros ejecutores de la ley, sino que interpretan los principios generales en ella previstos para fijar su alcance, corroborar qué casos son los que rige y establecer sus consecuencias jurídicas. Lo anterior a partir de que las normas no prevén ilimitadamente todos los hechos y variables que producen consecuencias de derecho, sino que establecen supuestos genéricos, correspondiendo a quienes las aplican determinar si rigen en el caso que se somete a su consideración, para lo que es necesario que las interpreten, desentrañando su alcance.

Por la complejidad de la vida jurídica, resulta imposible que el creador de la norma precise todos los casos que en la realidad pueden materializarse, de ahí que sea necesario acudir a las interpretaciones de los tribunales para conocer los alcances definitivos de los actos materialmente legislativos.

Un estado de derecho no puede concebirse sin tribunales encargados de resolver las controversias que se susciten con motivo de las relaciones sociales; sin embargo, esos órganos no cumplirían eficazmente su función si se permitiera que en lugar de certeza jurídica produjeran incertidumbre al resolver conforme a criterios discrepantes.

Así, Carlos de Silva explica: “para una buena administración de justicia es deseable que entre los diversos órganos jurisdiccionales existan criterios uniformes que, dentro de lo posible, generen seguridad jurídica”¹⁰³.

¹⁰¹ Cfr. De Silva, Carlos; “La Jurisprudencia, Interpretación y Creación del Derecho” en *Interpretación jurídica y decisión judicial*; Vázquez, Rodolfo, compilador; Doctrina Jurídica Contemporánea; 3ª ed.; México; 2002; pp.137-141.

¹⁰² Jellinek, G.; *Teoría General del Estado*; Albatros; Buenos Aires; 1943; p.504.

¹⁰³ De Silva, Carlos; op. cit.; nota 101; p.140.

En términos de Taruffo¹⁰⁴ la relación jurídica necesita tener como referencia criterios previsibles, tan es así que pone como ejemplo el caso de Estados Unidos donde se discutió la corrección de la práctica del cambio de sentidos, tomando en cuenta que se dañaría a las partes de un proceso si basaron sus pretensiones pensando que los tribunales seguirían ciertos criterios preexistentes y éstos son modificados.

En el mismo sentido se han pronunciado instancias jurisdiccionales internacionales; así el Tribunal Europeo de Derechos Humanos al fallar el asunto *Del Río Prada vs. España*, precisó que debido al carácter general de las leyes, el texto de las mismas no puede presentar una precisión absoluta y que una de las técnicas tipo de regulación consiste en recurrir a categorías generales en vez de listas exhaustivas. Por lo tanto, numerosas leyes utilizan, necesariamente, fórmulas más o menos imprecisas cuya interpretación y aplicación dependen de la práctica.

Por tanto, el citado tribunal precisó que en cualquier sistema jurídico, por muy clara que sea la redacción de una disposición legal, existe inevitablemente un elemento de interpretación judicial pues siempre será necesario dilucidar las cuestiones dudosas y adaptarse a los cambios de situación. Por otra parte, tomó en cuenta que la certeza, aunque muy deseable, se acompaña a veces de una rigidez excesiva y que el derecho debe saber adaptarse a los cambios de situación.

Expuso que la función de decisión confiada a los órganos jurisdiccionales sirve precisamente para disipar las dudas que podrían subsistir en cuanto a la interpretación de las normas. Sin embargo, precisó que en esta función de interpretación debe existir previsibilidad en los criterios, condenado al Estado español por variar sus criterios de interpretación de cierta disposición penal sin que el cambio fuera previsible.

En ese orden de ideas, en aras de respetar el citado principio de previsibilidad es necesario exigir de la Corte un criterio metodológico constante en la resolución de conflictos entre principios constitucionales, cuestión en la que método de ponderación o proporcionalidad en sentido abstracto no ha sido ajeno a las ejecutorias emitidas por nuestro Máximo Tribunal, de ahí que pueda aprovecharse la experiencia en su utilización con la finalidad de dotar de certeza jurídica a los gobernados que cuestionen la afectación de sus garantías tributarias por contribuciones con fines extrafiscales.

Como caso ejemplificativo se cita el amparo directo 6/2009, resuelto por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que dio lugar a la tesis 1a. XLIII/2010; publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; Novena Época; tomo XXXI; marzo de 2010; p. 928; de rubro: **LIBERTAD DE EXPRESIÓN, DERECHO A LA INFORMACIÓN Y A LA INTIMIDAD. PARÁMETROS PARA RESOLVER, MEDIANTE UN EJERCICIO DE PONDERACIÓN, CASOS EN QUE SE ENCUENTREN EN CONFLICTO TALES DERECHOS FUNDAMENTALES, SEA QUE SE TRATE DE PERSONAJES PÚBLICOS O DE PERSONAS PRIVADAS.**

¹⁰⁴ Taruffo, Michele; *Proceso y Decisión. Lecciones mexicanas de Derecho Procesal*; Marcial Pons; España; 2012; p. 135.

En ese asunto la Corte tomó en cuenta que la libertad de expresión y el derecho a la información operan en forma diversa tratándose de personajes públicos que, como las personas privadas, se encuentran protegidos constitucionalmente en su intimidad o vida privada, por lo que podrán hacer valer su derecho a la intimidad frente a las opiniones, críticas o informaciones lesivas.

Resolvió que para la solución de este tipo de conflictos es necesario efectuar un ejercicio de ponderación entre los derechos controvertidos, a efecto de determinar cuál de ellos prevalecerá en cada caso.

Entonces, en la solución al conflicto entre la libertad de expresión y el derecho a la información, frente al derecho a la intimidad o a la vida privada, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación decidió que debe considerarse el caso en concreto, a fin de verificar cuál de estos derechos debe prevalecer distinguiéndose, en el caso de personas públicas a la mayor o menor proyección de la persona, dada su propia posición en la comunidad, así como la forma en que ella misma ha modulado el conocimiento público sobre su vida privada.

La misma sala, al resolver el amparo en revisión 202/2013, sostuvo que existen dos niveles de análisis de la constitucionalidad, uno de carácter ordinario y otro de nivel intenso. El primero debe realizarlo el juez constitucional en los asuntos que no incidan directamente sobre los derechos humanos y exista un amplio margen de acción y apreciación para la autoridad desde el punto de vista normativo, como ocurre en la materia económica o financiera.

En cambio, el escrutinio estricto se actualiza cuando el caso que se tenga que resolver involucre categorías sospechosas detalladas en el artículo 1º, párrafo quinto, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se afecten derechos humanos reconocidos por el propio texto constitucional y/o por los tratados internacionales, o se incida directamente sobre la configuración legislativa que la citada norma fundamental prevé de manera específica para la actuación de las autoridades de los distintos niveles de gobierno.

En ese sentido, la sala detalló que si bien las diferencias en la intensidad del control constitucional y el uso del principio de proporcionalidad han derivado de precedentes relacionados sólo con el principio de igualdad, ello no es impedimento para utilizar esta clasificación jurisprudencial y el respectivo test (fin legítimo, idoneidad, necesidad y proporcionalidad en estricto sentido) para casos que no estén estricta y únicamente vinculados con el aludido principio constitucional.

Arribó a esa conclusión porque el juzgador realiza indirecta y cotidianamente diversos grados de análisis constitucional dependiendo si se trata, por ejemplo, de la afectación de un derecho humano o del incumplimiento de una norma competencial de contenido delimitado o de libre configuración, aun cuando la materia del caso no sea la violación estricta del derecho de igualdad. Así, sostuvo, el principio de proporcionalidad irradia y aplica sobre la totalidad de los derechos humanos con fundamento en el

artículo 1º, párrafo tercero, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Este criterio dio origen a la tesis 1a. CCCXII/2013 (10a.), publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, libro XXV, octubre de 2013, tomo 2, página 1052, de rubro: **INTENSIDAD DEL ANÁLISIS DE CONSTITUCIONALIDAD Y USO DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD. SU APLICACIÓN EN RELACIÓN CON LOS DERECHOS HUMANOS.**

En el mismo sentido, el propio Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver el amparo en revisión 7/2009, reconoció que los derechos fundamentales operan en el razonamiento jurídico como mandatos de optimización, porque su protección y reconocimiento en los textos constitucionales presuponen naturalmente que sus exigencias normativas entrarán en conflicto con otras en los casos concretos, supuesto en que será necesario desarrollar un ejercicio de ponderación para articular el resultado de su aplicación conjunta. Este asunto originó la tesis P. XII/2011, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, tomo XXXIV, agosto de 2011, página 23, de rubro **CONFLICTOS QUE INVOLUCRAN DERECHOS FUNDAMENTALES. SU RESOLUCIÓN JURÍDICA.**

En las consideraciones de la ejecutoria citada, el Alto Tribunal expuso que los derechos fundamentales, siendo en su definición más básica pretensiones jurídicas destinadas a establecer los límites que los representantes de los ciudadanos no pueden traspasar en el desarrollo de sus responsabilidades normativas, no son en sí mismos ilimitados.

Explicó que la estructura normativa típica de esos derechos no es la propia de las reglas -normas jurídicas con condiciones de aplicación razonablemente detalladas y determinadas, que se aplican mediante razonamientos subsuntivos- sino la que caracteriza a los principios, que son imperativos jurídicos con condiciones de aplicación definidas de modo muy abierto, que los destina naturalmente a entrar en interacción, en los casos concretos, con otras normas con contenidos jurídicos que apuntan en direcciones no idénticas.

Los derechos fundamentales, sostuvo, operan en el razonamiento jurídico como mandatos de optimización, porque su protección y reconocimiento en los textos constitucionales presuponen naturalmente que sus exigencias normativas entrarán en conflicto con otras en los casos concretos, supuesto en que será necesario desarrollar un ejercicio de ponderación para articular el resultado de su aplicación conjunta en esos casos.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación reconoce que en las democracias constitucionales actuales, la resolución jurídica de los conflictos que involucran derechos fundamentales no parte cada vez de cero, sino que el sistema jurídico contiene un abanico más o menos consensuado de reglas o criterios que expresan lo que puede o no considerarse un equilibrio adecuado entre ellos en distintos contextos o escenarios aplicativos.

Algunas de tales reglas están consagradas expresamente en los tratados de derechos humanos o en las Constituciones mismas, y otras se van desarrollando a medida que la justicia constitucional va resolviendo casos, incluidos aquellos en los que se juzga la constitucionalidad de los límites a los derechos incluidos en las leyes.

A partir de esas premisas, la Corte reconoce que el legislador es competente genéricamente para emitir normas que regulan y limitan derechos, pero no puede hacerlo como prefiera, sino bajo determinadas condiciones relacionadas tanto con fines como con medios, en tanto que su labor normativa -llegado el caso- debe ser cuidadosamente examinada por los tribunales constitucionales para garantizar que los límites que de ella derivan estén justificados por la necesidad de proteger a su vez derechos e intereses constitucionalmente amparados, verificando que no haya sido adoptada sobre bases arbitrarias o insuficientemente sensibles a su impacto en las condiciones de goce del derecho involucrado.

Los precedentes enunciados evidencian como el Alto Tribunal del país ha empleado el método de ponderación o proporcionalidad en sentido abstracto en la resolución de procesos litigiosos que conllevan conflictos entre principios constitucionales, de ahí que se reitere que es viable el uso de ese ejercicio metodológico en aquellos juicios en que se haga valer la afectación de las garantías tributarias por contribuciones con fines extrafiscales, lo que además se ajusta al principio de previsibilidad que debe regir en los criterios jurisprudenciales.

Este análisis no estaría completo si se omitiera destacar que a pesar de los precedentes citados, la propia Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha atendido al diverso principio de razonabilidad al emprender análisis de intervención de derechos humanos, precisando que opera como pauta sustancial de validez y legitimidad en la creación normativa, en su aplicación y en su interpretación.

La citada sala destacó que los juzgadores que tienen la posibilidad de conocer de esas controversias deben analizar la norma, de modo que guarde una relación razonable entre los medios y los fines legítimos o constitucionales. En segunda medida, y para que la norma sea válida, corresponde que la misma, y con esto, la finalidad o finalidades propuestas y los medios empleados para conseguirlas, estén de acuerdo con el respeto de las finalidades constitucionales o de derechos humanos, y sus principios y lograr también la optimización de éstos.

Conforme esta pauta, un completo control de razonabilidad debe incluir el examen acerca de la afectación a los derechos fundamentales y su contenido esencial.

Destacan las consideraciones en que la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación precisó que es necesario trascender la idea de que el control de razonabilidad es una mera ponderación, o análisis de proporcionalidad, entre principios.

Explicó que si bien ésta puede ser una propuesta plausible para la razonabilidad en la interpretación, en cuanto control material de constitucionalidad y derechos humanos se trata más bien de una herramienta que pretende examinar la relación entre

los medios y fines mediatos e inmediatos de una medida, que debe ser proporcionada. Pero no se limita únicamente a esto; además se debe analizar la legitimidad de la finalidad, ya que no cualquier finalidad propuesta es compatible con la esencia y fines de los derechos humanos de fuente nacional e internacional y el logro de sus objetivos. Luego, para un análisis acabado, resulta imprescindible examinar si el medio afecta, limita, restringe o altera el contenido esencial de otros derechos fundamentales de acuerdo con la finalidad de máxima eficacia a la Constitución y lograr la armonización de los derechos lo que se opone a entender que los derechos están en conflicto.

Concluyó que en ningún caso se puede postergar un derecho ya que, quien es su titular merece protección¹⁰⁵.

Este último precedente se apega a las teorías de la armonización en la solución de supuestos conflictos entre derechos fundamentales, posturas que se apartan del principio de proporcionalidad como pauta de solución. Entonces, se genera incertidumbre sobre el procedimiento que empleará en el futuro el Alto Tribunal al abordar este tipo de problemática, lo que redundará en perjuicio del diverso principio de previsibilidad antes expuesto.

Por otra parte, a efecto de brindar una visión más amplia sobre la cuestión expuesta debe también precisarse que un sector de la doctrina ha cuestionado la objetividad del principio de proporcionalidad o ley de colisión.

Representativa de ese sector doctrinario es la opinión de Juan Antonio García Amado¹⁰⁶ en tanto sostiene que sopesar y ponderar son sinónimos, y conllevan la experiencia, sensibilidad y habilidad de quien realiza la actividad para ponerle en situación de calcular con más o menos acierto el peso del objeto materia del análisis. En sus términos, la impresión puramente subjetiva que resulta de sopesar un objeto no es susceptible de justificarse más que con razones personales.

Para sustentar su crítica afirma este autor que los principios constitucionales no pesan en sí, tampoco las circunstancias del caso; entonces, el respectivo peso es otorgado por los operadores del derecho al sopesarlos. A partir de esa circunstancia considera que en los casos muy evidentes, al tenor de los valores compartidos o de su núcleo fundamental, habrá coincidencias, mientras que en los casos difíciles y que requieren de una balanza de mayor precisión, habrá discrepancias.

Desde la óptica de este sector de la doctrina representado por el tratadista en comento, en el método de ponderación se sopesan entidades intangibles respecto de las que cada sujeto tiene una jerarquía distinta y aportará las razones que justifiquen sus preferencias; entonces, el punto de acuerdo solo se logra si se comparte la escala de preferencias.

¹⁰⁵ Este criterio fue sustentado por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al resolver el amparo directo en revisión 1387/2012, en sesión celebrada el veintidós de enero de dos mil catorce.

¹⁰⁶ Atienza Rodríguez, Manuel y García Amado, Juan Antonio. *Un debate sobre la ponderación*; Palestra-Temis; Perú; 2012; p. 40.

García Amado afirma que este sistema puede generar incertidumbre y los explica con los siguientes argumentos: cuando es el legislador el que formula reglas generales y abstractas y formula también otras reglas que son excepciones para las primeras, el número de excepciones es finito y, además, las excepciones para las reglas están también en reglas conocidas. Cuando es el juez el que, a base de ponderar, excepciona la regla y la regla que marca la excepción a la regla, se producen dos consecuencias: las excepciones posibles son infinitas y, por tanto, no son conocidas de antemano¹⁰⁷.

A la luz de estos razonamientos, sostiene que ponderar no es más que valorar subjetivamente los principios con la finalidad de otorgarles un peso en un caso específico, aunque ello sea con el ánimo de respaldar esas valoraciones con razones que tienen una honesta pretensión de convencer a los interlocutores posibles. Se trata, en términos de García Amado, de un “puro contraste de pareceres personales, cada uno de los cuales puede estar respaldado por razones admisibles o no completamente extemporáneas”¹⁰⁸, de ahí que, “para ese viaje a la discrecionalidad no hacía falta tanta alforja de método ponderativo y de apelaciones a la moral y la justicia”¹⁰⁹.

En respuesta a esta crítica Manuel Atienza explica que la clave para entender la técnica de la ponderación es analizarla como un procedimiento con dos pasos a saber, en el primero (ponderación en sentido estricto) se pasa del nivel de los principios al de las reglas, esto es, se crea una nueva regla; mientras que en el segundo paso se parte de la regla y se subsume en la misma el caso a resolver¹¹⁰.

Esto es, en la primera premisa del razonamiento ponderativo se establece que, en relación con un determinado caso, existen dos principios aplicables, cada uno de los cuales lleva a una conclusión incompatible con la del otro. Conforme con la segunda premisa, en relación con el caso y debido a determinadas circunstancias, uno de los principios prevalece sobre el otro. La conclusión del razonamiento es una regla que empareja las circunstancias analizadas con la consecuencia jurídica del principio prevalente.

Atienza explica que el procedimiento de ponderación reseñado no es un procedimiento arbitrario, pero supone dosis de discrecionalidad, de libertad, mayores que la subsunción, lo que justifica que la ponderación de los tribunales debe ser más limitada que la del legislador.

Conforme con este autor, el procedimiento de ponderación no carece de racionalidad, porque no se está en presencia de un conjunto de opiniones más o menos arbitrarias y subjetivas, sino que obedecen a una idea de objetividad que se caracteriza porque las decisiones mantienen entre sí un considerable grado de coherencia, se fundamentan en criterios que pretenden ser universales, producen consecuencias socialmente aceptables y no deben contradecir ningún principio constitucional. Además,

¹⁰⁷ Ibidem; p. 72.

¹⁰⁸ Ibidem; p. 82.

¹⁰⁹ Idem.

¹¹⁰ Ibidem; p. 26

no deben constituir simplemente soluciones para un caso, sino servir como pautas para el futuro, proporcionando un mecanismo imperfecto de previsión.

Manuel Atienza¹¹¹ reconoce que existe riesgo de arbitrariedad en la ponderación pero éste no se combate oponiéndose a ese método, sino sólo a que se lleve a cabo cuando no debe hacerse, por quien no está facultado para llevarlo a cabo o se realice de manera inadecuada.

Entonces, de conformidad con este autor, existen criterios objetivos para evaluar una ponderación que erradiquen la subjetividad y que tienen que ver con la pretensión de universalidad de las razones empleadas, de coherencia argumentativa y de producir consecuencias aceptables, lo que permite que las decisiones asumidas a partir de ese sistema sean discutidas y analizadas de una manera que no cabría si fueran fruto de la mera discrecionalidad.

En concordancia con esos argumentos se considera que a pesar de que el método de la ponderación se integra por etapas en las que el operador debe arribar a conclusiones específicas relativas a la necesidad e idoneidad de la medida y a la atribución de pesos específicos a los principios en conflicto, esas determinaciones se deben alcanzar a partir de la exposición de razones que lógicamente deben ser lo suficientemente aceptables para lograr su validación por los tribunales a los que se sujeta su revisión.

Ello genera objetividad en el método, pues vincula a los juzgadores que lo empleen a exponer la argumentación necesaria que sustente sus conclusiones, condición que, sin lugar a dudas, redundará en beneficio de los justiciables porque de esa manera conocen el sustento racional de la decisión, dotándoles así de la materia prima necesaria para cuestionar vía agravios lo fallado.

Como lo destaca Atienza, ponderar no conlleva la validación de la discrecionalidad, sino que constituye un método en que se exige que las decisiones judiciales en que se analiza la prevalencia de principios constitucionales se sustenten en razonamientos lógicos susceptibles de ser discutidos, analizados y, porque no, corregidos.

De esa manera si bien un sector de la doctrina ha cuestionado que el principio de proporcionalidad o ley de colisión tiene vicios de subjetividad, se trata de un método sin lugar a dudas más objetivo que el que a la fecha se ha empleado en nuestro país para resolver sobre la constitucionalidad de los fines extrafiscales, de ahí que su implementación genere mayor certidumbre jurídica que la que impera en conflictos de esta categoría.

Ahora, como conclusión al esquema desarrollado, se considera necesario precisar que, atendiendo a los argumentos expuestos a lo largo de este trabajo, la

¹¹¹ Ibidem; p. 102.

validez constitucional de los fines extrafiscales puede generarse en los siguientes escenarios:

1) Si de su análisis se advierte que no intervienen en algún derecho fundamental, derivando su fundamento de algún principio constitucionalmente consagrado.

2) O bien, si se actualiza la citada intervención de los fines extrafiscales en derechos fundamentales pero, después de efectuar el análisis metodológico de proporcionalidad correspondiente, se concluye que tal intervención es legítima.

CONCLUSIONES

PRIMERA. La potestad tributaria del Estado es la facultad que le asiste para imponer a los gobernados la obligación de aportar parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que le son encomendadas; como se trata del ejercicio de la soberanía financiera del ente público, comparte características de poder supremo, pues es inalienable, en cuanto no se puede comprometer, dar en garantía, transigir o arrendar, y solamente está limitada mediante la aplicación razonable de la ley y, en su legitimidad, por los derechos fundamentales, la forma de gobierno y la coordinación de los órdenes de gobierno.

SEGUNDA. No toda actividad humana debe ser sujeta a la potestad tributaria. Se trata de la recaudación de numerario para solventar el gasto público, premisa de la que debe partir el legislador para identificar aquellos hechos o actos de carácter económico susceptibles de gravarse.

El elemento común de los hechos y actos transcritos es su contenido económico que se debe al principio del que parten las contribuciones consistente en que constituyen prestaciones que se actualizan ante actos o hechos de los contribuyentes que evidencian manifestaciones de riqueza y que les generan la obligación de tributar conforme con la capacidad económica reflejada.

TERCERA. Los derechos humanos reconocidos en el texto constitucional y en los tratados internacionales signados por nuestro Estado limitan el ejercicio de la potestad tributaria, al erigirse como una vertiente del poder público. Dentro de esos derechos humanos se ubican las prerrogativas fundamentales tributarias que prevé la fracción IV del artículo 31 constitucional, en tanto son instrumentos indispensables para hacer efectiva la dignidad de los seres humanos porque impulsan su superación y plena realización, limitando objetivamente el ejercicio del poder público en el ámbito económico que impacta, indiscutiblemente, en la satisfacción de diversas necesidades indispensables para el debido desarrollo de la persona.

CUARTA. Los derechos fundamentales de equidad y proporcionalidad rigen los sistemas tributarios y se respetan cabalmente cuando los tratamientos otorgados por el legislador atienden exclusiva y objetivamente a los aspectos propios del fenómeno económico sujeto a gravamen, cumpliendo con la máxima de dejar de atender a las cualidades personales de los sujetos pasivos de los tributos y asumiendo que ese carácter les resulta de su estricta relación económica con la cosa materia de gravamen que, incluso, puede ser momentánea.

QUINTA. Los fines extrafiscales son objetivos de índole distinta a la recaudatoria propios de los tributos y que se logran a partir de la influencia que esas cargas generan en la conducta de los contribuyentes. Su fundamento lo encontramos en la norma constitucional o tratado internacional que prevea la institución que salvaguardan.

SEXTA. Para alcanzar los citados fines extrafiscales el legislador asume determinaciones que alteran los mecanismos fiscales, por ejemplo, prevé supuestos de no causación o exenciones, disminuye la base, reduce la tasa, autoriza deducciones no estructurales, etcétera.

Al efectuar esas modificaciones se introducen elementos ajenos a la lógica del sistema tributario desde su perspectiva estrictamente económica, generando alteraciones que pueden afectar los derechos tributarios, pues llega a gravarse sin atender a la verdadera capacidad contributiva o se distingue entre sujetos que tienen idénticas condiciones frente al hecho generador.

SÉPTIMA. En múltiples juicios se ha cuestionado tal intervención generada por los fines extrafiscales en los derechos fundamentales, sin que los tribunales hayan resuelto reconociendo que se actualiza tal intervención ni, muchos menos, examinando su validez constitucional.

Por el contrario, a la luz del criterio que impera en el sentido de que los fines extrafiscales no justifican la inobservancia de las garantías tributarias, los asuntos se han resuelto a través de la deformación del contenido de éstas garantías para incluir finalidades que no les corresponden por su naturaleza jurídica e, incluso, tácitamente se ha reconocido que se actualiza la intervención pues se acude a las reglas de necesidad e idoneidad para resolver el conflicto sin aplicar el rigor metodológico debido.

OCTAVA. Los criterios asumidos por los tribunales al analizar la validez de los fines extrafiscales han provocado su empleo desmedido por el legislador y constante abuso en detrimento de los gobernados.

Además, la forma en que han resuelto nuestros tribunales ha generado en el foro la percepción negativa sobre la institución de “fin extrafiscal”, considerándola francamente violatoria de las garantías tributarias y a los principios de seguridad jurídica, ya que a través de ella se legitiman determinaciones arbitrarias del legislador.

Al desconocer que los fines extrafiscales pueden generar una colisión de principios constitucionales, los órganos jurisdiccionales han resuelto bajo el esquema de simple ponderación subjetiva en cada caso concreto sobre los bienes o derechos en conflicto. Esta postura ha generado inseguridad por arbitrariedad ya que se han acogido criterios de interpretación fundados en relativismos conceptuales carentes de objetividad que merman la confianza de los gobernados.

NOVENA. A fin de provocar un cambio de paradigma, es necesario que los tribunales del país muden su criterio aceptando las siguientes posibilidades:

Es posible que la previsión de fines extrafiscales no altere en mayor grado los sistemas tributarios y, en consecuencia, respeten las garantías de justicia tributaria, supuesto en que no se actualizaría colisión alguna que deba resolverse.

Sin embargo, al examinar la constitucionalidad de esos fines los tribunales deben confrontarlos con los derechos humanos que rigen en la materia ajustando su análisis al exacto contenido de éstos y sin alterar su esencia con la finalidad de justificar que no existe la colisión denunciada.

Deben tomar en consideración que la existencia del mero conflicto no ocasiona su invalidez inmediata, pues para decidir en ese sentido es necesario acudir al método de ponderación o proporcionalidad en sentido amplio determinando si la intervención de los fines extrafiscales en los derechos fundamentales tributarios se justifica o no en un fin constitucional legítimo y si la medida adoptada es idónea y necesaria.

DÉCIMA. La validez constitucional de los fines extrafiscales puede entonces generarse en los siguientes escenarios:

1) Si de su análisis se advierte que no intervienen en algún derecho fundamental, derivando su fundamento de algún principio constitucionalmente consagrado.

2) O bien, si se actualiza la citada intervención de los fines extrafiscales en derechos fundamentales, pero, después de efectuar el análisis metodológico de proporcionalidad correspondiente se concluye que tal intervención es legítima.

DÉCIMA PRIMERA. Es necesario precisar que el empleo del método de proporcionalidad para resolver conflictos entre principios e instituciones constitucionales ha sido adoptado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en diversos precedentes incluyendo algunos de índole fiscal. Entonces, en aras de respetar el principio de previsibilidad que deriva del diverso de seguridad jurídica, debe exigirse de nuestros tribunales un criterio metodológico constante en la resolución de los citados conflictos.

DÉCIMA SEGUNDA. Si bien un sector de la doctrina ha cuestionado que el principio de proporcionalidad o ley de colisión tiene vicios de subjetividad, se trata de un método sin lugar a dudas más objetivo que el que a la fecha se ha empleado en nuestro país para resolver sobre la constitucionalidad de los fines extrafiscales, de ahí que su implementación genere mayor certidumbre jurídica que la que impera en conflictos de esta categoría, pues vincula a los tribunales a exponer la argumentación necesaria que sustente sus conclusiones, condición que redundará en beneficio de los justiciables porque de esa manera conocen el sustento racional de la decisión, dotándoles de la materia prima necesaria para cuestionar lo fallado en las instancias precedentes.

FUENTES

Libros:

Alexy, Robert. *Teoría de la argumentación jurídica*; Centro de Estudios Constitucionales; España; 1997.

Alexy, Robert; *Teoría de los Derechos Fundamentales*; Centro de Estudios Políticos y Constitucionales; España; 2008.

Atienza Rodríguez, Manuel y García Amado, Juan Antonio. *Un debate sobre la ponderación*; Palestra-Temis; Perú; 2012.

Borrero Moro, C.J; *La tributación ambiental en España*; Editorial Tecnos; España.

Carbonell, Miguel y Salazar, Pedro (coordinadores); *La Reforma Constitucional de Derechos Humanos: Un nuevo paradigma*; Editorial Porrúa; México; 2012.

Carmona Tinoco, Jorge Ulises; *La reforma y las normas de derechos humanos previstas en los tratados internacionales*, en Carbonell, Miguel y Salazar, Pedro (coordinadores); *La Reforma Constitucional de Derechos Humanos: Un nuevo paradigma*; Editorial Porrúa; México; 2012.

De la Garza, Sergio Francisco; *Derecho Financiero Mexicano*; 27ª ed.; Editorial Porrúa; México; 2006.

De Silva, Carlos; “La Jurisprudencia, Interpretación y Creación del Derecho” en *Interpretación jurídica y decisión judicial*; Vázquez, Rodolfo, compilador; Doctrina Jurídica Contemporánea; 3ª ed.; México; 2002.

García Novoa, César; *La concepción actual de los principios tributarios*, en *Derecho Tributario Tópicos Contemporáneos*; Libro Homenaje al Profesor Paulo de Barros Carvalho; Editorial Grijley; Perú; 2011.

Giuliani Founruge, Carlos M.; *Derecho Financiero*; 7ª ed.; Ediciones Depalma; Argentina; 2001; Vol. I.

Hensel, Albert; *Derecho Tributario*; Editorial Jurídica Nova Tesis; Argentina; 2004.

Huerta Ochoa, Carla; *Conflictos normativos*; Universidad Nacional Autónoma de México; México; 2012.

Jellinek, G.; *Teoría General del Estado*; Albatros; Buenos Aires; 1943.

López Padilla, Agustín; *El Fin extrafiscal de los tributos y su fundamento a la luz de los principios constitucionales*; tesis para obtener el grado de Doctor en Derecho; Universidad Panamericana; México; 2012.

Mendoza Escalante, Mijail; *Conflictos entre Derechos Fundamentales. Expresión, Información y Honor*; Palestra Editores; Perú; 2007.

Ríos Granados, Gabriela; *Derechos Humanos de los contribuyentes a la luz del Artículo 31 fracción IV Constitucional y de las Convenciones Internacionales sobre Derechos Humanos*, en Ferrer Macgregor Poisot, Eduardo; Caballero Ochoa, José Luis; Steiner, Christian (coordinadores); *Derechos Humanos en la Constitución: Comentarios de Jurisprudencia Constitucional e Interamericana*; Suprema Corte de Justicia de la Nación, Universidad Nacional Autónoma de México, Fundación Konrad Adenauer; México; 2013.

Sánchez Gil, Rubén; *El principio de proporcionalidad*; Universidad Nacional Autónoma de México; 2007.

Santos Flores, Israel; *Derechos Humanos de los contribuyentes*, en Ferrer Macgregor Poisot, Eduardo; Martínez Ramírez, Fabiola y Figueroa Mejía, Giovanni A. (coordinadores); *Diccionario de Derecho Procesal Constitucional y Convencional*; tomo I; Poder Judicial de la Federación; México; 2014.

Serra Rojas, Andrés; *Derecho Administrativo, Segundo Curso*; Editorial Porrúa; México; 2006.

Soler, Osvaldo H.; *Derecho Tributario*; 3ª ed.; Editorial La Ley; Argentina; 2008.

Taruffo, Michele; *Proceso y Decisión. Lecciones mexicanas de Derecho Procesal*; Marcial Pons; España; 2012.

Valdés Villarreal, Miguel; *Principios Constitucionales que regulan las contribuciones en Estudios de Derecho Político Contemporáneo*; México; 1972.

Varona Alabern, Juan Enrique; *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*; Editorial Marcial Pons; España; 2009.

Vela Peón, Antonio Alberto; *Derechos Humanos y Tributación en México*; ponencia presentada el 24 de julio de 2012 en la XXII Semana Fiscal: Las implicaciones, interpretación y aplicación de la legislación fiscal actual, en la sede del Colegio de Contadores Públicos de México.

Yebra Martul-Ortega, Perfecto; *Los fines extrafiscales del impuesto*, en *Tratado de Derecho Tributario*; Amatucci, Andrea (director); Editorial Temis; Colombia; 2001.

Diccionarios y Enciclopedias.

Diccionario Jurídico Mexicano; Instituto de Investigaciones Jurídicas; UNAM; México; 1983; tomo III.

Enciclopedia Jurídica OMEBA; tomo III; Bibliográfica OMEBA; México; 2011.

Documentos electrónicos.

http://www.cndh.org.mx/Que_Son_Derechos_Humanos

<http://www.un.org/es/rights/overview/>

Vela Peón, Antonio Alberto; *Derechos humanos y tributación en México*; <http://www.tfjfa.gob.mx/investigaciones/pdf/derechoshumanosytributacionenmexico.pdf>

<http://mxscjnbiblio.scjn.pjf.gob.mx/Tematica/Detalle.aspx?AsuntoID=134495>

Documentos oficiales.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Constitución Española de 1978.

Gaceta Parlamentaria de 17 de octubre del 2013.

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (España).

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta.