

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

---

*“Elementos formales de los Comprobantes fiscales a la luz del principio de  
Proporcionalidad Tributaria”.*

Tesis que para obtener el grado de

**Maestro en Derecho Fiscal**

Presenta el

Licenciado Iñigo Cantú Reus

## Índice

<u>Introducción.....</u>	<u>2</u>
<u>Planteamiento del problema.....</u>	<u>2</u>
<u>Artículo 16.....</u>	<u>3</u>
<u>Artículo 25.....</u>	<u>3</u>
<u>Artículo 31.....</u>	<u>5</u>
<u>Objetivo General.....</u>	<u>8</u>
<u>Análisis de los Hechos y Observaciones Jurídicas.....</u>	<u>8</u>
<u>Artículo 39.....</u>	<u>8</u>
<u>Precedente Corte Interamericana de Derechos Humanos.....</u>	<u>36</u>
<u>Caso Europeo y precedentes del Tribunal Europeo de Derechos Humanos.....</u>	<u>40</u>
<u>Precedente del Tribunal Europeo de Derechos Humanos.....</u>	<u>40</u>
<u>Conclusiones y Apuntes Finales.....</u>	<u>45</u>
<u>Bibliografía.....</u>	<u>53</u>

## INTRODUCCION

### 1. Planteamiento del Problema.

En la creación de nuestro máximo ordenamiento legal, el congreso constituyente de 1917, estableció entre otras premisas fundamentales; las de respetar, reconocer y proteger los derechos a la propiedad y a la seguridad jurídica.

La Constitución Federal establece que el Estado reconocerá, respetará y asegurará a los particulares el derecho a establecer leyes previas a los hechos que se sancionan, derecho a la certeza de que el Estado tendrá la facultad y la obligación de impulsar el desarrollo económico nacional y para ello, a imponer las contribuciones con las que los mexicanos deberán aportar al gasto público de manera proporcional y equitativa.

Lo anterior denota un armónico interactuar de conceptos constitucionales y reconocimiento de derechos humanos y facultades gubernamentales, sin embargo, dentro de dichos preceptos constitucionales no se obliga ni se faculta al Estado ni se otorga un derecho expreso a los gobernados sobre la certeza de saber que esperar o bien, que en caso de modificaciones legales, se obligue a los órganos del estado a establecer una real ponderación entre obligaciones formales y observancia de los derechos humanos tales como el de propiedad a la luz del principio de proporcionalidad tributaria.

Es decir, en el derecho Constitucional Mexicano no existe un reconocimiento del de la obligación a la ponderación en el que en caso de existir una duda razonable respecto a la posible violación derecho humano, frente a un aspecto formal de la ley y se deja al absoluto arbitrio de la autoridad, distorsionándose en consecuencia, los principios mencionados e incluso haciéndolos colisionar unos contra otros.

En efecto, en primer término debe tenerse en cuenta lo que establece el artículo 14 constitucional que es del tenor literal siguiente:

**Artículo 14.** A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna.

Nadie podrá ser privado de la libertad o **de sus propiedades, posesiones o derechos**, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente

establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las Leyes expedidas con anterioridad al hecho”.

(Énfasis propio).

Ahora bien, la parte que nos interesa del artículo 16 constitucional es del tenor literal siguiente:

**Artículo 16. Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, **que funde y motive la causa legal del procedimiento.****

(...)”

En lectura de lo anterior es posible advertir que el artículo 16 constitucional, consagra el derecho fundamental de seguridad jurídica obligando a toda autoridad a fundar y motivar sus actuaciones, situación que en armonía con el artículo 14 citado, permite asegurar que solo se podrá fundar y motivar un acto, a través de la existencia previa de una ley vigente.

Sin embargo, hasta el momento no se puede asegurar que la existencia de una ley previa deba reconocer u observar una ponderación o efecto en el que se prefiera el reconocimiento de un derecho humano frente a un acto meramente formal.

Ahora bien, siguiendo con el reconocimiento de derechos constitucionales o fundamentales, el artículo 25 Constitucional establece lo siguiente:

**Artículo 25.** Corresponde al Estado la rectoría del desarrollo nacional para garantizar que éste sea integral y sustentable, que fortalezca la Soberanía de la Nación y su régimen democrático y que, mediante la competitividad, el fomento del crecimiento económico y el empleo y una más justa distribución del ingreso y la riqueza, permita el pleno ejercicio de la libertad y la dignidad de los individuos, grupos y clases sociales, cuya seguridad protege esta Constitución. La competitividad se entenderá como el conjunto de condiciones necesarias para

generar un mayor crecimiento económico, promoviendo la inversión y la generación de empleo.

El Estado velará por la estabilidad de las finanzas públicas y del sistema financiero para coadyuvar a generar condiciones favorables para el crecimiento económico y el empleo. El Plan Nacional de Desarrollo y los planes estatales y municipales deberán observar dicho principio.

El Estado planeará, conducirá, coordinará y orientará la actividad económica nacional, y llevará al cabo la regulación y fomento de las actividades que demande el interés general en el marco de libertades que otorga esta Constitución.

Al desarrollo económico nacional concurrirán, con responsabilidad social, el sector público, el sector social y el sector privado, sin menoscabo de otras formas de actividad económica que contribuyan al desarrollo de la Nación.

[...]

Bajo criterios de equidad social, productividad y sustentabilidad se apoyará e impulsará a las empresas de los sectores social y privado de la economía, sujetándolos a las modalidades que dicte el interés público y al uso, en beneficio general, de los recursos productivos, cuidando su conservación y el medio ambiente.

La ley establecerá los mecanismos que faciliten la organización y la expansión de la actividad económica del sector social: de los ejidos, organizaciones de trabajadores, cooperativas, comunidades, empresas que pertenezcan mayoritaria o exclusivamente a los trabajadores y, en general, de todas las formas de organización social para la producción, distribución y consumo de bienes y servicios socialmente necesarios.

Del texto anterior se desprende que el estado deberá regir la actividad económica mediante la planeación, el fomento a la inversión y al empleo bajo criterios de equidad social, productividad y sustentabilidad, generando el desarrollo de la nación, sin mencionarse que se preferirán los aspectos formales antes que el desarrollo descrito.

De forma tal que la ley **alentará y protegerá** la actividad económica que realicen los particulares y proveerá las condiciones para que el desenvolvimiento del sector privado contribuya al desarrollo económico nacional, promoviendo la competitividad e implementando una política nacional para el desarrollo industrial sustentable que incluya vertientes sectoriales y regionales, en los términos que establece la Constitución.

Ahora bien, la fracción IV del artículo 31 constitucional establece:

**Artículo 31.** Son obligaciones de los mexicanos:

[...]

**IV.** Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

El artículo 31, fracción IV citado ordena como obligación de los mexicanos, contribuir al gasto público de manera proporcional y equitativa conforme lo dispongan las leyes.

Hasta lo aquí expuesto se puede afirmar que de la interpretación adminiculada de los preceptos constitucionales citados el Estado debe dictar leyes que le permitan regir el desarrollo económico nacional a través de mecanismos que promuevan la inversión, el empleo y el desarrollo sustentable, situación que se logra entre otros, mediante el recaudo de las contribuciones que están obligados a entregar los mexicanos siempre que dicha obligación se encuentre regulada en leyes debidamente promulgadas que observen los principios de equidad, destino al gasto público, legalidad y proporcionalidad.

En efecto, la rectoría del desarrollo económico incluye el recaudo e imposición de contribuciones, conforme a lo establecido en el artículo 31 fracción IV constitucional, mismo que ordena, como ya se dijo, que todos los mexicanos están obligados a contribuir al gasto público de la manera proporcional y equitativa conforme lo establezca en las leyes.

Por su parte, el artículo 25 de la Constitución obliga al Estado a que la rectoría del desarrollo nacional se lleve a cabo mediante la competitividad el fomento del crecimiento económico y el empleo y una más justa distribución del ingreso y la riqueza y permita el pleno de la libertad y la dignidad de los individuos grupos y clases sociales cuya seguridad protegen la constitución la competitividad se entenderá como el conjunto de condiciones necesarias para generar un mayor crecimiento económico promoviendo la inversión y la generación del empleo.

Incluso la constitución establece que la ley deberá alentar la actividad económica que realizan los particulares, proveerá las condiciones para que el desenvolvimiento del sector privado contribuya al desarrollo económico nacional promoviéndose la competitividad e implementándose una política Nacional para el desarrollo industrial sustentable que incluya vertientes sectoriales y regionales en los términos que establece la propia constitución.

Es ahí donde posiblemente colisionen los derechos fundamentales y las obligaciones de los gobernados y las facultades del Estado, pues no obstante la Constitución parece clara, la aplicación de las leyes fiscales depende de formalidades que si bien, se reconoce su necesidad para el objetivo cumplimiento de las normas, en México, las formalidades pueden, en ocasiones, interferir con el ejercicio real de dichos principios.

Lo anterior, ya que la rectoría económica de la nación y la imposición tributaria, deben realizarse con el cuidado de que en todo momento se desarrolle la competitividad y se respete el derecho a la proporcionalidad tributaria y para lograr ambos cometidos es necesario permitir al contribuyente, adecuarse de forma tal que su desarrollo se mantenga sostenido y su contribución al gasto público se mantenga constante.

Sin embargo, si bien, el derecho a la proporcionalidad tributaria, otorga al contribuyente la seguridad de que no tributará de manera confiscatoria conforme a una norma equilibrada el aspecto formal y material en relación con el cumplimiento de la misma, la verdad de los hechos es que los aspectos formales podrían generar una realidad económica ficticia.

En efecto, el derecho a la proporcionalidad tributaria debe ser interpretado de forma tal que no deje lugar a dudas de que el contribuyente podrá mantenerse con vida económica para contribuir al gasto público siempre, es decir, que el tributo siempre será adecuado para que su contribución nunca sea confiscatoria ni ruinoso.

En efecto, cuando se abordan temas económicos y fiscales la problemática de no contar con un medio de ponderación claro entre las formalidades del cumplimiento de la norma y el derecho a la proporcionalidad tributaria, dentro del orden constitucional se inicia la discusión sobre la verdadera redistribución de la riqueza ante la óptica de crecimiento económico real, pues solo los que más tienen pueden cumplir con todas las formalidades o solo ellos tienen accesos a las facilidades de la forma, con lo que se imponen cargas a los contribuyentes sin que exista ponderación entre los principios como el de proporcionalidad y la aplicación de las normas adjetivas.

Conforme a nuestro actual texto constitucional, el Estado tiene la facultad y obligación de regir la actividad económica y el desarrollo nacional, velando por la estabilidad de las finanzas públicas y del sistema financiero para coadyuvar a generar condiciones favorables para el crecimiento económico, la inversión y el empleo y, por otra parte, establece la obligación de la autoridad de actuar solo conforme a lo que las leyes expresamente le facultan y a aplicar leyes sin embargo, en su afán por incrementar su “facilidad de fiscalización” soslaya la importancia de generar realidades y no ficciones, cuando se trata de contribuciones y de demostración de riqueza o capacidad económica.

De tal forma, el Estado está obligado a discutir y aprobar leyes que establezcan los mecanismos necesarios que otorguen seguridad jurídica a los gobernados respecto a todas las facultades de aquel y las relacionadas con temas económicos y fiscales tendrán como finalidad principal el desarrollo económico, la estabilidad de las finanzas y el crecimiento de la inversión y del empleo y no, solo la recaudación como último fin.

En ese orden de ideas la protección de los derechos antes mencionados requiere un andamiaje legal que permita al Estado; crear, modificar, interpretar y aplicar las normas necesarias que logren dichos objetivos sin que en el proceso se sorprenda al gobernado, es decir, observando en todo momento el Derecho de proporcionalidad tributaria, y de ponderación de los requisitos formales de las leyes tributarias frente a otros derechos que, por extraño que parezca, no se encuentra reconocido expresamente por la constitución.

En efecto, el hecho de que la constitución de nuestro país no contenga expresamente la obligación de todo poder público de observar como derecho humano la ponderación entre aspectos formales y derecho ya consagrados en el texto constitucional de manera objetiva, sino a desentrañarlo del texto constitucional y más aún una vez desentrañado, el hecho de que no exista una definición clara del alcance o aplicación del mismo, genera que los poderes

públicos en todos sus niveles tengan la posibilidad de aplicarlo a su entero arbitrio e incluso de no hacerlo.

Lo anterior es así, ya que no debe perderse de vista que la constitución establece que la soberanía nacional reside en el pueblo y que todo poder público se instituye en beneficio de éste<sup>1</sup>, es decir, la premisa fundamental de la institución de todo poder público es el beneficio del pueblo, situación que evidencia aún más la imperiosa obligación que tiene el poder legislativo de observar siempre dicha ponderación no solo en la creación de las leyes sino en su aplicación.

## 2. Objetivo General

Habiendo mencionado lo anterior, en el presente trabajo se analizará la Tesis 2ª./J. 161/2017 (10ª) emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, respecto a si la inclusión de la descripción del servicio dentro del comprobante fiscal o en documento distinto puede o no afectar el Principio de Proporcionalidad Tributaria que consagra la fracción IV del Artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en perjuicio del contribuyente que utiliza dicho comprobante para documentar un gasto deducible.

Para ello, el análisis que se hará de la resolución de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al resolver la contradicción en la que contendieron las tesis dictadas por los Tribunales Colegiados: Segundo en Materia Administrativa del Cuarto Circuito y Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito, tendrá como objetivo establecer si el principio de proporcionalidad tributaria puede o no depender de los requisitos formales establecidos en la fracción V del artículo 29-A de Código Fiscal de la Federación.

## 3. Análisis de los hechos y observaciones jurídicas.

Al respecto, de conformidad con la ejecutoria que resolvió la contradicción mencionada, ambos tribunales resolvieron sobre dos interrogantes específicas, mismas que se transcriben a continuación:

---

<sup>1</sup> **Artículo 39.** La soberanía nacional reside esencial y originariamente en el pueblo. Todo poder público dimana del pueblo y se instituye para beneficio de éste. El pueblo tiene en todo tiempo el inalienable derecho de alterar o modificar la forma de su gobierno.

1.- ¿De conformidad con lo establecido en el artículo 20-A, fracción V, del Código Fiscal de la Federación vigente en 2008 y 2012, cómo se cumple con el requisito relativo a la descripción del servicio en los comprobantes fiscales?

2.- ¿El cumplimiento de la descripción del servicio previsto en la invocada porción normativa únicamente debe contar en el comprobante fiscal relativo es susceptible de detallarse en documento distinto?

Sobre el particular, la segunda Sala en la ejecutoria, resolvió ambas preguntas en el sentido siguiente (visible a fojas 7/14 y 8/14 de la ejecutoria de mérito):

*“Al referirse la fracción V del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación a la descripción del servicio, se trata de la delimitación de aquellos elementos esenciales que den una idea de cual es el servicio que ampara el comprobante fiscal.*

*A mayor abundamiento, lo asentado en el comprobante fiscal no restringe las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, pues de considerar que los comprobantes fiscales exhibidos por un contribuyente no amparan la transacción realizada, pueden requerir toda la información atendiendo a dicha transacción en particular, y en su caso, no acceder a la pretensión del contribuyente atendiendo a las situaciones fácticas de cada asunto.*

*Así, la autoridad fiscal, está en posibilidad de ejercer sus facultades de comprobación y requerir información adicional para efectos de determinar la realización efectiva de la operación por un lado y la autenticidad y legalidad del comprobante que la respalda, por otro lado.*

*En ésta línea, compete a la autoridad hacendaria determinar la procedencia de la transacción que se pretende y la eficacia del documento comprobatorio, en el entendido de que éste podrá ser rechazado si existiera diverso motivo para ello, en tanto que el comprobante fiscal solamente demuestra la posible realización de un gasto o erogación.*

*Así, no basta la tenencia del documento para que éste tenga efectos fiscales sino que se encuentre sujeto a la revisión de las operaciones que ampara, así como de la comprobación de requisitos cuya finalidad es que el documento sea eficaz como elemento de prueba de aquella operación que ampara y respecto de la cual*

*se pretende el acreditamiento o la deducción, razón por la cual deberá señalar aquellos requisitos de identificación necesarios y básicos para identificar el servicio prestado”*

De la transcripción anterior, es posible establecer que la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, determinó que la descripción general de los servicios en un comprobante fiscal delimita los elementos esenciales que den una idea de cual es el servicio que amparan.

Y que una vez puesta dicha delimitación, será trabajo de la autoridad fiscal, requerir información adicional para comprobar que tanto el servicio como el documento en él que se ampara, son reales, legítimos y auténticos.

Sin embargo, con la valoración de los elementos antes descritos, aún no es posible saber si dichos elementos inciden en el principio de proporcionalidad tributaria relacionados con el gasto efectuado por el contribuyente.

En efecto, con la finalidad de conocer si un elemento formal, como lo es la descripción de los servicios en un comprobante fiscal, incide de manera positiva o negativa en el principio de proporcionalidad tributaria en relación con en el cálculo del impuesto a cargo del contribuyente y, por lo tanto, en su verdadera capacidad contributiva es necesario analizar distintos aspectos, como son: los elementos que constituyen el principio de proporcionalidad tributaria, las características de l derecho a la propiedad y su nivel dentro de la esfera jurídica de los contribuyentes así como el objeto y base del tributo como elementos esenciales de la calificación del principio analizado.

Al respecto, el maestro Adolfo Arrijoa Vizcaíno, señala que constituye un hecho notorio que el Estado, para poder llevar a cabo las actividades que le son propias, requiere de manera imprescindible de un sustento económico, mismo que lógicamente debe provenir en su mayor parte de los gobernados, quienes se verán directamente beneficiados con las obras y servicios de interés público que el propio Estado realiza<sup>2</sup>.

Lo anterior da origen a una relación de carácter evidentemente económico entre el Estado y sus gobernados, puesto que si el primero necesita de recursos económicos para implementar los servicios necesarios para la satisfacción de las

---

<sup>2</sup> Adolfo Arrijoa Vizcaíno, “Derecho Fiscal”, Editorial Themis, Décimo Sexta Edición, Agosto de 2002, México, D.F.

necesidades colectivas, lo apropiado es que tales recursos deban generarse de las aportaciones derivadas de los ingresos, rendimientos o utilidades obtenidas por los gobernados.

De esta forma, todo impuesto implica una prestación pecuniaria que es exigida por el Estado con el fin de obtener ingresos para satisfacer las necesidades públicas, siendo que mediante el ejercicio de la potestad tributaria se establecerá en qué supuestos se podrá exigir esa prestación, únicamente a través de la Ley y siempre y cuando sean respetadas las garantías tributarias prevista en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Ese conjunto de supuestos abstractos contenidos en una Ley, de cuya concreta realización deriva el nacimiento de la obligación tributaria, se denomina hecho imponible, el cual se encuentra íntimamente relacionada con aquella parte de la utilidad o riqueza que los gobernados hayan generado por las actividades que en lo particular desarrollen.

Sobre el particular, resulta evidente que la creación del hecho imponible es, por excelencia, la forma por la cual se ejerce la potestad tributaria del Estado. La delimitación de su estructura queda al total arbitrio del legislador, en la medida en la que se respeten los principios constitucionales de justicia fiscal.

Así, en principio la ley puede tipificar cualquier manifestación de riqueza, es decir, todo hecho, acto, situación o calidad, siempre y cuando observe, entre otros requisitos, la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, lo que implica que, por regla general, dicha manifestación de riqueza ha de tener naturaleza económica susceptible de ser gravada de manera proporcional.

Si el legislador establece un tributo sin que exista una manifestación de riqueza, entonces no se estará respetando la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, pues no se estaría contribuyendo al gasto público con una parte de la riqueza de los contribuyentes, sino con una parte de su patrimonio que si bien tiene carácter económico, no implica que éste sea una manifestación de la utilidad que le hayan generado sus actividades.

Al respecto, la doctrina ha definido al hecho imponible como “el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la Ley, para configurar cada tributo y

cuya realización supone el nacimiento de la relación jurídico-tributaria, por lo tanto, a la tipificación de los actos del sujeto para cada clase de tributo”<sup>3</sup>.

Con ello es posible concluir que para fijar y tipificar los supuestos de causación (acto, hecho, situación, o calidad) de cuya realización se determinará el nacimiento de la prestación tributaria, el Estado debe identificar qué índice general de riqueza será sobre el que recaerá el gravamen, para que exista una correlación entre los citados supuestos y el índice de riqueza en comento, para que de esta forma, el tributo pueda considerarse acorde a las garantías de justicia tributaria.

De esa manera, la doctrina en materia de Derecho Fiscal ha sido unánime en sostener que el objeto del tributo ha de entenderse como el soporte material de la imposición, o bien, como la propia materia fiscal lo ha definido la “riqueza gravada”.

Al respecto, debe distinguirse entre dos conceptos que son afines y son confundidos comúnmente, pero que, aun y cuando son complementarios, en realidad son distintos, a saber, las nociones de objeto del impuesto y objeto-fin del impuesto.

Sobre el particular, el legislador tiene dos opciones para gravar la manifestación de riqueza de que se trate. La primera, consiste en gravar directa y efectivamente la riqueza que en realidad se pretende tomar en consideración; el ejemplo más claro de ello es el Impuesto sobre la Renta, donde la finalidad del tributo (gravar la renta) y el objeto sobre el que recae el tributo (la renta) tienen plena identidad.

La segunda, consistente en que aún y cuando en realidad el fin del legislador es gravar una manifestación de riqueza determinada, por cuestiones técnicas, políticas, económicas o sociales, se establece la imposición sobre otra que está íntimamente relacionada; por ejemplo: Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, en donde la verdadera finalidad del tributo es gravar el consumo, pero su objeto está definido de tal modo en la Ley respectiva, que formalmente ese tributo grava la producción, aunque incida económicamente en el consumidor.

---

<sup>3</sup> Adolfo Arrija Vizcaíno, “Derecho Fiscal”, Editorial Themis, Décimo Sexta Edición, Agosto de 2002, México, D.F., página 130.

De lo anterior, se puede establecer la distinción entre riqueza gravada (sobre la que pesa el tributo y a la luz del cual se debe analizar la constitucionalidad del tributo) y riqueza que se pretende gravar (punto de referencia material del fin pretendido por el legislador). La primera es el objeto del impuesto y se encuentra definido expresamente en la ley que establece la contribución; mientras que la segunda es el objeto-fin del tributo y suele no estar expresado en las normas que establecen el tributo, sino que se desprenden de su contexto.

Con ello, el objeto del impuesto de que se trate se encuentra definido en la Ley que lo regula, mientras que el objeto-fin deriva del contexto de las normas que establecen el tributo, siendo que el objeto del tributo atiende a la riqueza efectivamente gravada, y el objeto-fin atiende a aquella parte del patrimonio o de la riqueza que se pretende gravar.

Sobre el particular, es importante diferenciar los conceptos tales como objeto del impuesto, objeto-fin y base del impuesto, la cual debe ser acorde a las garantías de justicia tributaria que consagra el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal.

Habiendo analizado el alcance del objeto y objeto-fin de las contribuciones resulta transcendental analizar ahora el significado del elemento esencial denominado base del impuesto, pues será a partir de dicho elemento esencial que se podrá delimitar la proporcionalidad tributaria como limitante de la potestad tributaria del Estado.

Así, la base, es el valor sobre el que se determinará el tributo, es decir, la cantidad líquida o en especie sobre la cual el contribuyente deberá calcular el impuesto que le resulte a cargo y dependerá de cada tipo de contribución que dicho valor recaerá sobre una manifestación de riqueza que, en todo caso debe observar, la capacidad económica del sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria.

En ése orden de ideas el Magistrado Jaime Romo García en su obra “La defensa Fiscal y sus Principios Básicos”<sup>4</sup>, establece que la base de la contribución, que también se le llama en algunos casos unidad fiscal, es la cuantía de rentas, la cosa o el valor asignado a una riqueza sobre la cual se determina el tributo a cargo del sujeto pasivo o del responsable solidario, como puede ser: el monto de la renta percibida, el valor de una porción hereditaria, el número de litros

---

<sup>4</sup> Romo García JAIME, “La Defensa Fiscal y sus Principios Básicos”, Ed. ISEF, México, p. 67

producidos de alguna sustancia, las utilidades obtenidas conforme a la ley, el valor de los bienes muebles o inmuebles gravados, el porcentaje de kilogramos de insumos, artículos o bienes elaborados. Y ello debe corroborarse con los registros contables, notas de venta, facturas, avalúos practicados, con el valor comercial de los bienes, servicios o actos gravados. Si se trata del cobro de derechos la base puede ser el precio de los servicios prestados a los particulares, el valor de los bienes del dominio del Estado que sean la causa de los mismos o el costo del financiamiento de obras y servicios públicos si se trata de aportaciones de mejoras o de seguridad social.

Por su parte el C.P. Baltazar Peregrino Paredes en su obra Diccionario de Términos Fiscales, Ed. ISEF<sup>5</sup> define a la Base Gravable como el monto dinerario sobre el cual se aplica la alícuota, y agrega un comentario en el que establece que se trata de una expresión coloquial del supuesto de la norma jurídica que en materia fiscal es común encontrarlo en las leyes, aunque con diferentes denominaciones, por ejemplo en una P.M., durante mucho tiempo se utilizó a la diferencia de ingresos acumulables menos deducciones autorizadas, el resultado era base gravable y hoy se le conoce como resultado fiscal. Tratándose de Personas Físicas se les conoce a los ingresos como utilidad gravable pero en un lenguaje común los contadores pudiéramos pensar que la base gravable es a la cual se le va a aplicar la tasa del impuesto.

Ahora bien, como puede advertirse, la base gravable que deberá considerarse será diferente atendiendo al tipo de contribución de que se trate, pues si bien en todos los casos reconoce una demostración de riqueza por parte del sujeto pasivo de la obligación, ésta demostración es distinta tratándose de impuestos directos, indirectos, derechos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y aprovechamientos.

Para efectos del presente estudio, nos avocaremos únicamente a la delimitación de la base del impuesto sobre la renta, aunque se mencionarán algunas diferencias, cuando resulte necesario, con otro tipo de contribuciones.

En atención a lo anterior, conforme a diversos criterios que sobre el tema ha sostenido la doctrina fiscal, todo tributo encuentra su fundamento en la capacidad contributiva del sujeto pasivo y tiene como finalidad gravar una determinada manifestación de riqueza.

---

<sup>5</sup> Peregrino Paredes BALTAZAR, “Diccionario de Términos Fiscales” Ed. ISEF México 2015, pp. 49 y 50

Es decir, la manifestación de riqueza a la que se hace referencia se obtiene de la disminución de los ingresos acumulables con los gastos que resulten deducibles conforme a lo establecido en la ley y derivado de dicho cálculo se puede hablar de una verdadera capacidad contributiva.

Apoyan la manifestación anterior, las jurisprudencias emitidas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación que son del rubro:

**“CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS”.**

**“PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES”.**

**“DEDUCCIONES. CRITERIOS PARA DISTINGUIR LAS DIFERENCIAS ENTRE LAS CONTEMPLADAS EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, A LA LUZ DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA CONSAGRADO EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL.”**

De tal manera que, para conocer la verdadera capacidad contributiva del sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria, respecto del impuesto sobre la renta, es necesario disminuir de los ingresos acumulables las deducciones autorizadas con la finalidad de obtener la base gravable del impuesto sobre la renta.

En ese sentido, la ley reconoce los gastos que eroga el contribuyente, sin embargo, no todos califican como deducciones autorizadas, ya que será necesario en primer término que las mismas resulten estrictamente indispensables para la consecución del objeto del contribuyente además de que deberán cumplir, según el tipo de gasto, con otros requisitos de forma y fondo para considerarse deducciones autorizadas susceptibles de disminuir el monto de los ingresos acumulables (aún independientes la mayoría de dichos requisitos de los elementos que deben contener los comprobantes fiscales).

Al respecto, el primer requisito que debe cumplir un gasto para ser deducible para efectos fiscales, es ser estrictamente indispensable para la consecución del objeto del contribuyente:

Sobre el concepto estrictamente indispensable, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha considerado que un gasto reúne esta característica si cumple con lo siguiente:

- a) Estar destinado o relacionado directamente con la actividad de la empresa;
- b) Necesario para lograr los fines de su actividad o el desarrollo de ésta;
- c) Que de no producirse se podrían afectar sus actividades o entorpecer su normal funcionamiento o desarrollo;
- d) Representar un beneficio para la persona moral respecto a sus metas operativas;
- e) Ser proporcional a las operaciones del contribuyente<sup>6</sup>.

---

<sup>6</sup> Tesis 1ª. XXX/2007 Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época. 173334. 1 de 1

**DEDUCCIÓN DE GASTOS NECESARIOS E INDISPENSABLES. INTERPRETACIÓN DE LOS ARTÍCULOS 29 Y 31, FRACCIÓN I, DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.** De la lectura de los artículos 29 y 31, fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se desprende que las personas morales que tributan en los términos del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta tienen la posibilidad de deducir, entre otros conceptos, los gastos estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente. Las disposiciones mencionadas efectúan una mención genérica del requisito apuntado, lo cual se justifica al atender a la cantidad de supuestos casuísticos, que en cada caso concreto puedan recibir el calificativo de "estrictamente indispensables"; por tanto, siendo imposible dar una definición que abarque todas las hipótesis factibles o establecer reglas generales para su determinación, resulta necesario interpretar dicho concepto, atendiendo a los fines de cada empresa y al gasto específico de que se trate. En términos generales, es dable afirmar que el carácter de indispensabilidad se encuentra estrechamente vinculado con la consecución del objeto social de la empresa, es decir, debe tratarse de un gasto necesario para que cumplimente en forma cabal sus actividades como persona moral y que le reporte un beneficio, de tal manera que, de no realizarlo, ello podría tener como consecuencia la suspensión de las actividades de la empresa o la disminución de éstas, es decir, cuando de no llevarse a cabo el gasto se dejaría de estimular la actividad de la misma, viéndose, en consecuencia, disminuidos sus ingresos en su perjuicio. De ello se sigue que los gastos susceptibles de deducir de los ingresos que se obtienen, son aquellos que resultan necesarios para el funcionamiento de la empresa y sin los cuales sus metas operativas se

Cumpliendo dichos requisitos, la indispensabilidad se encuentra estrechamente vinculada con la consecución del objeto social de la empresa, es decir, debe tratarse de un gasto necesario para que se cumpla en forma cabal sus actividades como persona moral y que le reporte un beneficio, de tal manera que, de no realizarlo ello podría tener como consecuencia la suspensión de las actividades de la empresa o la disminución de éstas, es decir, a falta de dichas erogaciones, las operaciones e ingresos de la empresa se verían disminuidos o anulados.

De tal suerte que los gastos susceptibles de deducir de los ingresos que se obtienen, son aquellos que resultan necesarios para el funcionamiento de la empresa y sin los cuales sus metas operativas se verían obstaculizadas a tal grado que se impediría la realización de su objeto social.

En relación con este tipo de erogaciones, dada su estrecha vinculación con la realización del hecho imponible del gravamen en comento, el legislador no puede más que reconocerlos, pues de lo contrario se afectaría sustancialmente la viabilidad de las empresas.

De la mano con el concepto de estrictamente indispensable contenido en la ley del impuesto sobre la renta, la SCJN ha distinguido entre dos tipos de deducciones en materia de impuesto sobre la renta, reconociendo deducciones estructurales y no estructurales.

---

verían obstaculizadas a tal grado que se impediría la realización de su objeto social. A partir de la indispensabilidad de la deducción, se desprende su relación con lo ordinario de su desembolso. Dicho carácter ordinario constituye un elemento variable, afectado por las circunstancias de tiempo, modo y lugar -y, por ende, no siempre es recogido de manera inmediata por el legislador, en razón de los cambios vertiginosos en las operaciones comerciales y en los procesos industriales modernos-, pero que de cualquier manera deben tener una consistencia en la mecánica del impuesto. En suma, es dable afirmar que los requisitos que permiten determinar el carácter deducible de algún concepto tradicionalmente se vinculan a criterios que buscan ser objetivos, como son la justificación de las erogaciones por considerarse necesarias, la identificación de las mismas con los fines de la negociación, la relación que guardan los conceptos de deducción con las actividades normales y propias del contribuyente, así como la frecuencia con la que se suceden determinados desembolsos y la cuantificación de los mismos.

Amparo en revisión 1662/2006. Grupo TMM, S.A. 15 de noviembre 2006. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Juan Carlos Roa Jacobo.

Al respecto, las deducciones no estructurales, son figuras que permiten disminuir la configuración de la base imponible del impuesto sobre la renta, pero que, a diferencia de las deducciones estructurales, generan posiciones preferenciales, u obtienen una finalidad específica, atendiendo a la política fiscal o extra fiscal del Estado, las cuales pueden equipararse con subvenciones públicas, pues en este caso, si existe una disminución del tributo, toda vez que el Estado deja de percibir ingresos públicos como consecuencia de la concesión de beneficios fiscales orientados al logro de políticas económicas o sociales.

En consecuencia, por deducciones estructurales entendemos figuras reductoras cuya función es individualizar el gravamen, adecuándolo a las circunstancias personales del contribuyente, frenar los excesos de progresividad, coadyuvar a la discriminación cualitativa de rentas, así como rectificar situaciones peculiares derivadas de transferencias de recursos que son un signo de capacidad contributiva. En este tipo de deducciones encontramos aquellas que el legislador debe reconocer, precisamente en atención al derecho y garantía de proporcionalidad tributaria, para que el impuesto a cargo del contribuyente se ajuste a su capacidad contributiva.

Lo anterior se sustenta en la Jurisprudencia 1ª/J. 15/2011, emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Publicada en la página 170, del Tomo XXXIII, de febrero de 2011, del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época<sup>7</sup>, misma que es del tenor literal siguiente:

---

<sup>7</sup>Amparo en revisión 316/2008. Geo Tamaulipas, S.A. de C.V. 9 de julio de 2008. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Juan Carlos Roa Jacobo.

Amparo directo en revisión 366/2010. Aeropuerto de Guadalajara, S.A. de C.V. 2 de junio de 2010. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Juan Carlos Roa Jacobo.

Amparo en revisión 408/2010. Fondo de Salud y Cultura, A.C. 11 de agosto de 2010. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretario: Fernando Tinoco Ortiz.

Amparo en revisión 642/2010. Miguel Antonio Fernández Iturriza. 20 de octubre de 2010. Unanimidad de cuatro votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Juan Carlos Roa Jacobo.

Amparo en revisión 748/2010. Kumer, S.A. de C.V. 17 de noviembre de 2010. Unanimidad de cuatro votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Roberto Lara Chagoyán.

Tesis de jurisprudencia 15/2011. Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada de nueve de febrero de dos mil once.

Nota: La tesis 1a. XXIX/2007 citada, aparece publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXV, febrero de 2007,

## **DEDUCCIONES ESTRUCTURALES Y NO ESTRUCTURALES. RAZONES QUE PUEDEN JUSTIFICAR SU INCORPORACIÓN EN EL DISEÑO NORMATIVO DEL CÁLCULO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.**

De dicha jurisprudencia se desprende que las deducciones estructurales tienen como función, entre otras, la de individualizar el gravamen adecuándolo a las circunstancias personales del contribuyente, coadyuvar a la discriminación cualitativa de rentas y rectificar situaciones peculiares derivadas de transferencias de recursos que son un signo de capacidad contributiva.

Adicionalmente, dichas deducciones estructurales no suponen una disminución en los recursos del erario público, pues dichos ingresos no le corresponden materialmente al Estado, motivo por el que tales deducciones no pueden equipararse o substituirse con subvenciones públicas pues tienen como finalidad prioritaria la promoción de conductas, es decir, que los contribuyentes realicen dichos gastos para la obtención de sus ingresos.

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

Al respecto, resulta de especial relevancia distinguir entre capacidad contributiva y capacidad económica, ya que si bien entre ellas existe una íntima relación, no se trata del mismo concepto, dado que la capacidad contributiva presupone la existencia de la económica, pero no a la inversa.

En efecto, la capacidad económica es una calificación de la capacidad contributiva, por lo que no toda potencialidad económica implica la aptitud de contribuir al gasto público, sino sólo en aquellos casos en que esa potencialidad sea real y supere ciertos parámetros que hacen que su titular esté en posibilidad de pagar la prestación tributaria correspondiente para el sostenimiento de los citados gastos.

---

página 638, e integró la jurisprudencia publicada con la clave 1a./J. 103/2009 en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXX, diciembre de 2009, página 108.

Es decir, los impuestos sólo deben gravar una parte justa y adecuada de la riqueza o utilidad de los contribuyentes, para lo cual es necesario que sean reconocidos todos los gastos o erogaciones en que fue necesario incurrir para generar los ingresos gravados por el impuesto de que se trate.

En ese tenor, la capacidad contributiva entraña dos elementos: la existencia de manifestación económica, así como una evaluación de la idoneidad para contribuir al Erario Público.

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

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

Sobre el particular, la doctrina en materia de Derecho Fiscal reconoce que el concepto de capacidad contributiva tiene dos funciones, a saber:

**a)** Como fundamento o causa del tributo. En virtud de la relación jurídico-tributaria que existe entre el Estado y el sujeto pasivo, éste se encuentra constreñido a efectuar una prestación de dar (generalmente dinero) a favor de aquél. La elección sobre quién le corresponde esa obligación implica el ejercicio de la potestad tributaria por parte del Estado, y habrá de recaer en aquella persona que, al realizar un supuesto contemplado en Ley, evidencia cierta capacidad o potencialidad económica.

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

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

En otras palabras, la justificación de la imposición de tributos deriva de la existencia de manifestación de riqueza; de ahí que su medida deberá corresponder a la disponibilidad de esa riqueza.

Al respecto, como ya se dijo, éste principio tiene especial aplicación al momento de determinar la base gravable, al grado de que se considera que, por ejemplo, cuando el valor de un bien se calcula por la diferencia entre activo y pasivo se obtiene una base imponible real, pero de no hacerlo así, se estaría frente a una base imponible ficticia.

Se insiste, que tratándose de impuestos cuyo objeto o hecho imponible lo constituyen los ingresos, la base gravable deberá reconocer los gastos en que los contribuyentes tuvieron que incurrir para la generación de la efectiva manifestación de riqueza gravada, ya que de lo contrario dicha base sería ficticia, irreal y ruinosa, situación que quedó evidenciada en el apartado de cuestión previa.

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

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

De ese modo, dependiendo en qué fase se exterioriza, la Teoría General de las Contribuciones ha distinguido entre capacidad contributiva absoluta y relativa.

La primera, la absoluta, está representada por la riqueza general –abstracta- que justifica la contribución al gasto público, por lo cual se debe tomar en cuenta al momento en que el legislador elige cuál será el hecho imponible de cada tributo.

Por otra parte, la segunda, la capacidad contributiva relativa, se evidencia con la manifestación de riqueza concreta que es calificada como apta para determinar el

tributo, por lo que se tiene que considerar cuando se establezca la forma de determinar la base gravable y la tarifa; lo que hace que la capacidad contributiva relativa varía en cada contribuyente, aunque desde el aspecto cuantitativo la manifestación de riqueza en abstracto sea muy similar entre todos los sujetos pasivos.

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

El hecho imponible. Como quedó precisado en líneas anteriores, se trata del conjunto de presupuestos abstractos contenidos en una ley, de cuya concreta existencia derivan determinadas consecuencias jurídicas, principalmente la obligación tributaria. Dicho de otro modo, el hecho imponible es el conjunto de situaciones jurídicas o de hecho previstas por el legislador en la ley para que se causen las contribuciones.

Abundando en lo anterior, la doctrina Fiscal considera, que los supuestos que pueden ser tipificados por el legislador para establecer el hecho imponible, son los siguientes:

1. Un acontecimiento material o fenómeno de contenido económico;
2. Un acto o negocio jurídico;
3. Un estado, situación o cualidad de las personas;
4. La actividad de una persona que no se comprenda dentro de actividades jurídicamente reconocidas;
5. La titularidad de un derecho;

Por otro lado, se ha establecido que son tres los índices generales de riqueza: I) renta; II) patrimonio; y III) consumo. Abundando en lo anterior, otra parte de la doctrina en materia de Derecho Fiscal, en forma más concreta señala 5 “índices de capacidad contributiva”, a saber: a) renta global; b) patrimonio neto; c) gasto global; d) incrementos patrimoniales que no impliquen renta (donaciones,

sucesiones, lotería); e) incrementos al valor del patrimonio. Cada uno de los hechos mencionados en los incisos que anteceden reflejan una parte de la situación económica del sujeto y que en conjunto representan su situación económica global.

Cualquier acto, hecho, situación o calidad que actualice alguno de los supuestos señalados en los puntos del 1. al 5. y que, a su vez, recaigan sobre cualquiera de los índices precisados en los incisos I al III y a) al e), necesariamente representarán un grado de capacidad contributiva (absoluta) del sujeto que los realiza o actualiza.

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

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

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

Desde este momento es importante distinguir entre base gravable normativa y base gravable fáctica. La primera es la magnitud establecida en la ley a través de la cual se valorará en qué medida se ha concretado al hecho imponible, la cual normalmente se configura con un conjunto de elementos a considerar para medir la intensidad en que se actualiza aquél por medio del hecho generador.

Generalmente, esos elementos, que integran la base gravable, son de dos tipos: componentes positivos -lo que se incluye-, y los componentes negativos -lo que no se incluye o se excluye-, como pueden ser conceptos deducibles, exclusiones de componentes activos, aplicación de coeficientes correctores o reducciones porcentuales, etcétera.

Al respecto, si bien estos elementos negativos no se encuentran presentes en todos los casos, no es menos cierto que atendiendo al tipo de tributo de que se trate y al grado de desarrollo técnico del ordenamiento que lo establece, los mismos deberán ser incluidos dentro de la mecánica de determinación de la base gravable a fin de que efectivamente se grave de acuerdo a la auténtica capacidad contributiva.

La segunda, la base gravable fáctica se refiere al resultado de esa medición y a través de la cual se podría determinar en el caso concreto la cuantía de la obligación tributaria, una vez aplicada la tasa o tarifa correspondiente.

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

Al respecto, todo hecho generador implica la realización en alguna medida del hecho imponible, pero esto no se da siempre en forma uniforme, sino con intensidad variable en cada caso, dependiendo de la capacidad contributiva que evidencie el sujeto pasivo.

Por ejemplo, si el hecho imponible es la obtención de ingresos, el hecho generador consiste en que un sujeto pasivo en concreto haya obtenido ingresos (hecho imponible), pero el margen de utilidad o renta será lo que evidenciará con qué intensidad se está realizando el hecho imponible en este caso concreto (base gravable) y, con ello, que tanta capacidad contributiva (relativa) tiene ese sujeto para contribuir al gasto público. Dicho de otro modo, el hecho imponible es modulable en tanto es susceptible de realizarse en distinta intensidad y forma.

Cabe precisar que será el legislador quién habrá de elegir qué aspecto del hecho imponible será la materia de medición, pues éste como abstracción de la realidad admite diversos ángulos susceptible de calcular, pero esa elección debe respetar en todo momento la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, ya que de lo contrario el tributo de que se trate resultará violatorio de la garantía de proporcionalidad tributaria que consagra el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

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

Aquí es conveniente aclarar que el procedimiento para cuantificar la obligación tributaria no es igual en cada tipo de contribuciones, porque en algunos existe la llamada cuota fija (derechos y algunos impuestos a la importación), en que la cantidad a pagar está determinada desde la Ley; en cambio, hay otros casos en que esa cuota es variable (impuesto al valor agregado, impuesto sobre la renta), ya que se deben valorar varios elementos, hecho imponible, base gravable y tasa, para determinar el monto a enterar al Fisco Federal.

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

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

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

**a) Cualitativa.** Una primera función consiste en valorar en el caso específico la capacidad contributiva del sujeto pasivo. Para lograr tal objetivo el legislador debe prever en la ley que la base gravable normativa contemple mecanismos que permitan que la base gravable fáctica realice esa función de medición. Dichos medios o elementos son las aminoraciones.

De esa forma, la base gravable cuantifica la aptitud económica o idoneidad manifestada al realizar el hecho imponible, de lo que se desprende que mientras la función del hecho imponible es captar una muestra o evidencia de capacidad contributiva, la de la base es determinar en qué grado cada sujeto pasivo está en aptitud de contribuir al gasto público, con lo que se responde a la innegable exigencia de personalización económica del impuesto, derivada del principio básico de justicia fiscal, reflejado en la garantía de proporcionalidad tributaria.

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

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

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

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

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

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

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

La base gravable debe integrarse, por razones técnicas y, por ende, de respeto a la capacidad contributiva, únicamente por todos los componentes positivos y negativos estrictamente ligados a perfeccionar y lograr que se especifique y cuantifique correctamente en cada caso el grado de riqueza considerada al establecer el tributo.

Lo anterior, ya que de lo contrario, las disposiciones que regulan ese elemento impedirán que la contribución se adapte a la capacidad de pago del sujeto pasivo.

Ello, en atención a que el hecho imponible no se realiza con idéntica intensidad en todos los supuestos, por lo que la base gravable (fáctica) tiene el carácter de un factor específico de determinación de la cuota tributaria. Así, cuanto más distante esté la base gravable de reflejar la efectiva participación del contribuyente en el hecho imponible, más lejos se estará del principio de capacidad contributiva.

Al respecto, generalmente se reconoce que son tres los métodos que han sido aceptados para cuantificar la base gravable, los cuales son: a) estimación directa, b) la objetiva y c) la indirecta.

La primera mide en forma más adecuada la magnitud de la base gravable, porque se sustenta en declaraciones, documentos, registros, o datos objetivos del contribuyente; así existe una correspondencia entre la definición de base gravable y su medición y el caso concreto.

La segunda, generalmente es opcional o sólo aplicable a determinados casos especificados en la ley, y consiste en calcular la base gravable conforme índices o signos generales, de los que resulta una cantidad que vendrá a coincidir con el parámetro medio promedio, pero no real para cada caso.

La tercera, se utiliza cuando los sujetos pasivos no han colaborado con el fisco para determinar la cuota, por lo que ésta fija la base recurriendo a métodos presuntivos o indiciarios.

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

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

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

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

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

De esta forma, el hecho imponible determina el nacimiento de la obligación, mientras que la base y tarifa la cuantifican.

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

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

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

Este tipo de capacidad se valora al momento de elegir cuál será el hecho imponible del tributo, para lo cual el legislador acude a los índices generales de

riqueza, como lo son la renta, el patrimonio o el consumo, o bien, en forma más específica la renta global, el patrimonio neto, el gasto global, los incrementos patrimoniales, y los incrementos al valor del patrimonio.

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

Sobre el particular, dicha adecuación entre cuota tributaria y capacidad contributiva relativa únicamente se logra en la medida en que la base gravable y la tasa modulen la intensidad con se realizó el hecho imponible.

Así, la base gravable y la tasa del tributo se convierten en instrumentos que sirven a la determinación de la concreta capacidad contributiva de un determinado sujeto pasivo y con relación también a un concreto hecho generador. Sólo de esa forma la cuota tributaria reflejará de manera exacta la relación existente entre la hipótesis formulada abstractamente en la norma como evidencia de potencialidad económica (hecho imponible) y la conducta realizada por el contribuyente (hecho generador), pues a una mayor participación en la realización del hecho imponible, corresponde una mayor cuota tributaria y a la inversa.

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

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

Así, lo cierto es que la actualización del hecho imponible admite graduaciones, en la medida en que el hecho generador se manifieste, ya que de lo contrario no se respetará la garantía de proporcionalidad que consagra el artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución.

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

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

Al respecto es aplicable, el criterio sustentado por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la Jurisprudencia, el cual es del rubro siguiente:

**“PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES.**

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

**“DERECHO AL MÍNIMO VITAL. CONSTITUYE UN LÍMITE FRENTE AL LEGISLADOR EN LA IMPOSICIÓN DEL TRIBUTO.** En el marco que corresponde a la materia fiscal, el derecho al mínimo vital constituye una garantía fundada en la dignidad humana y como presupuesto del Estado democrático, de tal manera que los principios especiales que rigen el sistema tributario han de ser interpretados a la luz de los principios fundamentales que informan toda la Constitución. A partir de lo anterior, la capacidad contributiva —concepto capital

para juzgar en relación con la proporcionalidad del gravamen, al menos en lo que hace a impuestos directos— ha de apreciarse teniendo en cuenta el contexto real, por lo cual debe precisarse que, si bien el deber de tributar es general, el derecho al mínimo vital exige analizar si la persona que no disponga de los recursos materiales necesarios para subsistir digna y autónomamente puede ser sujeto de ciertas cargas fiscales que ineludible y manifiestamente agraven su situación de penuria, cuando ello puede coexistir con la insuficiencia de una red de protección social efectiva y accesible a los más necesitados. Así, se considera que los causantes deben concurrir al levantamiento de las cargas públicas con arreglo a su capacidad contributiva, en la medida en la que ésta exceda un umbral mínimo que únicamente así podrá considerarse idónea para realizar en el campo económico y social las exigencias colectivas recogidas en la Constitución. El respeto al contenido esencial de este derecho exige que no se pueda equiparar automáticamente la capacidad que deriva de la obtención de cualquier recurso con la capacidad de contribuir al gasto público, todo ello respecto de las personas que puedan carecer de lo básico para subsistir en condiciones dignas; la acepción negativa del derecho al mínimo vital se erige como un límite que el Estado no puede traspasar en materia de disposición de los recursos materiales necesarios para llevar una vida digna. Esta limitante se ha expresado tradicionalmente en la prohibición de los impuestos confiscatorios, pero también es especialmente relevante para el caso el derecho al mínimo vital, en particular el de las personas que apenas cuentan con lo indispensable para sobrevivir. Lo dicho no implica intromisión alguna en la esfera legislativa dentro de la cual se inscribe la configuración del sistema tributario, dado que la misma, por una parte, no es ilimitada —siendo que corresponde a este Alto Tribunal la verificación del apego a las exigencias constitucionales— y por el otro, no es pretensión de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que legalmente se defina con toda certeza ese mínimo de subsistencia que serviría de punto de partida en la imposición, sino que se reconozca un patrimonio protegido a efectos de atender las exigencias humanas más elementales, lo cual implica excluir las cantidades o conceptos que razonablemente no puedan integrarse a la mecánica del impuesto —ya sea a nivel del objeto o que no puedan conformar su base imponible—, toda vez que dichos montos o conceptos se encuentran vinculados a la satisfacción de las necesidades básicas del titular”.

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

Ahora bien, con todo lo anterior, es posible concluir que el principio de proporcionalidad tributaria, debe atender individualmente al contribuyente si se pretende que el mismo sea observado adecuadamente, ya que la intención del Estado en su potestad tributaria es que se otorguen beneficios a los gobernados mediante la aplicación del gasto público y que los gobernados contribuyan a éste en la medida proporcional y equitativa que establezcan las leyes, pero nunca en detrimento de su propiedad o patrimonio, pues eso tendría como resultado la aniquilación del contribuyente y por lo tanto la imposibilidad del Estado de sufragar sus gastos y los de la nación.

Habiendo dilucidado con claridad los alcances del principio de proporcionalidad tributaria y sus elementos, resulta importante identificar si dicho principio a la luz del derecho humano a la propiedad, tiene mayor o menor peso frente a la aplicación de formalidades en la demostración de la erogación que da lugar a la posibilidad de individualizar la capacidad contributiva del sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria, es decir, concluir si los requisitos de un elemento formal de un documento sobrepasan los alcances de dicho derecho humano.

En ese orden de ideas, como ya se dijo, para un contribuyente, la proporcionalidad consiste en que la ley le permita contribuir a los gastos públicos acorde con su capacidad para hacerlo. En razón de lo anterior, el objetivo de la proporcionalidad tributaria es asegurar que los impuestos se recauden con los principios de realismo y objetividad a fin de conceder un régimen tributario justo.

Conforme al Estudio “La Doctrina del Sistema Europeo sobre Derechos Humanos de propiedad y no autoincriminación en la experiencia de Prodecon<sup>8</sup>, el derecho de propiedad en la doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, El artículo 1 del Protocolo 1 de la Convención Europea de Derechos Humanos, establece como regla general que toda persona física o jurídica tiene derecho al respeto de sus bienes y que nadie podrá ser privado de su propiedad sino por causa de utilidad pública y en las condiciones previstas por la ley y los principios generales del Derecho Internacional.

No obstante lo anterior, la PRODECON, incluye que, el apartado segundo del referido precepto establece la denominada excepción tributaria, en virtud de la cual el respeto a la propiedad se entiende sin perjuicio del derecho que tienen los

---

<sup>8</sup> Serie de cuadernos de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, número XII, visible en [https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/64606/XII\\_La\\_doctrina\\_del\\_Sistema\\_Europeo\\_sobre\\_los\\_derecho\\_humanos\\_de\\_propiedad\\_y\\_no\\_autoincriminacion\\_2.pdf](https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/64606/XII_La_doctrina_del_Sistema_Europeo_sobre_los_derecho_humanos_de_propiedad_y_no_autoincriminacion_2.pdf), pp. 11-14

Estados de dictar las leyes que estimen necesarias para la reglamentación del uso de los bienes de acuerdo con el interés general, o para garantizar el pago de los impuestos, de otras contribuciones o de las multas.

Al respecto, caben varias observaciones; en primer lugar, como se ha establecido en la jurisprudencia del Tribunal de Estrasburgo, las imposiciones interfieren con el derecho a la propiedad.

Sin embargo todos los Estados miembros tienen la libertad de imponer el régimen fiscal que estimen conveniente, observando ciertos estándares que se desprenden de la propia Convención y de la jurisprudencia sentada por el Tribunal.

En este sentido, debe haber una relación razonable de proporcionalidad entre los medios empleados y los objetivos que se pretenden alcanzar. En consecuencia, el pasivo financiero que resulte del incremento en los impuestos o contribuciones puede afectar negativamente a la garantía de proporcionalidad entre el interés general y los derechos de la persona si se coloca una carga excesiva para la persona o la entidad interesada o interfiere fundamentalmente con su posición financiera.

Por otro lado, se estableció en diferentes sentencias citadas por la propia PRODECON y que son visibles en la liga citada, que es trabajo de las autoridades dentro de su propia legislación doméstica analizar y, por lo tanto, escoger la clase de impuestos que deben aplicarse y que dichas decisiones implican la apreciación de cuestiones políticas, económicas y sociales que la Convención deja dentro de la competencia de los Estados contratantes.

Es decir, la convención, si bien observa y pide la observancia del respeto al derecho de propiedad también permite o respeta el hecho de que los Estados gozan de un margen de apreciación más amplio que en otras áreas, ya que los sistemas de imposición diferencian inevitablemente entre los distintos grupos o categorías de contribuyentes, al crear situaciones marginales. Además, el Tribunal de Estrasburgo ha señalado que los objetivos sociales y económicos perseguidos por el Estado en su política de ingresos pueden variar considerablemente de un lugar a otro y de un tiempo a otro. De tal forma que los gobiernos a menudo tienen que encontrar un equilibrio entre la necesidad de aumentar los ingresos y otros objetivos en sus políticas fiscales. Por tanto, las autoridades nacionales están, evidentemente, en una mejor posición para evaluar esas necesidades y requerimientos.

De esta manera, concluye PRODECON que para cumplir con los estándares de derechos humanos fundamentales, los tributos deben:

- A. Imponerse de acuerdo a lo establecido por la ley.
- B. Perseguir un fin legítimo.
- C. No ser desproporcionales en relación con los fines perseguidos.
- D. Servir un propósito válido de interés público o general.
- E. Ser medios razonables para lograr ese fin.

Cabe señalar que con el pasar de los años y con base en diversos ordenamientos internacionales que suscriben los Estados, se ha manifestado en el ámbito del Derecho Tributario, un creciente interés por el análisis del tributo desde la perspectiva de los derechos humanos.

Este movimiento ha caracterizado la evolución de la relación tributaria, desde su primitiva concepción como un sometimiento de los ciudadanos al poder tributario (la “relación de poder”), a una concepción dogmática que centra dicha relación en un vínculo entre acreedor y deudor (la obligación tributaria) o a la idea más reciente que, sin abandonar esta concepción, aboga por una relación de cooperación entre los contribuyentes y los entes tributarios.

Al respecto, la autora María Teresa Soler Roch en su obra titulada “Deber de contribuir y derecho de propiedad en el ámbito de protección de los derechos humanos”, se ha manifestado que “En definitiva: no se puede sin más, deslegitimar el impuesto con base en la defensa del derecho de propiedad, pero tampoco puede dejar de enjuiciarse la legislación tributaria desde la perspectiva de la protección de este derecho<sup>9</sup>.”

---

<sup>9</sup> Soler Roch, María Teresa, “Deber de contribuir y derecho de propiedad en el ámbito de protección de los derechos humanos”, Lección Inaugural del Curso Académico 2011-2013, España, Universidad de Alicante, p. 10, <http://web.ua.es/es/protocolo/documentos/lecciones/leccion-inaugural-2011-2012.pdf>. Fecha de consulta: 17 de junio de 2013.

A este respecto, la jurisprudencia de los órganos de protección del Convenio es muy clara en el sentido de que el artículo 1 del Primer Protocolo debe ser objeto de una interpretación integradora, en función de lo que podríamos llamar la “tesis del equilibrio”; es decir: el equilibrio entre la protección de un derecho individual (el derecho de propiedad reconocido en el apartado primero) y los intereses generales (mencionados en el apartado segundo, en este caso, el deber de contribuir establecido mediante las leyes que los Estados firmantes “juzguen necesarias para garantizar el pago de los impuestos u otras contribuciones”).

Sin embargo, el contenido del derecho de propiedad va más allá del estricto ámbito del derecho real de propiedad, ya que el término “propiedad” (“property” en la versión oficial del texto del Convenio), comprendería la posesión de todo tipo de bienes y derechos; en definitiva, todo lo que tenga un valor económico. Esta perspectiva encaja adecuadamente con la idea del tributo como invasión en la esfera económica del individuo con el resultado de un sacrificio patrimonial; es decir, un ámbito más amplio que el de privación del derecho real de propiedad<sup>10</sup>.

En cuanto al contenido y alcance de la “excepción tributaria”, deben tenerse en cuenta dos aspectos: el primero, un ámbito de discrecionalidad en el ejercicio del poder tributario de los Estados; el segundo, las condiciones que debe reunir ese ejercicio para que no altere el equilibrio que el artículo 1 del Primer Protocolo pretende garantizar entre el derecho individual y el interés general.

El precepto en este caso, es el apartado segundo del artículo 1 del Primer Protocolo, en el que la “excepción tributaria” va referida a “las leyes que los Estados juzguen necesarias para garantizar el pago de los impuestos u otras contribuciones”.

En consecuencia, puede decirse que el equilibrio entre la política de recaudación que busca el bien común y la satisfacción de las necesidades de la mayoría frente a la observancia y respeto del derecho de propiedad de todo individuo que habita un Estado capitalista, (en mayor o menor medida) debe ser el pilar en la política fiscal de los pueblos pues de lo contrario tanto individuos como Estados estarían destinados a perecer ante las consecuencias de la falta de propiedad, lo que significa un exceso.

El exceso significa desproporción y por ello, éste es un aspecto más del criterio general de proporcionalidad. Sin embargo, es procedente resaltarlo como requisito especial de valoración, ya que el criterio de “carga excesiva” tiene un contenido económico que atiende al principio de capacidad económica que es el referente básico de la justicia tributaria en los ordenamientos constitucionales y un principio general del Derecho Tributario universalmente aceptado.”

De ahí que, la relación contribuyente-estado debe interpretarse desde una perspectiva integradora.

Se requiere en todo momento de buscar un equilibrio en dicha relación, entre la protección de un derecho individual del derecho de propiedad y los intereses generales.

Por otra parte, tal como se dijo líneas arriba, el derecho de propiedad va más allá del estricto ámbito del derecho real de propiedad, abarcando todo lo que tenga un valor económico y con ello la idea del tributo como invasión en la esfera económica del individuo con el resultado de un sacrificio patrimonial resulta en una privación del derecho real de propiedad.

El derecho de proporcionalidad tributaria que deriva del equilibrio entre el derecho individual y el interés general debe ser la prioridad de todo Estado.

### ***Precedente Corte Interamericana de Derechos Humanos***

En el Caso 1.670, Informe No. 38/09, la Comisión Interamericana de Derechos Humanos recibió seis peticiones en las cuales se alega la responsabilidad internacional de la República del Perú por la violación del derecho a la propiedad privada consagrado en el artículo 21 de la CADH. Los peticionarios también alegaron la supuesta violación de los derechos consagrados en los artículos XVI (Derecho a la seguridad social) y XXIII (Derecho a la propiedad) de la DADDH y en el artículo 9 (Derecho a la seguridad social) del Protocolo de San Salvador.

Los peticionarios<sup>11</sup> alegaron que mediante la reforma constitucional llevada a cabo a través de la Ley 28389, se modificó el régimen pensionario regulado por el

---

<sup>11</sup> Los peticionarios son asociaciones, centrales y organizaciones que representan a cesantes y jubilados que gozan de la condición de pensionistas y que estaban comprendidos bajo el régimen pensionario del Decreto Ley N° 20530.

Decreto Ley 20530 “Ley del Régimen de Pensiones y Compensaciones por Servicios Civiles prestados al Estado No Comprendidos en el Decreto Ley 19990”, cuya característica principal era el derecho de sus beneficiarios a contar con una pensión nivelable en relación con las remuneraciones, bonificaciones y gratificaciones que recibiera un funcionario en actividad que desempeñara la misma o análoga función a la que desempeñaba el pensionista hasta su cese.

Al resolver el asunto, se señaló lo siguiente en relación a la violación al derecho de propiedad:

“3. Según la Convención, el término “propiedad” tiene un significado autónomo y otro vinculado a la legislación interna del Estado en cuestión. Por un lado, **el término “propiedad” tiene un determinado significado y esencia conforme al artículo 21 el cual, según la Convención, debe ser reconocido y protegido por el Estado signatario. Por ejemplo, un Estado no podría abolir toda la propiedad privada simplemente reformando su legislación interna de tal manera que la “propiedad” sea definida como propiedad colectiva.** Por otra parte, la legislación interna puede ir más allá de lo que establece independientemente la Convención y crear ciertos derechos de propiedad no prescritos en dicha Convención adicionales a los que se incluirían en el significado de “propiedad” conforme a la normativa internacional. **Cuando esto ocurre, tales derechos deben ser protegidos por la Convención y mientras existan estarán sujetos a las normas de la Convención relativas,** por ejemplo, a la injerencia legítima en dichos derechos, a los requisitos de no discriminación y a garantías judiciales. Esta es la posición que reconoce la Corte Interamericana de Derechos Humanos en el caso “*Cinco pensionistas*” Vs. Perú.<sup>12</sup>

101. Por su parte, la Corte Europea ha señalado que **las contribuciones a un fondo de pensión podrían crear un derecho a la propiedad, el cual podría verse afectado como consecuencia de la manera en que se distribuye dicho fondo**<sup>13</sup>. Asimismo, ha indicado que **los derechos que se sustentan en el pago de contribuciones a la seguridad social, tienen carácter pecuniario en el sentido del artículo 1 del Protocolo No. 1 al Convenio Europeo**<sup>14</sup> que

---

<sup>12</sup> Véase Corte Interamericana de Derechos Humanos, Caso “*Cinco pensionistas*” Vs. Perú, sentencia de 28 de febrero de 2003, Serie C N° 98, §§93-121.

<sup>13</sup> ECHR. Bellet, Huertas and Vialatte v. France (dec.), Comunicaciones No. 40832/98, 40833/98 y 40906/98, 27 de abril de 1999, y Skorkiewicz v. Poland (dec.), Comunicación No. 39860/98, 1 de junio de 1999.

<sup>14</sup> ECHR. Gaygusuz v. Austria, decisión de 16 de septiembre de 1996, Informe de sentencias y decisiones 1996-IV, p. 1142, §§ 39-41. Ver también: ECHR. Caso Willis v. Reino Unido. Comunicación No. 36042/97, sentencia de 11 de junio de 2002, párrs. 32-36.

**consagra el derecho a la propiedad en términos similares al artículo 21 de la Convención Americana.** De manera más detallada, la Corte Europea ha señalado que el derecho a una pensión para la que se han pagado previamente contribuciones, constituye un derecho de propiedad protegido por dicha norma<sup>15</sup>.

### **c. Proporcionalidad**

118. Le corresponde ahora a la CIDH analizar si la medida restrictiva es proporcional al fin perseguido o si a través de la misma se afectó la esencia del derecho a la pensión. En este análisis se debe tomar en especial consideración el monto de las aportaciones que la ley les impuso a las presuntas víctimas mientras estuvieron en actividad.”

La Comisión Interamericana establece que el término “propiedad” tiene un significado autónomo y otro vinculado a la legislación interna del Estado en cuestión. Así, señala que el término “propiedad” tiene un determinado significado y esencia conforme al artículo 21 el cual, según la Convención, debe ser reconocido y protegido por el Estado signatario.

Inclusive la Comisión hace referencia a un ejemplo absurdo a efecto de señalar que el Estado a través de legislación interna no puede adoptar medidas que entrañen la violación de derechos humanos como lo es el de propiedad resguardado y garantizado a la luz de los alcances de la Convención. Precisa: *“Por ejemplo, un Estado no podría abolir toda la propiedad privada simplemente reformando su legislación interna de tal manera que la “propiedad” sea definida como propiedad colectiva.”*

Finalmente, la Comisión detalla que los derechos humanos previstos en la Convención como el derecho a la propiedad deben ser protegidos por dicho instrumento internacional y mientras existan estarán sujetos a las normas de la Convención relativas tales como la injerencia legítima en dichos derechos, a los requisitos de no discriminación y a garantías judiciales. Inclusive precisa que dicha postura fue reconocida por la Corte Interamericana de Derechos Humanos en el caso *“Cinco pensionistas” Vs. Perú.*

Por su parte, cita una resolución de la Corte Europea en donde se pronunció en el sentido de que las contribuciones a un fondo de pensión podrían crear un derecho

---

<sup>15</sup> ECHR. *Azinas v. Chipre*, Comunicación No. 56679/100, sentencia de 20 de junio de 2002, párrs. 32-34

a la propiedad, el cual podría verse afectado como consecuencia de la manera en que se distribuye dicho fondo<sup>16</sup>.

Al respecto, precisa que la Corte Europea ha resuelto que los derechos que se sustentan en el pago de contribuciones a la seguridad social, tienen carácter pecuniario en el sentido del artículo 1 del Protocolo No. 1 al Convenio Europeo<sup>17</sup> que consagra el derecho a la propiedad en términos similares al artículo 21 de la Convención Americana. De manera más detallada, la Corte Europea ha señalado que el derecho a una pensión para la que se han pagado previamente contribuciones, constituye un derecho de propiedad protegido por dicha norma.

Finalmente, la Comisión señala que al analizar la violación al derecho de propiedad a la luz de la Convención se debe realizar un análisis en torno a si *la medida legislativa o restrictiva es proporcional al fin perseguido o si a través de la misma se afectó la esencia un derecho paralelo interdependiente como lo es del derecho a la pensión.*

Conforme a lo anterior, para determinar si existe una violación al derecho de propiedad debe partirse de un análisis en función de si la medida legislativa o impositiva *es proporcional para el contribuyente de manera que no se afecte o sacrifique su patrimonio, velando siempre por la no afectación de derechos paralelos interdependientes.*

Finalmente, es posible desprender del precedente citado que los Estados Parte no pueden establecer medidas legislativas internas que impliquen restringir o menoscabar en cualquier forma un derecho protegido por la Convención con el contenido y alcances bajo los cuales el mismo esté amparado en el instrumento internacional.

Sin embargo, adelantando un poco la conclusión a la que llegaremos en el presente estudio, se estima que una prohibición o requisito formal no debería menoscabar, bajo ningún supuesto, la observancia del derecho a la propiedad.

---

<sup>16</sup> ECHR. Bellet, Huertas and Vialatte v. France (dec.), Comunicaciones No. 40832/98, 40833/98 y 40906/98, 27 de abril de 1999, y Skorkiewicz v. Poland (dec.), Comunicación No. 39860/98, 1 de junio de 1999.

<sup>17</sup> ECHR. Gaygusuz v. Austria, decisión de 16 de septiembre de 1996, Informe de sentencias y decisiones 1996-IV, p. 1142, §§ 39-41. Ver también: ECHR. Caso Willis v. Reino Unido. Comunicación No. 36042/97, sentencia de 11 de junio de 2002, párrs. 32-36.

## **Caso Europeo y precedentes del Tribunal Europeo de Derechos Humanos**

### ***Convenio Europeo de Derechos Humanos***

De igual forma, el Protocolo 1 del Convenio Europeo de Derechos Humanos señala lo siguiente:

“Toda persona física o moral tiene derecho al respeto de sus bienes. Nadie podrá ser privado de su propiedad sino por causa de utilidad pública y en las condiciones previstas por la ley y los principios generales del Derecho Internacional.

Las disposiciones precedentes se entienden sin perjuicio del derecho que poseen los Estados de dictar las leyes que estimen necesarias para la reglamentación del uso de los bienes de acuerdo con el interés general o para garantizar el pago de los impuestos, de otras contribuciones o de las multas. “

Como puede advertirse, el artículo 1 del Protocolo 1 del Convenio Europeo, prevé el derecho de propiedad de toda persona física y moral, así como que el mismo, entendido como patrimonio del gobernado, puede ser objeto de leyes necesarias para garantizar el pago de impuestos.

### ***Precedente del Tribunal Europeo de Derechos Humanos***

En relación con lo antes expuesto, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos se ha pronunciado en el sentido de que en los casos en que la propiedad privada sea vulnerada por el Estado, debe existir una relación razonable entre el medio empleado y el fin perseguido por las medidas aplicadas por el Estado que deben atender a la noción de “justo equilibrio”.

En efecto, en la sentencia relativa al asunto *Tendam c. España* dictada el 22 de junio de 2010 por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos se estableció lo siguiente en relación con la noción de “justo equilibrio”<sup>18</sup>.

---

<sup>18</sup> [file:///Users/inigocantu/Downloads/RI\\_ASUNTOTENDAMESPANA.pdf](file:///Users/inigocantu/Downloads/RI_ASUNTOTENDAMESPANA.pdf) párrafo 42, 49y siguientes

“El demandante se queja también de la desaparición y del deterioro de sus bienes embargados en el marco del procedimiento penal por receptación. Invoca el artículo 1 del Protocolo no 1, que está así redactado:

### **Artículo 1 del Protocolo no 1**

«Toda persona física o moral tiene derecho al respeto de sus bienes. Nadie podrá ser privado de su propiedad sino por causa de utilidad pública y en las condiciones previstas por la ley y los principios generales del Derecho Internacional.

Las disposiciones precedentes se entienden sin perjuicio del derecho que poseen los Estados de dictar las leyes que estimen necesarias para la reglamentación del uso de los bienes de acuerdo con el interés general o para garantizar el pago de los impuestos, de otras contribuciones o de las multas.»

(...)

49. Sin embargo, el Tribunal recuerda que debe de haber una relación razonable de proporcionalidad entre el medio empleado y el fin perseguido por las medidas eventualmente aplicadas por el Estado, incluidas las destinadas a controlar el uso de la propiedad individual. Esta exigencia se contiene en la noción de «justo equilibrio» que hay que encontrar entre las necesidades del interés general de la comunidad por un lado y las exigencias de la protección de los derechos fundamentales del individuo por otro lado (vid *Smirnov*, antes citado, § 57)

(...)

De lo anterior, se desprende que las medidas aplicadas por el Estado, incluidas las destinadas a controlar el uso de la propiedad individual deben respetar la exigencia de “justo equilibrio” que hay que encontrar entre las necesidades del interés general de la comunidad por un lado, y las exigencias de la protección de los derechos fundamentales del individuo por otro lado.

En relación con la noción de “justo equilibrio” el Tribunal Europeo de Derechos Humanos establece a través de la sentencia dictada el 31 de mayo de 2011 en el

asunto *Rúspoli Morenes c. España*<sup>19</sup>, textualmente lo siguiente en su parte conducente:

“(…)

34. Cualquier injerencia en el disfrute de un derecho o de una libertad reconocidos por el Convenio debe, tal y como emana del artículo 18 del Convenio, perseguir un fin legítimo. El principio del «justo equilibrio» inherente al artículo 1 del Protocolo no 1 supone por sí mismo la existencia de un interés general de la comunidad. Por añadidura, conviene recordar que las diferentes reglas incorporadas en el artículo 1 no están desprovistas de relación entre ellas y que la segunda y tercera son sólo casos particulares (párrafos 25-26 más arriba). De ello deriva, particularmente, que la existencia de una «causa de utilidad pública» exigida en virtud de la segunda frase, o incluso «el interés general» mencionado en el segundo apartado constituyen de hecho, corolarios del principio enunciado en la primera frase. En consecuencia, una injerencia en el ejercicio del derecho al respeto de los bienes, en el sentido de la primera frase del artículo 1, también debe perseguir un fin de utilidad pública.

36. El propósito de asegurar un «justo equilibrio» entre las exigencias del interés general de la comunidad y los imperativos de la salvaguarda de los derechos fundamentales del individuo se refleja en la estructura del artículo 1 por completo y se traduce en la necesidad de una razonable relación de proporcionalidad entre los medios empleados y el fin perseguido (ver, entre otras, las sentencias *Sporrong y Lönnroth* ya citada, § 69, *Pressos Compania Naviera S.A. y otros c. Bélgica* del 20 de noviembre de 1995, § 38, serie A no 332, y por último, *Chassagnou y otros c. Francia* [GC] ya citada, § 75, CEDH 1999-III).

37. Con el fin de determinar si la medida litigiosa respeta el justo equilibrio pretendido, el Tribunal debe particularmente indagar si no pesa sobre los demandantes una carga desproporcionada que rompe el justo equilibrio que debe existir entre los intereses en juego.”

En términos de lo antes transcrito se desprende, que el Tribunal Europeo sobre Derechos Humanos ha establecido una noción de asegurar un “justo equilibrio” entre las exigencias del interés general de la comunidad y los imperativos de la salvaguarda de los derechos fundamentales del individuo, que se refleja en la relación de proporcionalidad entre los medios empleados y el fin perseguido.

---

<sup>19</sup> <file:///Users/inigocantu/Downloads/caso-ruspoli-morenes.pdf> párrafos 34, 36 y

En adición a lo anterior, se establece que a fin de que la medida litigiosa respete el “justo equilibrio” pretendido, se debe particularmente indagar si no pesa sobre los particulares una carga desproporcionada que rompe el equilibrio que debe existir en los intereses en juego.

### ***Derecho de Propiedad (Matiz de irretroactividad).***

Cabe señalar que la Corte Interamericana de Derechos Humanos ha otorgado en recientes pronunciamientos en torno al derecho de propiedad un matiz de derechos adquiridos de propiedad, es decir, de la no retroactividad de los derechos adquiridos que forman parte del patrimonio de un gobernado.

De esta forma, señala que los “derechos adquiridos” una vez ingresados al patrimonio de los contribuyentes, se encuentran protegidos por el derecho humano de propiedad consagrado en el artículo 21 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos.

De la misma manera, la Corte Europea de Derechos Humanos también ha sostenido que en el caso del derecho a la propiedad privada, cuando estamos en presencia de una legislación que regula el pago de un monto, dicha legislación podría entenderse como generadora de un interés propietario para las personas que satisfacen sus requisitos, el cual cae dentro del derecho a la propiedad privada.

Así, tanto la Corte Interamericana de Derechos Humanos como la Corte Europea de Derechos Humanos dan cierto matiz de protección a la no retroactividad del patrimonio o derecho a la propiedad.

Cabe señalar que como se indicó, el término “propiedad” debe comprender la posesión de todo tipo de bienes y derechos, o bien, todo lo que tenga un valor económico para los gobernados.

En este sentido, desde el momento en que los bienes materiales o inmateriales ingresan al patrimonio de un contribuyente, es decir, desde que se poseen, los bienes o derechos deben encontrarse protegidos por una garantía que los asegure de las intromisiones externas.

De lo anterior, se desprende que la propiedad privada al ingresar al patrimonio de los contribuyentes, cuenta con una protección inherente referente a un matiz del derecho y garantía de irretroactividad.

Al respecto, como ha quedado señalado en el cuerpo de la presente demanda, la *irretroactividad* tutela que la ley no puede desconocer los efectos jurídicos de un acto realizado con anterioridad a su entrada en vigor, esto es, cuando desconoce las consecuencias de derecho de una situación jurídica concreta constituida al amparo de la ley anterior.

Ahora bien, la Corte Interamericana de Derechos Humanos en el Caso “Cinco Pensionistas”<sup>20</sup> sujeto a su jurisdicción, se pronunció en el sentido de que los “derechos adquiridos” una vez ingresados al patrimonio de los contribuyentes, se encuentran protegidos por el artículo 21 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, el cual como, se refiere al derecho de la propiedad privada.

Ahora bien, en términos de la legislación mexicana, e derecho humano a la propiedad privada se encuentra consagrado en los artículos 14, 16 y 27 constitucionales, en relación con los artículos 17 Declaración Universal de los Derechos Humanos, 21 de la Convención Americana de los Derechos Humanos y XXIII de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre.

De tal manera que tanto en el ámbito internacional como en el sistema jurídico-tributario mexicano, la relación contribuyente-estado debe interpretarse desde una perspectiva integradora, es decir, un presupuesto de equilibrio en dicha relación, entre la protección de un derecho individual del derecho de propiedad y los intereses generales (el deber de contribuir establecido mediante las leyes que los Estados juzguen necesarias para garantizar el pago de los impuestos u otras contribuciones).

Como se desprende de lo anterior, el contenido del derecho de propiedad abarca todo lo que tenga un valor económico. Esta perspectiva encaja adecuadamente con la idea del tributo como invasión en la esfera económica del individuo con el resultado de un sacrificio patrimonial; es decir, un ámbito más amplio que el de confiscación o privación del derecho real de propiedad.

---

<sup>20</sup> Véase Corte Interamericana de Derechos Humanos, Caso “Cinco pensionistas” Vs. Perú, sentencia de 28 de febrero de 2003, Serie C N° 98, §§93-121.

Esto es, para que una ley fiscal respete el derecho a la propiedad, debe atender a su capacidad real para contribuir al gasto público. Es decir, la idea del tributo como invasión en la esfera económica del individuo, debe implicar un sacrificio patrimonial que sea proporcional entre sus ingresos y gastos estrictamente necesarios, y consecuentemente con su auténtica capacidad económica o potencialidad para contribuir al Erario Público.

#### **4. Conclusiones y apuntes finales**

Como se dijo en líneas arriba, el análisis de la resolución de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al resolver la contradicción en la que contendieron las tesis dictadas por los Tribunales Colegiados: Segundo en Materia Administrativa del Cuarto Circuito y Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito, tiene como objetivo establecer si el principio de proporcionalidad tributaria puede o no depender de los requisitos formales establecidos en la fracción V del artículo 29-A de Código Fiscal de la Federación.

Sobre el particular, la Segunda Sala resolvió que la descripción general de los servicios en un comprobante fiscal delimita los elementos esenciales que den una idea de cual es el servicio que amparan.

Y que una vez puesta dicha delimitación, será trabajo de la autoridad fiscal, requerir información adicional para comprobar que tanto el servicio como el documento en él que se ampara, son reales, legítimos y auténticos.

Por otra parte, tal como se ha ido evidenciando durante el presente estudio, el principio de proporcionalidad tributaria y el derecho humano a la propiedad son prioritarios en el sistema legal nacional e internacional.

No obstante ello en una de las dos tesis contendientes, se determinó que el hecho de haber incluido en el comprobante fiscal una definición o descripción limitada en el, generó el rechazo de una deducción estrictamente indispensable y, por lo tanto, generó que un contribuyente tributara de manera ficticia sin atender a su verdadera capacidad contributiva.

Esto quiere decir que efectivamente los órganos jurisdiccionales a estar obligados a atender en primera instancia los aspectos formales de las contribuciones prácticamente desvinculen los derechos humanos y los supediten a elementos formales.

En efecto, la tesis cuyo rubro es, **CONTRIBUCIONES. LAS OBLIGACIONES FORMALES DESVINCULADAS DE SUS ELEMENTOS ESENCIALES, AL NO ESTAR EXENTAS DE ESCRUTINIO CONSTITUCIONAL, DEBEN ANALIZARSE A LA LUZ DE LOS PRINCIPIOS DE LEGALIDAD Y RAZONABILIDAD LEGISLATIVA, PREVISTOS EN LOS ARTÍCULOS 1o., 14 Y 16 DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.**

En dicha tesis se establece que, los principios tributarios de proporcionalidad y equidad rigen tanto en el escrutinio de obligaciones sustantivas como en el de las formales, siempre que en esta última hipótesis repercutan directamente en la obligación sustantiva del impuesto.

Sin embargo, establece la Segunda Sala que la constitucionalidad de las obligaciones exclusivamente formales o perimetrales a la obligación sustantiva no pueden analizarse a la luz de los citados principios tributarios, dado que no impactan en el pago del tributo; con todo, dicha limitante no exime a éstas del escrutinio constitucional por parte de los órganos del Poder Judicial de la Federación, pues en tal caso, como cualquier producción legislativa, las normas que contemplen obligaciones formales tributarias desvinculadas del núcleo del tributo (pago) podrán ser analizadas a la luz de los principios de legalidad y razonabilidad legislativa, que derivan de los artículos 1o., 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues sostener que la citada normatividad -dada su naturaleza- está exenta de control, implicaría impedir su impugnación en detrimento de los gobernados y de la regularidad constitucional.

Es decir, nuestro máximo tribunal considera adecuado que los aspectos formales de las normas tributarias no se revisen a la luz de los principios de proporcionalidad tributaria ni equidad, pero si a la luz de los principios de legalidad y razonabilidad, pues en su opinión, las formalidades en el pago del tributo no inciden en sus elementos esenciales.

Dicha conclusión se antoja difícil de entender pues como se ha dicho en líneas anteriores, el hecho de que por requisitos de carácter formal se rechace una deducción que de fondo resultara procedente y que, en consecuencia, el pago del tributo no atienda a la verdadera capacidad económica del contribuyente, genera una violación directa al derecho humano de propiedad y constituye la aplicación de un impuesto confiscatorio que posiblemente en su creación de elementos esenciales no lo era.

Se entiende que las formalidades como requisito de orden en un Estado de Derecho resultan importantes, sin embargo, la ponderación de dichos requisitos frente a la observancia de derechos humanos tiene una laguna que debería ser prioritario atender.

Efectivamente, si bien en la contradicción que se analiza se resolvió otorgando la razón al contribuyente en el sentido de permitir que aún si la descripción del servicio se encuentra incluida de manera general en el comprobante y que la autoridad fiscal tiene la facultad de revisar mediante el ejercicio de las facultades de comprobación la efectiva realización de los servicios que ampara el comprobante.

Incluso, aún atendiendo al hecho de que hoy gracias a dicha jurisprudencia los contribuyentes pueden o no categorizar en mayor o menor medida la descripción que de sus servicios se integre al comprobante, no se debe dejar de observar que hoy los requisitos formales son aun de mayor calado.

Lo anterior es así pues no puede perderse de vista el contenido de los artículos 28, 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación si bien, lo que buscan es generar un orden para generar evidencia documental y ahora electrónica de las operaciones y sus efectos fiscales, lo cierto es que atendiendo a la resolución analizada y a la debida observancia del principio de proporcionalidad tributaria y derecho humano a la propiedad nada de lo ahí establecido debería ser un obstáculo para acreditar la realización de una erogación estrictamente indispensable y, por lo tanto, deducible.

En efecto, de atender el fondo de la tesis analizada, se podría aseverar que en todos los casos, la autoridad fiscal tiene disponibles sus facultades de comprobación y que, por ende, ningún incumplimiento de obligaciones formales, de entrada podría ser considerado un incumplimiento suficiente para rechazar una deducción procedente.

Es decir, tal como se apuntó anteriormente, lo que debe buscar todo Estado, es un equilibrio entre la recaudación y el aseguramiento de que los gobernados tengan en todo momento su derecho a la propiedad observado pues de lo contrario estaríamos frente aun impuesto ruinoso y confiscatorio que llevaría tanto al individuo como al estado a desaparecer.

En ese orden de ideas, la propuesta del presente trabajo es que ningún incumplimiento formal en materia de obligaciones fiscales *per se*, sea suficiente para rechazar una deducción que implique la modificación de la base gravable de manera ficticia en la esfera jurídica del contribuyente pues ello, como ya se dijo

viola en su perjuicio el principio de proporcionalidad tributaria y el derecho a la propiedad ya analizados en el presente estudio.

Incluso tal como se desprende de la obra “Análisis de los Impuestos sobre la renta y al Activo 1997<sup>21</sup>, se establece que como una medida adicional de control y fiscalización, en la reforma hecha al artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, de 1990, se estableció que para que sea deducible un comprobante, quien lo utilice deberá cerciorarse del nombre, denominación o razón social, y clave en el registro federal de contribuyentes correctos, y lo mismo quien lo emita, sin embargo, ya se encontraba inherente al comprobante la obligación de establecer la descripción de los servicios.

De ahí que sea posible afirmar que si bien el documento que ampara la realización de una operación sirve de apoyo a la autoridad fiscal para la fiscalización y control, ello no debería traducirse en la posibilidad de negar una deducción por el simple hecho de no contar con dicha documentación.

Máxime cuando la propia corte ha establecido que las deducciones estructurales son de obligada observancia de las autoridades de todos los poderes y niveles de gobierno.

Efectivamente, la disminución de la base imponible no es una concesión graciosa ni del legislador ni debería ser del ejecutivo al tratarse de deducciones estructurales y en consecuencia con documentación y requisitos formales o sin ellos, su deducibilidad debería ser automática pues es, como su nombre lo indica indispensable para la supervivencia del contribuyente.

Para el correcto logro de las actividades del objeto social de un contribuyente se debe reconocer que existen gastos estrictamente indispensables y esos independientemente de su comprobación, deberían ser reconocidos incluso sobre la necesidad de recaudación pues como se ha repetido en diferentes momentos del presente documento, hacerlo de otra manera traería como resultado la aniquilación de los contribuyentes.

---

<sup>21</sup> Selerier Arbajal Carlos M. Y Cevallos Esponda Carlos, “Análisis de los Impuestos sobre la Renta y al Activo 1997, Ed. Thermis pp. 24 Requisitos para la Deducción de los Comprobantes.

Sobra decir que en países miembros de la OCDE con baja recaudación en relación con los de alta recaudación podría estimarse que las formalidades de cumplimiento podrían ser un elemento de intencionalidad.

Esto quiere decir, conforme a la Base de datos de Estadísticas tributarias de la OCDE<sup>22</sup>, los números dicen lo siguiente

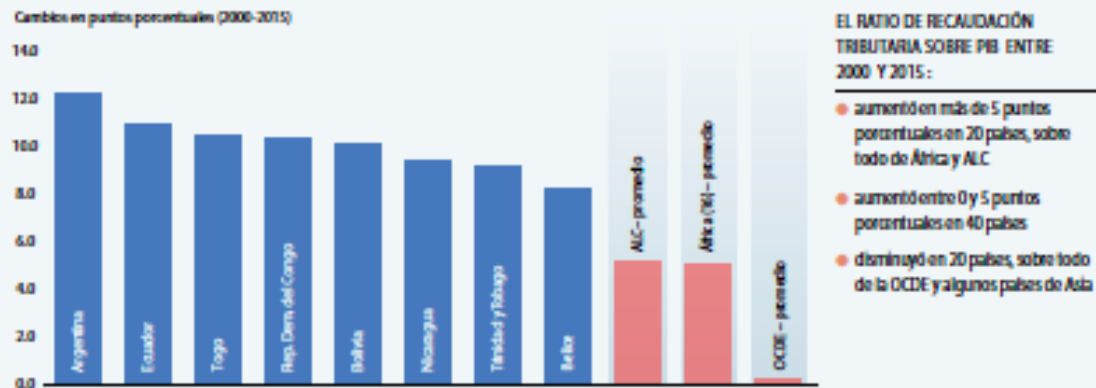
---

<sup>22</sup> <http://www.oecd.org/tax/tax-policy/presentacion-de-la-base-de-datos-global-de-estadisticas-tributarias.pdf>

## El ratio de recaudación tributaria sobre PIB de 2015 varía entre los 80 países y dentro de las regiones

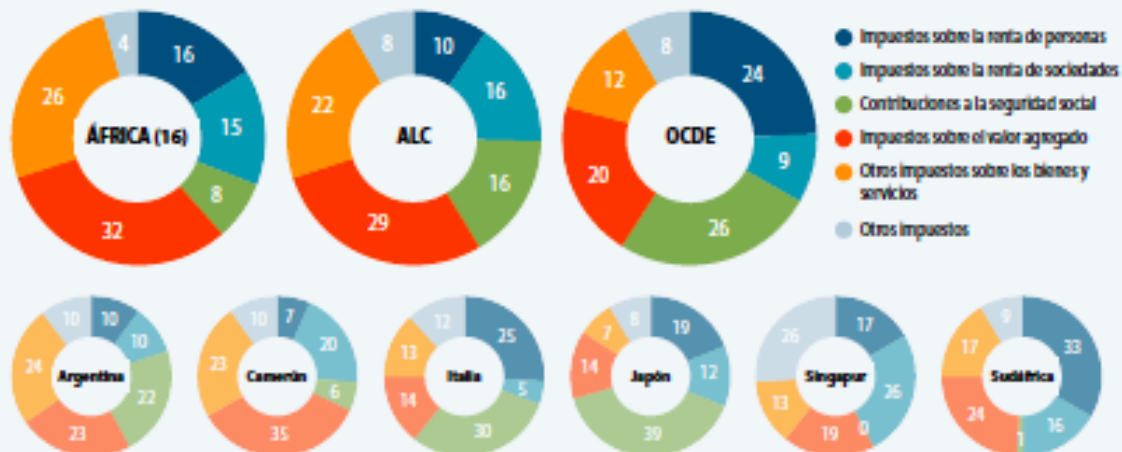


Los países con el ratio de recaudación tributaria sobre PIB más bajo en el año 2000 fueron los que registraron los mayores incrementos para el año 2015, principalmente en África, América Latina y el Caribe



Los países de África y de América Latina y el Caribe dependen más de los impuestos sobre bienes y servicios, mientras que los países de la OCDE dependen en mayor medida de las cotizaciones a la seguridad social y del impuesto sobre la renta de las personas físicas

Estructuras tributarias en África (16), ALC y OCDE y para países seleccionados en 2015 (%)



De la digitalización anterior, se puede observar que al menos en el caso de México la recaudación oscila entre el 15% y el 20% cuando en países como Francia y Dinamarca en 40% y 50%.

Sin embargo resulta aún más relevante comparar algunos datos que sitúan a México en un mejor lugar de recaudación y que debe ser considerado.

En efecto, en el estudio realizado por la OCDE denominado “La Administración Tributaria en los países de la OCDE y en determinados países no miembros: Serie “información comparada” (2008)<sup>23</sup>, establece que si bien la recaudación aparece como el 20%, las cotizaciones a los seguros sociales constituyen una fuente de rentas que complementan la recaudación del Estado para la financiación de determinados servicios públicos (por ejemplo los servicios sanitarios, las prestaciones de desempleo y las pensiones), situación que no se incluye para efectos Mexicanos.

Es decir, si bien aparentemente la recaudación en México, comparada con otros países miembros de la OCDE aparece muy inferior, el primer análisis que hay que realizar es la inclusión o no de las aportaciones de seguridad social como integrante de las rentas recaudadas.

Una vez hecho lo anterior se debe analizar la verdadera situación de los contribuyentes pues so pretexto de la baja recaudación se permite a la Administración Tributaria contar con facultades que no atienden tampoco a la verdad de México.

Habiendo determinado el verdadero nivel de recaudación mexicano entonces se debe adecuar la legislación adjetiva a la situación actual de los contribuyentes mexicanos, es decir, valorar si el rechazo de una deducción procedente puede o no realizarse por el simple incumplimiento formal.

De ahí que, del análisis hasta aquí realizado nos parezca que la resolución emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación sea adecuada en relación con la falta de inseguridad jurídica que genera la posibilidad de incluir en documentos adicionales la descripción de los servicios prestados, argumentando que la autoridad fiscal tiene en todo momento la posibilidad de ejercer sus facultades de comprobación y por lo tanto, el resto de la documentación con que cuente el contribuyente será adecuada para administrar la materialidad y demostración de la operación.

---

<sup>23</sup> <http://www.oecd.org/ctp/administration/46668703.pdf>

Sin embargo, no nos parece adecuado que en la ejecutoria ni en la tesis en cuestión se toquen, analicen ni mencionen la existencia de derechos aún más alto que el de seguridad jurídica que si bien no debe soslayarse, tampoco se debe perder de vista que tendría que ser obligación de nuestro máximo órgano jurisdiccional hacer un análisis al menos conceptual de la existencia de dichos principios y del por qué de su observancia o inobservancia.

Lo anterior, incluso atendiendo a la visible inequidad que existe en los procesos que se llevan entre contribuyentes y el Estado, en donde la posibilidad del Estado de presumir situaciones jurídicas o de hecho se encuentran autorizadas por la ley.

En mérito de lo anterior, del análisis completo de la tesis que por contradicción se analiza, consideramos que la necesidad de incluir en el texto constitucional la obligación de toda autoridad que en el ámbito fiscal antes de rechazar una deducción que modifique el valor de la base gravable se analice de oficio su estricta indispensabilidad y aún en el caso de no contar con elementos formales que así lo apunten, permitir a la autoridad permitir la disminución de ésta.

Vale decir que no se soslaya la existencia de los factores de deducibilidad que reconoce la ley en términos de presunción de ingresos exentos, por el contrario, aunado a dichos factores, deberían reconocerse aquellos que otorguen indicios o presunciones de gastos estrictamente indispensables.

## Bibliografía

1. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
2. Adolfo Arrijo Vizcaíno, "Derecho Fiscal", Editorial Themis, Décimo Sexta Edición, Agosto de 2002, México, D.F.
3. Romo García JAIME, "La Defensa Fiscal y sus Principios Básicos", Ed. ISEF, México, p. 67
4. Peregrino Paredes BALTAZAR, "Diccionario de Términos Fiscales" Ed. ISEF México 2015, pp. 49 y 50
5. Romo García JAIME, "La Defensa Fiscal y sus Principios Básicos", Ed. ISEF, México, p. 67
6. Peregrino Paredes BALTAZAR, "Diccionario de Términos Fiscales" Ed. ISEF México 2015, pp. 49 y 50
7. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
8. Serie de cuadernos de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, número XII, visible en [https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/64606/XII\\_La\\_doctrina\\_de\\_l\\_Sistema\\_Europeo\\_sobre\\_los\\_derecho\\_humanos\\_de\\_propiedad\\_y\\_no\\_autoincriminacion\\_2.pdf](https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/64606/XII_La_doctrina_de_l_Sistema_Europeo_sobre_los_derecho_humanos_de_propiedad_y_no_autoincriminacion_2.pdf),
9. Soler Roch, María Teresa, "Deber de contribuir y derecho de propiedad en el ámbito de protección de los derechos humanos", Lección Inaugural del Curso Académico 2011-2013, España, Universidad de Alicante, p. 10, <http://web.ua.es/es/protocolo/documentos/lecciones/leccion-inaugural-2011-2012.pdf>. Fecha de consulta: 17 de junio de 2013.
10. Corte Interamericana de Derechos Humanos, Caso "*Cinco pensionistas*" Vs. *Perú*, sentencia de 28 de febrero de 2003, Serie C N° 98, §§93-121

11. ECHR. Bellet, Huertas and Vialatte v. France (dec.), Comunicaciones No. 40832/98, 40833/98 y 40906/98, 27 de abril de 1999, y Skorkiewicz v. Poland (dec.), Comunicación No. 39860/98, 1 de junio de 1999.
12. ECHR. Gaygusuz v. Austria, decisión de 16 de septiembre de 1996, Informe de sentencias y decisiones 1996-IV, p. 1142, §§ 39-41. Ver también: ECHR. Caso Willis v. Reino Unido. Comunicación No. 36042/97, sentencia de 11 de junio de 2002.
13. ECHR. Azinas v. Chipre, Comunicación No. 56679/100, sentencia de 20 de junio de 2002.
14. ECHR. Bellet, Huertas and Vialatte v. France (dec.), Comunicaciones No. 40832/98, 40833/98 y 40906/98, 27 de abril de 1999, y Skorkiewicz v. Poland (dec.), Comunicación No. 39860/98, 1 de junio de 1999.
15. ECHR. Gaygusuz v. Austria, decisión de 16 de septiembre de 1996, Informe de sentencias y decisiones 1996-IV, p. 1142, §§ 39-41. Ver también: ECHR. Caso Willis v. Reino Unido. Comunicación No. 36042/97, sentencia de 11 de junio de 2002.
16. [file:///Users/inigocantu/Downloads/RI\\_ASUNTOTENDAMESPANA.pdf](file:///Users/inigocantu/Downloads/RI_ASUNTOTENDAMESPANA.pdf)
17. <file:///Users/inigocantu/Downloads/caso-ruspoli-morenes.pdf>
18. Corte Interamericana de Derechos Humanos, Caso “*Cinco pensionistas*” Vs. *Perú*, sentencia de 28 de febrero de 2003, Serie C N° 98, §§93-121
19. Selerier Crbajal Carlos M. Y Cevallos Esponda Carlos, “Análisis de los Impuestos sobre la Renta y al Activo 1997, Ed. Thermis pp. 24 Requisitos para la Deducción de los Comprobantes.
20. <http://www.oecd.org/tax/tax-policy/presentacion-de-la-base-de-datos-global-de-estadisticas-tributarias.pdf>
21. <http://www.oecd.org/ctp/administration/46668703.pdf>

## Índice

Introducción .....	2
Planteamiento del problema.....	2
Artículo 16 .....	3
Artículo 25 .....	3
Artículo 31 .....	5
Artículo 39 .....	7
Objetivo General .....	8
Análisis de los Hechos y Observaciones Jurídicas .....	8
Precedente Corte Interamericana de Derechos Humanos .....	35
Caso Europeo y precedentes del Tribunal Europeo de Derechos Humanos.....	38
Precedente del Tribunal Europeo de Derechos Humanos .....	39
Conclusiones y Apuntes Finales .....	43
Bibliografía.....	50