UNIVERSIDAD PANAMERICANA
Facultad de Derecho
Posgrado en Derecho

Con Reconocimiento de Validez Oficial ante la Secretaría de Educación Pública, bajo acuerdo número 985162 de fecha 17 de agosto de 1998.

El ámbito de aplicación de los principios constitucionales de justicia fiscal, como salvaguarda de derechos y como parámetro para una equitativa distribución de la carga fiscal a través del principio de generalidad tributaria

Tesis que para obtener el grado de

Doctor en Derecho

Sustenta el

Lic. Juan Carlos Roa Jacobo

Director de la Tesis

Dr. José Ramón Cossío Díaz

Ciudad de México 2020

A José Ángel Roa Pérez y María Dolores Jacobo Díaz:
que la satisfacción que les pueda producir este logro les
represente aunque sea una fracción del orgullo que siento por
ser su hijo, y del agradecimiento que tengo
por su ejemplo, su incansable amor y su inagotable esfuerzo.

A Laura, Elisa y José Ángel:
por tolerar, acompañar, apoyar y compartir el camino que me ha traído
hasta aquí; porque a través de ustedes redescubro todo lo que pensé que
conocía, porque cada palabra de este documento viene de una pasión que
ustedes inspiran, y por la emoción que traen a cada día de mi vida.

Con agradecimiento al doctor José Ramón Cossío Díaz,
por su guía y por abrirme los ojos a un mejor entendimiento del Derecho.

EL ÁMBITO DE APLICACIÓN DE LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE JUSTICIA FISCAL, COMO SALVAGUARDA DE DERECHOS Y COMO PARÁMETRO PARA UNA EQUITATIVA DISTRIBUCIÓN DE LA CARGA FISCAL A TRAVÉS DEL PRINCIPIO DE GENERALIDAD TRIBUTARIA.

Introducción. I

Capítulo primero: Sobre la generalidad del deber constitucional de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas, y la necesidad de justificar sus excepciones 1

I. El principio de generalidad tributaria 2

1. Breve referencia histórica 2

2. Constitucionalización del principio en México 4

II. Sobre la necesidad de limitar las excepciones a la generalidad tributaria 19

III. El Estado Mexicano y la (falta de) generalidad tributaria 23

Capítulo segundo: Disposiciones y atribuciones que delimitan al auténtico obligado tributario, como potenciales espacios que trascienden sobre la obligación de contribuir al gasto público 33

I. A manera de introducción: el hecho imponible, como materia para la labor legislativa que configura la obligación tributaria. 37

II. Las atribuciones legislativas y administrativas que trascienden sobre la obligación constitucional de contribuir 47

1. La no sujeción a gravamen 48

2. La exención 55

3. El decreto delegado 62

4. La condonación 69

A. En general 70

B. Programas de amnistía fiscal, en el ámbito del Legislativo 77

C. Condonaciones en el ámbito del Ejecutivo, en lo general 94

D. La condonación aplicable al régimen de concursos mercantiles 106

E. La “reducción” de créditos fiscales, como una forma de condonación 109

F. Posición personal 110

5. Los eximentes 120

6. Los regímenes optativos 142

7. La dación en pago 155

8. La prescripción 166

A. Breve mención de la caducidad 172
9. La compensación.....174
10. Facilidades de pago.....177
11. El otorgamiento de estímulos fiscales acreditables.....182
12. La cancelación de créditos fiscales.....205
A. La cancelación de créditos como una cuestión de orden para la administración tributaria 205
B. La cancelación como una aparente (e insostenible) confusión de créditos.....210
13. Abstención de liquidación, por parte del SAT.....217
14. Conclusión general.....221

Capítulo tercero: La importancia de delimitar el concepto constitucional de tributo, para la efectiva vigencia del principio de generalidad tributaria.....225
I. La lógica como instrumento para la conceptualización del tributo 229
II. Insuficiencia del concepto legal de contribución o tributo 234
III. A manera de conclusión preliminar: sobre la trascendencia de buscar una definición constitucional de tributo.....236

Capítulo cuarto: La inconsistente delimitación (jurisdiccional) del ámbito de aplicación de los principios tributarios constitucionales 241
I. A manera de introducción: el amparo fiscal en México.....241
II. Precedentes cuestionables 243
1. Confusión entre el todo y sus partes.....243
2. Minimización de la trascendencia de las obligaciones formales de la materia 246
III. Conclusión preliminar.....256

Capítulo quinto: Las aproximaciones de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al concepto constitucional de tributo.....259
I. Introducción: la posibilidad de desechar la forma jurídica elegida por el legislador en la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación 259
II. Implicaciones de la posibilidad de analizar la prestación patrimonial pública desde la naturaleza jurídica que constitucionalmente le corresponda.....271
III. Precedentes relevantes.....272
1. Contradicción de tesis 7/1996.....272
A. Consideraciones relevantes de la ejecutoria 275
B. Resolución del caso específico 280

C. Criterio jurisprudencial derivados del precedente analizado 281
D. Breves comentarios sobre el asunto revisado 285
2. Amparo en revisión 1162/1996 286
A. Razones para considerar que las cuotas compensatorias no tienen naturaleza tributaria 286
B. Posiciones doctrinales referidas en el precedente 291
C. Conclusiones 294
3. Amparo en revisión 1070/2000 296
A. Consideraciones de la sentencia dictada por la Suprema Corte 297
B. Comentarios respecto del fallo 299
4. Amparo en revisión 249/2002 303
A. Consideraciones relevantes 304
B. Posiciones doctrinales referidas en el precedente 306
C. Criterio jurisprudencial derivado del precedente aludido 309
D. Comentarios en relación con el asunto revisado 310
5. Amparo en revisión 272/2001 312
A. Consideraciones que sirvieron de fundamento al criterio de la Sala. 313
B. Consideraciones personales respecto del fallo de la Primera Sala…. 316
6. Acción de inconstitucionalidad 6/2005 y voto particular del Ministro Genaro David Góngora Pimentel 320
7. Contradicción de tesis 210/2005-SS 323
A. Consideraciones del proyecto 324
B. Referencias doctrinales 327
C. Tesis de jurisprudencia derivada de la resolución aludida 329
D. Voto minoritario de la Ministra Margarita Beatriz Luna Ramos y del Ministro Genaro David Góngora Pimentel 330
8. Amparo en revisión 1119/2006 335
A. Consideraciones de la ejecutoria 336
B. Voto particular del Ministro José Ramón Cossío Díaz 337
C. Conclusiones y comentarios al presente asunto 339
9. Acciones de inconstitucionalidad 10/2006, 11/2006, 12/2006, 13/2006, 14/2006, 15/2006, 16/2006, 17/2006, 18/2006, 19/2006, 20/2006, 21/2006, 22/2006 y 23/2006, relativas al tema de alumbrado público 341
A. Consideraciones de la sentencia 342

B. Comentarios en relación con la decisión del Tribunal Pleno.....349
10. Acción de inconstitucionalidad 15/2007 351
11. Acción de inconstitucionalidad 27/2005 352
A. La decisión del Pleno de la Corte.....353
B. Comentarios a la decisión mayoritaria. Voto particular del Ministro Gudiño.....354
IV. Conclusión preliminar 358

Capítulo sexto: Delimitación del ámbito de aplicación del artículo 31, fracción IV, constitucional 361

I. Notas esenciales del tributo, desde un punto de vista constitucional 362
1.1. A manera de introducción: referencias doctrinales y jurisprudenciales.....362
1.2. "Instrumento de financiación pública".....370
1.3. "Establecido en ejercicio de una facultad que constituye una manifestación unilateral de imperio del Estado".....371
1.4. "Que debe gravar un presupuesto revelador de capacidad económica".....374
1.5. "Derivado del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos".....379
1.6. "Para la consecución de los fines del Estado social y democrático de Derecho"385
1.7. Confrontación entre la postura personal y la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.....388
1.8. Breve reflexión sobre el presupuesto de licitud en el hecho imponible.....394
II. Aplicación de los principios constitucionales de justicia fiscal más allá de la configuración del hecho imponible en las prestaciones públicas de naturaleza tributaria.....403

Conclusiones 417

Bibliografía y fuentes consultadas.....437

INTRODUCCIÓN

Un gravamen tributario, soportado al mismo tiempo por todos, es leve; pero cuando muchos lo evaden, se convierte en algo grave e intolerable para los otros.

Thomas Hobbes[1]

Es un lugar común, pero no por ello deja de ser cierto: México es un país de desigualdades. Coexisten bastos recursos con terribles necesidades, enormes riquezas con pobreza muchas veces extrema, y el Estado, como agente que debería dedicarse activamente a operar para solucionar estos problemas y para conseguir las promesas que desde la Constitución nos vienen dadas, con frecuencia no aporta las mejores soluciones.

Para la corrección de estas desigualdades, una de las herramientas más útiles con las que cuenta el Estado es el sistema fiscal, que desde luego tiene como principal propósito el sufragar los gastos públicos, pero que también aspira a finalidades de mayor trascendencia, como la redistribución del ingreso y la búsqueda de condiciones más equitativas que, a su vez, se traduzcan en mayor desarrollo y crecimiento del país.

Sin embargo, la visión que con mayor frecuencia tiene la gente cuando se le cuestiona en relación con la obligación de pagar impuestos, es la de una calamidad común que tienen que soportar las personas. En el mejor de los casos, las contribuciones son un mal necesario que, si se pudieran evitar, sería mejor hacerlo y que son cubiertas principalmente por el miedo a una sanción, más que por una convicción o —rayando en la ingenuidad— por lograr la satisfacción del deber cumplido.

Y, no obstante ello, nuestro sistema fiscal tiene enormes problemas, siendo uno de los principales el hecho de que —contrariamente a lo que podría percibir

[1] Vanoni, Ezio, *Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias*, traducción de Queralt, Juan Martin, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1973, p. 94.

un amplio sector de la población— no se recauda lo suficiente[2]. De esta manera, por un lado, la autoridad estatal reconoce la necesidad de ampliar los recursos fiscales y, simultáneamente, podría apreciar materia susceptible de ser gravada. Más aún, aunque los datos y las estadísticas se presentan de manera un tanto fría, podría no resultar muy complejo convencer a ciertos sectores de la sociedad sobre la necesidad de ampliar la base de tributación, o de diseñar nuevos gravámenes, si bien debe reconocerse que siempre habrá renuencia cuando se postula un aumento de la carga tributaria.

Así que tenemos, por un lado, grandes necesidades, así como recursos que no parecerían idóneos para atenderlos y, por el otro, un sistema fiscal que requiere ser robustecido. Parecería que no es necesario ser algún docto postulante de finanzas públicas para saber que los tributos son una alternativa no solo óptima, sino recomendada para mejorar las condiciones de nuestro país.

En este contexto, considero que uno de los elementos que mayormente requiere la autoridad estatal para optimizar el sistema tributario, y que en definitiva contribuiría al fortalecimiento de una adecuada cultura fiscal, es el de la legitimidad que puede proveerle el hecho de que todos los signos de capacidad idóneos para tributar, efectivamente cumplan con dicha obligación, y que sus titulares aporten una parte justa y adecuada para el levantamiento de las cargas públicas. No solo el hecho en sí mismo, sino principalmente la percepción entre los gobernados de que las obligaciones se están cumpliendo, y que no existen tratos favorables injustificados.

Sin embargo, son muchos los casos de excepción, y son muchas las figuras jurídicas que permiten una desigual distribución de la carga fiscal, y ni unos ni otras contribuyen a esa percepción favorecedora del fortalecimiento de la cultura

[2] Los datos correspondientes a la recaudación de impuestos como porcentaje del PIB para nuestro país históricamente han sido bajos. En 1990 ascendía a 15.5%, y ha ido evolucionando hasta llegar a un 16.2% en 2017. En comparación, el promedio de los países de la OCDE era del 32.2% en 1990, y en 2017 fue del 34.2%. Saldaña, Ivette, “Recaudación tributaria en México, por debajo del promedio: OCDE”, *El Universal,* México, 25 de marzo de 2019, *https://www.eluniversal.com.mx/cartera/economia/recaudacion-tributaria-en-mexico-por-debajo-del-promedio-ocde*

fiscal, ya no digamos al fortalecimiento de las finanzas públicas ni a la consecución de los fines a los que aspira la Constitución.

Y si bien algunas de esas excepciones son señaladas como algo indeseables por autoridades y particulares por igual, de cualquier manera, es frecuente que tanto aquellas como éstos, acudan de buena gana, sea al ofrecimiento de tratos favorables, o a la solicitud de su aplicación en casos concretos.

Tomemos el ejemplo de las condonaciones de impuestos: actores tanto del sector público, como del privado, las han condenado, dirigiendo todo tipo de calificativos hacia los beneficiarios. Por un lado, organizaciones no gubernamentales como Fundar, Centro de Análisis e Investigación, litigó públicamente a fin de obtener los datos que permitieran conocer quiénes se vieron favorecidos en las amnistías fiscales de los años 2007 y 2013, lo que finalmente logró, revelando información que provocó el disgusto de amplios sectores de la población[3].

Por su parte, el Presidente López Obrador también arremetió contra dichas prácticas, lo que lo llevó inclusive a proponer la modificación del texto constitucional, específicamente, de su artículo 28. De esta manera, en la exposición de motivos respectiva, sostuvo lo siguiente:

> "Debe decirse con toda claridad que, en los últimos tiempos, como lo demuestran los datos, la condonación de impuestos ha favorecido a grandes potentados que, mediante el influyentismo y la corrupción, se han beneficiado con privilegios en perjuicio de la mayoría de los contribuyentes y de la hacienda pública. Por ejemplo, en los dos últimos sexenios se condonaron 400,902 millones de pesos a solo 153,530 contribuyentes.

[3] Al respecto, entre un sinfín de notas periodísticas, puede consultarse la siguiente: Nájar, Alberto, "La condonación de impuestos del SAT: el escándalo de los famosos, empresarios y políticos de México a los que perdonaron sus deudas con hacienda", *BBC Mundo News*, México, 2 de octubre de 2019 https://www.bbc.com/mundo/noticias-america-latina-49914364

Es decir, gran parte de las condonaciones de impuestos que se permitieron de los años 2007 a 2018 se otorgaron de manera generalizada, sin tomar en cuenta el principio fiscal de rectoría económica y de justicia tributaria que las regula, esto es el de otorgar la condonación cuando se intente corregir una afectación o se trate de impedir que se afecte la situación económica de algún lugar o región del país, de una rama de actividad o la producción o venta de productos, así como en casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias.

[…]

Es imperativo del Estado Mexicano velar por las necesidades del país y en general de toda la población, para lo cual, la administración pública federal que me honro en dirigir, pone a consideración de esa Soberanía la presente Iniciativa a fin de contribuir de carácter permanente en la inhibición de cualquier trato preferencial que, como se mencionó anteriormente, se ha otorgado a lo largo del tiempo primordialmente en favor de unos cuantos. De esta manera, se logrará que el Ejecutivo Federal detenga la nociva práctica de otorgar de forma discrecional y periódica, y de manera generalizada y masiva la condonación de contribuciones a los deudores fiscales".

A mi juicio, la posición del Ejecutivo es la correcta, en lo que se refiere a buscar que los tratos de favor se minimicen, y no se conviertan en un instrumento benéfico al servicio de distintos intereses, reservándome tal vez algunos comentarios en relación con la manera en la que tanto Fundar como el Presidente de la República abordaron el tema: me parece que, tan importante como puede ser el conocer a los beneficiarios de las condonaciones de impuestos, lo verdaderamente relevante es conocer las causas, y si resultan justificadas, o no[4].

[4] A lo que agregaría que el disgusto de los distintos actores parece indebidamente enfocado, pues no fueron los titulares del Ejecutivo quienes otorgaron tales condonaciones, sino que las mismas derivaron de programas establecidos en la Ley de Ingresos, a instancias de legisladores, inclusive, de oposición.

En efecto, la obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos público, impopular como pueda ser, no puede ser soslayada, no solo por su jerarquía constitucional, sino por los fines más altos a los que debe destinarse el producto de la recaudación. Por ello, su cumplimiento y —probablemente con mayor relevancia— la percepción de la efectiva realización de éste, se deben inscribir como una prioridad del aparato estatal.

En relación con este tema, ya en otra ocasión, con motivo de mi participación en uno de los congresos mundiales de la International Fiscal Association, tuve oportunidad de pronunciarme sobre el efecto de las denominadas "amnistías fiscales", sobre el nivel de cumplimiento de la obligación fiscal. En aquella ocasión, apuntaba lo siguiente:

> "También debe pensarse en lo que este tipo de programas provocan en la mente de quienes sí cumplen con sus obligaciones tributarias puntualmente, pues verían que quienes no lo hacen así, obtienen beneficios por parte del sistema, sin haber tenido que sobrellevar la carga propia del cumplimiento, y sin haber quedado expuestos a la carga administrativa, jurídica e, inclusive, psicológica, de atender al ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales"[5].

Sin embargo —como se apuntaba—, la crítica generalizada —y, en algunos casos, justificada— a la condonación de impuestos, no se extiende a otras figuras jurídicas que tienen la misma consecuencia, es decir, determinar quién desembolsa, y quién no, los recursos que constituyen el objeto de la obligación tributaria. Inclusive, el propio Presidente López Obrador ha acudido a otras figuras

[5] Roa Jacobo, Juan Carlos, *"Sobre las denominadas 'amnistías fiscales' como método alternativo para la extinción de la deuda tributaria, y los efectos que éstas tienen en la distribución de las cargas fiscales entre los gobernados"*, documento no publicado, entregado a la Suprema Corte de Justicia de la Nación como reporte de una comisión, que estuvo disponible en la liga http://www.scjn.gob.mx/2010/transparencia/Documents/Becarios/Becarios_116.pdf, pero que, a la fecha de conclusión del presente trabajo, ya había sido bajado del portal del Alto Tribunal.

que tienen efectos semejantes, por ejemplo, al otorgar estímulos acreditables a través del “Decreto de estímulos fiscales región fronteriza norte”.

Condonaciones, cancelaciones, eximentes, exenciones: el ordenamiento jurídico mexicano establece una amplia gama de opciones para liberar de la obligación, para disminuir su monto, o bien, para evitar su actualización. No es mi propósito satanizar a todas las medidas aludidas, pues claramente pueden encontrar un motivo que las justifique, desde circunstancias personales del causante —por ejemplo, cuando no cuente con recursos suficientes para subsistir—, hasta causas generales, que afecten a una comunidad en particular o a todo el país —como sucede con terremotos, inundaciones, o la reciente emergencia derivada de la propagación del coronavirus Covid-19—.

Como anticipaba, lo relevante al hablar de las figuras jurídicas que pueden traducirse en una disminución o extinción total de la deuda tributaria, son las causas por las que se estima pertinente su utilización, o los supuestos jurídicos que tendrán como consecuencia la materialización de sus efectos. Tan criticada como pueda ser una condonación, existe la posibilidad de que se estime pertinente su otorgamiento, por muchos motivos, desde la incosteabilidad del cobro, las condiciones específicas del deudor o la existencia de condiciones sociales que así lo pudieran demandar.

Sobre lo justificado —o no— de las posibles causas justificantes, podría atenderse a todo tipo de argumentos, provenientes de múltiples sectores. Pero no es mi intención atender a tales cuestiones en el presente trabajo, sino hacer hincapié sobre la necesidad de que cualquier medida que tenga como efecto la no generación, disminución o extinción de la deuda tributaria, no escape al control de constitucionalidad.

Así, más que atender a tales argumentos, en el presente trabajo busco sostener que la efectiva vigencia del principio de generalidad tributaria demanda que, al buscar que las excepciones al deber constitucional de contribuir sean las menos posibles, ello implica que cualquiera de ellas debe encontrar soporte en motivos más trascendentes —constitucionales— y, por ende, es indispensable que

exista la posibilidad de que los jueces del Poder Judicial de la Federación analicen su validez y corrección.

Parecería que se trata de una premisa fácilmente aceptable, pero la realidad —de nueva cuenta— aporta casos en los que ello no ha sido así: desde decisiones judiciales que han negado el carácter de tributo a determinadas prestaciones públicas que sí parecerían tenerlo, hasta actuaciones de los distintos Poderes que defienden la posibilidad de exceptuar del control de constitucionalidad a determinadas figuras jurídicas, por diversos motivos[6].

Mi propósito puede parecer simplista porque, a primera vista, podría pensarse que irreflexivamente estaría mezclando figuras jurídicas de distinta naturaleza, propias de las facultades de distintos Poderes, bajo el aparentemente sencillo común denominador, de evitar o disminuir un desembolso basado en relación con adeudos fiscales.

No soy ajeno a las diferencias existentes entre las apuntadas formas de extinguir o aminorar la deuda tributaria, ni de éstas con otras tantas aplicables conforme a la legislación federal. De hecho, un apartado del presente trabajo se dedica a delimitarlas y a señalar sus características y sus diferencias. Sin embargo, me parece que el común denominador entre ellas, admite el señalamiento que he formulado, es decir, que sin importar el Poder o autoridad que detente dicha atribución, el principio de generalidad tributaria demanda que la utilización de la facultad o la materialización de sus efectos, se encuentren plenamente justificadas, a la luz de los fines que la Constitución dispone para el ejercicio de la potestad jurídico tributaria.

Más aún —como anticipaba—, la utilización de dichas figuras jurídicas no es la única fuente de posibles desatenciones al principio de generalidad tributaria. Adicionalmente, existen diversos precedentes de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en los que —a mi juicio— se ha delimitado equivocadamente el ámbito

[6] Al respecto, el propio “Decreto de estímulos fiscales región fronteriza norte” alardea que, a los beneficios fiscales por su conducto establecidos, no les resultan aplicables los principios de justicia fiscal que establece el artículo 31, fracción IV, constitucional.

de aplicación del artículo 31, fracción IV, constitucional, al determinar qué prestaciones patrimoniales de carácter público son, o no, “contribuciones”.

Conforme a mi criterio, lo anterior ha tenido 2 consecuencias negativas: en primer término, desde el punto de vista individual, al negarle el carácter de contribución a determinadas prestaciones patrimoniales, ello implica una indebida delimitación del ámbito sobre el que deben proyectarse los derechos fundamentales de la materia tributaria; y, en segundo lugar, también se está negando la tutela colectiva que la Constitución busca otorgarle a los recursos fiscales, a fin de que sean determinados recursos los que —en beneficio de todas y todos— queden destinados a la sufragación de los gastos públicos.

A través del desarrollo de las ideas que planteo, considero que puedo contribuir a reforzar la legitimidad que corresponde al sistema fiscal, al delimitar los conceptos que válidamente pueden justificar el establecimiento de contribuciones y las causas que autorizan, desde un punto de vista constitucional, la apropiación de recursos de los particulares para el sostenimiento de las cargas públicas, contribuyendo también a reforzar la noción de que las excepciones al deber de tributar deben ser las menos posibles y —mucho más importante aún— deben estar justificadas.

Mi intención al desarrollar el presente trabajo consiste en aproximarme a las distintas actuaciones, tanto del Poder Judicial, como del Legislativo y del Ejecutivo, a través de las cuales se han creado espacios en los que se ha delimitado un ámbito que escapa a las pretensiones que el texto constitucional tiene frente a la materia tributaria, a fin de acusar que dichos ámbitos de exclusión deben ser minimizados.

De tal manera, frente a las actuaciones del Poder Judicial que han sido omisas o erradas —a mi juicio—, por permitir, entre otros criterios, la preeminencia de criterio legales sobre los propiamente constitucionales, sostengo que la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación debe procurar la delimitación —y efectiva utilización— de un concepto constitucional de tributo, que deje en claro los casos en los que el propio texto de la Ley Fundamental busca la

proyección, tanto de los derechos que establece el artículo 31, fracción IV, como de la garantía colectiva implícita en la generalidad tributaria.

Por otro lado, frente a las actuaciones del Legislativo y del Ejecutivo, mi pretensión es la de señalar que ninguna de las distintas atribuciones que permite la disminución o minoración de la deuda tributaria, deben escapar al contexto justificativo que la Constitución demanda, de tal suerte que cualquier actuación encaminada a tales propósitos debe ser plenamente justificada, con la carga específica de demostrar que se trata de una excepción avalada por el texto constitucional, y razonablemente corroborable frente al mismo.

Para tal propósito, en el primer capítulo de la presente tesis abordare el contenido y alcance del principio de generalidad tributaria, precisando cómo éste tiene la intención de proyectarse sobre la totalidad de los signos idóneos de capacidad, a fin de que queden vinculados al deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, y cómo resulta acorde con sus postulados el hecho de que las eventuales excepciones a dicho principio deban ser las menos posibles, y siempre justificadas en un contexto constitucional.

Posteriormente, en el segundo capítulo me aproximaré a las diversas facultades con las que cuentan el Poder Legislativo y el Ejecutivo, que pueden ser utilizadas para extinguir, aminorar o disminuir la deuda tributaria. En dicho apartado, desarrollaré en qué consiste cada una de ellas, distinguiéndola de las demás, pero procuraré demostrar que, a pesar de sus diferencias, en todas ellas —y a pesar de lo que lleguen a sostener las propias autoridades de los distintos poderes— se aprecia la necesidad de justificar su aplicación, a fin de salvaguardar el principio de generalidad tributaria. Asimismo, buscaré señalar los casos y condiciones que parecen indicar que el ejercicio de algunas de dichas atribuciones no puede justificarse desde el punto de vista constitucional, por lo que deberían desaparecer.

Posteriormente, una vez apuntadas todas las atribuciones legislativas y administrativas que tienen un impacto —negativo— sobre las cantidades que se deben cubrir atendiendo al deber constitucional de contribuir al sostenimiento de

los gastos públicos, a partir del tercer capítulo de este trabajo me abocaré a analizar dicha problemática desde la función que corresponde al Poder Judicial. Para ello, en dicho capítulo realizaré algunas consideraciones sobre las razones por las que la precisión de definiciones y conceptos resulta relevante para la estructura lógica del pensamiento en general y, en el caso concreto, por qué podría venir recomendada la identificación de las notas esenciales de un tributo desde el punto de vista constitucional, en la doctrina jurisprudencial de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Así, en el cuarto capítulo me propongo revisar algunos precedentes de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en los que se pone de relieve la necesidad de contar con una definición puntual en torno al ámbito de aplicación del artículo 31, fracción IV, constitucional. Se trata, en algunos casos, de decisiones —a mi juicio— equivocadas, en las que se exhibieron errores de método o de aproximación, en las que se podrá apreciar la manera en la que la correcta definición de un ámbito de aplicación se habría encontrado al servicio de una mejor decisión por parte de nuestro más alto Tribunal.

Es importante destacar que las observaciones que se realizan en torno a las decisiones de la Suprema Corte que serán comentadas, si llegan a formularse en términos más enérgicos, es porque entiendo que dicho criterio constituía una hipótesis de trabajo y, más aún, una hipótesis que eventualmente ha sido superada. En consecuencia, señalo que algunos de los precedentes a los que acudiré son citados precisamente por su cuestionable factura, lo cual no se realiza con un ánimo reprobatorio o desmedidamente crítico, sino como una referencia histórica del tipo de decisión que en algún momento llegó a tomarse, entre otras razones, por carecer de una herramienta metodológica como la que se propone.

En un quinto capítulo, acudiré de nueva cuenta a los precedentes del Alto Tribunal, a discusiones del Pleno, así como a votos particulares, para ir tomando de todos ellos los elementos o notas esenciales que parecerían ir delimitando un concepto constitucional de tributo.

Finalmente, en el sexto capítulo del presente trabajo, propondré las notas esenciales que considero deberían observarse en los tributos, desde un punto de vista constitucional, partiendo de algunos de los elementos desarrollados por la doctrina jurisprudencial de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, con un enfoque crítico, pero también acudiendo tanto a ejercicios de derecho comparado como a la doctrina más reconocida, a fin de perfeccionar lo que debe entenderse por tributo.

Asimismo, en el sexto capítulo buscaré demostrar que el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ineludiblemente debe cobrar aplicación frente a todas las prestaciones patrimoniales públicas que reúnan las notas esenciales que pretendo señalar, pero ello no implica que solamente cobre vigencia frente a las disposiciones legales que delimiten el hecho imponible. Por el contrario, también debe tener aplicación frente a toda decisión estatal que tenga repercusión en la cuantificación de la deuda tributaria, en su extinción parcial o total, o en su minoración por cualquier fórmula jurídica; así como a las obligaciones formales que tenga trascendencia sobre la determinación de la obligación fiscal sustantiva.

La idea a lo largo del presente trabajo es evidenciar que el Estado Mexicano tiene una deuda histórica con los principios constitucionales de justicia fiscal: lo mismo cuando no se define con precisión su ámbito de aplicación frente a prestaciones patrimoniales de carácter público, pudiendo negar la debida tutela a derechos individuales; que cuando se conservan y utilizan atribuciones que tienen un impacto menos que deseable en la debida distribución de la carga fiscal, haciendo nugatorios también los derechos de la colectividad que se desprenden del principio de generalidad tributaria.

Es común la referencia a los “contribuyentes cautivos”, que usualmente se identifican con los asalariados y con millones de mexicanos honestos que cumplen puntualmente con sus obligaciones fiscales. También es frecuente —no solo en nuestro país— que se hable de las indeseables conductas de distintos actores, tradicionalmente identificados con grandes corporaciones multinacionales, que

finalmente se traducen en una tributación aminorada, tras el uso de planeaciones más o menos agresivas, que se traducen en pagos de tributos menores a los esperados, lo que sea que eso signifique.

Inclusive, recientemente, autoridades de la administración tributaria han acusado la existencia de esquemas que consideran reprochables, llegando inclusive a apuntar que la menor recaudación seria culpa de asesores fiscales que casi serían los culpables de envolver a sus supuestamente inocentes clientes en estrategias, estorbando los arreglos a los que podría arribar la propia autoridad fiscal directamente con los contribuyentes[7].

Pues bien, el presente trabajo ni siquiera entra al por demás interesante tema de las diferencias entre la recaudación esperada y la efectivamente obtenida por efecto de planeaciones fiscales, ni aborda la manera en la que los contribuyentes pueden, o no, desenvolverse frente a la posibilidad de interpretar con mayor o menor rigidez el texto legal, buscando minimizar su carga fiscal. Es decir, no me ocuparé del carácter legítimo o ilegítimo de las conductas de los contribuyentes que tienden a optimizar sus recursos frente a la obligación fiscal, debate este en el que la legislación fiscal y la administración tributaria parecerían apuntar a la necesidad de que se determine la mayor carga fiscal posible —lo que resulta contrario a la cita judicial que probablemente sea la más citada internacionalmente—.

El tema que me ocupa es mucho más sencillo, porque lo abordo desde el poder público, bajo una premisa que se acepta pacíficamente, es decir, que la carga fiscal debería ser repartida de manera generalizada entre todos los signos idóneos de capacidad —respetando los casos que no superen el mínimo existencial—, equitativa entre las distintas personas, atendiendo los diferentes niveles de capacidad.

Frente a dicha premisa, parece increíble que sea el propio Estado el que conserve y utilice atribuciones que tienen el mismo efecto que se atribuye a las tan

[7] González Amador, Roberto, “Despachos de abogados y notarios, en la mira del SAT”, *La Jornada,* 3 de junio de 2020, https://www.jornada.com.mx/2020/06/03/economia/019n1eco.

satanizadas planeaciones fiscales, y que sean las propias autoridades estatales quienes han venido proponiendo y desarrollando criterios que permitan que el ejercicio de dichas atribuciones escape al control de constitucionalidad, no permitiéndose la evaluación de la razonabilidad de dichas medidas, ni su legitimidad frente a los fines que las Constitución señala para los recursos tributarios.

Consecuentemente, me propongo aportar elementos que contribuyan a delimitar un ámbito de aplicación de lo fiscal, bajo una perspectiva científica, alejada de intuiciones o prejuicios, que pueda utilizarse para conseguir una efectiva tutela constitucional en la materia tributaria, que cumpla para los gobernados la promesa que desde el artículo 31, fracción IV, viene dada, tanto en lo colectivo como en lo individual: que todos cumplamos con el deber de solidaridad que implica la contribución al sostenimiento de las cargas públicas, pero resguardando la esfera de las personas, de tal manera que las prestaciones patrimoniales obligatorias de carácter público que se destinen a sufragar dichos gastos públicos, se distribuyan de una manera igualitaria y proporcional, atendiendo a los parámetros que vengan definidos desde la propia legislación.

A mi juicio, la postulación de un concepto constitucional de tributo, así como una correcta delimitación del ámbito de aplicación del artículo 31, fracción IV, constitucional pueden contribuir, por la vía del control de constitucionalidad, a darle legitimidad al sistema fiscal y, por ende, a la posibilidad de robustecerlo, todo ello en aras de permitir el cumplimiento de sus fines, no solo los evidentes que se refieren al sostenimiento de las cargas públicas, sino también a los fines más altos que el propio texto constitucional postula, con miras a la corrección de los problemas y desigualdades que afectan a la población y que limitan el crecimiento y desarrollo del país.

Y una última precisión: las consideraciones vertidas en el presente trabajo se desarrollan a partir de investigaciones y análisis efectuados por el autor, en relación con disposiciones legales y criterios jurisprudenciales vigentes y publicados hasta el mes de agosto de 2020, por lo que cualquier modificación

posterior al marco legal o a la doctrina jurisprudencial de nuestros tribunales desde luego podría trascender sobre el fondo de las cuestiones disertadas en los términos en los que será expuesto.

CAPÍTULO PRIMERO

SOBRE LA GENERALIDAD DEL DEBER CONSTITUCIONAL DE CONTRIBUIR AL SOSTENIMIENTO DE LAS CARGAS PÚBLICAS Y LA NECESIDAD DE JUSTIFICAR SUS EXCEPCIONES

"Los impuestos son el precio que pagamos por vivir en una sociedad civilizada", una verdad evidente enunciada por Oliver Wendell Holmes Jr., en el lejano año de 1927, en la opinión disidente del caso *Compañía General de Tabacos de Filipinas Vs. Collector of Internal Revenue*[8].

Lo anterior se trata de un pronunciamiento que desde luego trasciende al ilustre jurisconsulto que lo enunció; se trata de una aspiración de los diversos órdenes jurídicos que buscan, no solo una distribución adecuada de las cargas fiscales, sino que también pretenden que los recursos que se obtengan a partir del ejercicio de la potestad tributaria del Estado, se destinen a fines más altos, trazados por la propia Constitución, que no se limitan al sostenimiento de las cargas públicas, sino que también apuntan a los propósitos de lo que se ha dado en llamar el Estado Social y Democrático de Derecho como son, entre otros, la redistribución de la riqueza.

Por ello, resulta de la mayor trascendencia, no solo social o política, sino jurídica —desde la propia Constitución— que la obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos se pueda predicar en la mayor medida posible de la generalidad de los destinados a cumplir con tal propósito, y que las excepciones a tal deber no se construyan a partir de circunstancias variables, intrascendentes o coyunturales.

Tal es el alcance del principio de generalidad tributaria, escasamente desarrollado en la doctrina jurisprudencial de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, y en relación con el cual se desarrolla el presente apartado.

---

[8] Compañía General de Tabacos de Filipinas Vs. Collector of Internal Revenue, Suprema Corte de los Estados Unidos de América, decisión del 21 de noviembre de 1927, *https://tile.loc.gov/storage-services/service/ll/usrep/usrep275/usrep275087/usrep275087.pdf*

I. EL PRINCIPIO DE GENERALIDAD TRIBUTARIA

En este primer punto, comenzaré por realizar una muy breve descripción de la manera en la que históricamente se ha apreciado el alcance de la obligación de contribuir, atendiendo al universo de sujetos a los que se buscaba vincular en dicho sentido, para, posteriormente, formular algunas precisiones en torno a la manera en la que el principio de generalidad ha sido apreciado por la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

1. *Breve referencia histórica*

Antiguamente, la distribución de la carga fiscal era un tema que guardaba estricta relación con el concepto del tributo: en el origen, los pueblos vencedores exigían de los vencidos el pago de prestaciones que eran el reflejo de la sujeción política, que muchas veces venían de la mano de apropiación de tierras o bienes, y que desde luego hacían odioso el pago de dichas cantidades.

Al ir evolucionando la civilización y, con ello, las necesidades de las organizaciones sociales, se fue requiriendo de pagos que lo mismo podrían ser voluntarios y considerados —según señala Martín Delgado, citado por Lalanne— como "[…] una consideración del bien colectivo que tiene a su cuidado el Estado"[9], a la manera de las denominadas "liturgias" griegas; que obligatorios, periódicos y a cargo de todos los ciudadanos, para afrontar los gastos de las milicias, como en Roma.

La obligatoriedad del deber fiscal entre los ciudadanos los volvió impopulares, lo que, como señala Lalanne citando a Vanoni, provocó la "[…] existencia de una actividad jurisprudencial tendente a poner límites de hecho a la aplicación de las leyes tributarias"[10], que suele ser referida bajo la fórmula "*in dubio contra fiscum*".

---

[9] Lalanne, Guillermo A., "El principio de generalidad", en García Novoa, César y Hoyos Jiménez, Catalina (coords.), *El tributo y su aplicación; perspectivas para el siglo XXI*, t. I, Buenos Aires, Marcial Pons, 2008, p. 590.

[10] Vanoni, Ezio, *Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias*, traducción de Queralt, Juan Martin, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1973, p. 94.

Ya en la Edad Media, la fuente de la potestad tributaria residía en el señor feudal y, por el mismo motivo, las clases poderosas, como el clero y la nobleza, lograban para sí determinados privilegios fiscales. Siguiendo esa misma línea, según relata el propio Vanoni, en el período que transcurre entre los siglos XV y XVIII, los grandes Estados absolutos fueron acuñando nuevos tributos, que no respetaban un principio de igualdad, en perjuicio de la burguesía y, aunque a partir de ciertos reclamos de ésta, se convocó a la tributación del clero y la nobleza, se seguían invocando sus privilegios y concesiones para no contribuir, al menos monetariamente[11].

Es a partir de la marcada desigualdad en la distribución de la carga, que los reclamos de la burguesía se van tornando cada vez más demandantes, a fin de que se eliminara cualquier privilegio en el ámbito fiscal, todo lo cual, al caer el antiguo régimen, dio pie a la enunciación moderna del principio de generalidad tributaria, mismo que puede rastrearse hasta la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, aprobada el 26 de agosto de 1789, en cuyo artículo 13 se estableció lo siguiente:

> **"13**. Siendo necesaria, para sostener la fuerza pública y subvenir a los gastos de administración, una contribución común, esta debe ser distribuida equitativamente entre los ciudadanos, de acuerdo con sus facultades**"**.

El enraizamiento de la generalidad tributaria entre los principios que inspiraron la Revolución Francesa, también es atestiguado —según relata Casás, citado por Lalanne—, por lo afirmado por Robespierre, en su célebre discurso en la Convención del 17 de junio de 1793, al condenar las exenciones que desmoralizaban al pueblo, señalando "No se quite a los ciudadanos lo que es más necesario. En lugar de establecer en la Constitución diferencias odiosas, debe

[11] *Idem*.

consagrarse el honroso deber de pagar las contribuciones para todos los ciudadanos"[12].

A partir del reconocimiento de la necesidad de que la carga fiscal sea soportada por la generalidad de los gobernados, el debate —que solamente atiendo tangencialmente— se ha tornado sobre los fines a los que legítimamente podrán destinarse los recursos fiscales, atendiendo a la lógica de que un Estado con más funciones, más intervencionista, requiere de más ingresos, entre ellos, los fiscales.

Así, con el advenimiento del Estado social y democrático de Derecho —tal y como señala Lalanne— "[…] se produce un cambio en la concepción del tributo como instrumento o medio para la consecución de los ingresos necesarios del Estado —postura asumida en el Estado liberal— para pasar a concebirse como herramienta para el logro de dichos fines de manera que, además de recaudar ingresos, se pretende intervenir con ellos en la vida económica"[13].

Basten esta somera exposición como consideración sobre la evolución que ha tenido la manera en la que se ha definido el alcance que debería tener la obligación de contribuir al sostenimiento del Estado, correspondiendo ahora analizar la forma en la que ha sido incorporada la generalidad tributaria en el orden jurídico nacional.

2. *Constitucionalización del principio en México*

Es bien sabido que el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política establece el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, tanto de la Federación, como de los estados y municipios, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

De lo anterior se desprende que el sistema tributario tiene como objetivo recaudar los ingresos que el Estado requiere para satisfacer las necesidades básicas de la comunidad, haciéndolo de manera que el mismo resulte justo —en

[12] Lalanne, Guillermo A., *op. cit.*, p. 594.
[13] *Ibidem*, p. 597.

los términos del texto constitucional, “equitativo” y “proporcional”—, con el propósito de buscar el crecimiento económico y una más adecuada distribución del ingreso y la riqueza, para el desarrollo óptimo de los derechos tutelados por la propia Carta Magna.

En efecto, puede apreciarse que la razón de ser de los derechos económicos, sociales y culturales, promovidos a nivel constitucional durante las primeras décadas del siglo XX, está en el hecho de que su mínima satisfacción es una condición indispensable para el goce de los derechos civiles y políticos. De esta forma, sin la satisfacción de unas condiciones mínimas de existencia, sin el respeto de las condiciones materiales de supervivencia de los individuos, cualquier pretensión de efectividad de los derechos clásicos de libertad e igualdad formal, consagrados en el Capítulo Primero del Título Primero de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, quedaría reducida a un inocuo formalismo.

En este contexto, debe destacarse que, entre otros aspectos inherentes a la responsabilidad social a la que hace referencia el artículo 25 constitucional, está la aludida obligación de contribuir, para lo cual debe tomarse en cuenta que la carga impositiva, por su propia naturaleza, significa una reducción del patrimonio de las personas y de su libertad general de acción. Efectivamente, en caso de que se eliminara algún gravamen, los contribuyentes podrían disponer de mayores recursos; sin embargo, la aparente libertad disponible que se genera al liberarse de la imposición es fugaz, pues ésta se pierde en la defensa de los derechos propios, antes garantizada por el Estado, sostenido con las propias contribuciones.

De esta manera —tal y como lo ha sostenido la Suprema Corte de Justicia de la Nación—, se puede apreciar una función social en la propiedad, misma que conlleva responsabilidades, entre las cuales puede destacarse la que corresponde al deber social de contribuir al gasto público, a fin de que se satisfagan las necesidades colectivas o los objetivos inherentes a la utilidad pública o a un interés social. Así se desprende de la tesis aislada número 1a. 65/2009, establecida por la Primera Sala del Alto Tribunal, de rubro

"OBLIGACIONES TRIBUTARIAS. OBEDECEN A UN DEBER DE SOLIDARIDAD"[14].

Pues bien, a la luz de las altas finalidades a las que se destinan los ingresos del Estado, puede apreciarse, ya en lo que toca a la materia propiamente tributaria, la trascendencia que tiene el hecho de que, al momento de definir la forma y los términos en los que se ha de concurrir al levantamiento de las cargas públicas, se repare en que todas las personas —sean físicas o morales— que demuestren capacidad susceptible de gravamen estén sujetas a imposición sin atender a criterios como la nacionalidad, estado civil, clase social, religión, raza, etcétera; y, en su caso, que las excepciones obedezcan a objetivos de política general, sociales o culturales que se consideren de ineludible cumplimiento.

Lo enunciado anteriormente corresponde con el denominado principio de generalidad tributaria, que resulta una condición necesaria para lograr la igualdad en la imposición y como límite constitucional a la libertad de configuración del sistema tributario, por cuya virtud se establece un mandato dirigido al legislador tributario, a fin de que, al tipificar los hechos imponibles de los distintos tributos

---

[14] Tesis de jurisprudencia 1a. 65/2009, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXX, julio de 2009, p. 284, cuyo texto se transcribe a continuación: "El sistema tributario tiene como objetivo recaudar los ingresos que el Estado requiere para satisfacer las necesidades básicas de la comunidad, haciéndolo de manera que aquél resulte justo -equitativo y proporcional, conforme al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos-, con el propósito de procurar el crecimiento económico y la más justa distribución de la riqueza, para el desarrollo óptimo de los derechos tutelados por la Carta Magna. Lo anterior, en virtud de que la obligación de contribuir -elevada a rango constitucional- tiene una trascendencia mayúscula, pues no se trata de una simple imposición soberana derivada de la potestad del Estado, sino que posee una vinculación social, una aspiración más alta, relacionada con los fines perseguidos por la propia Constitución, como los que se desprenden de la interpretación conjunta de los artículos 3o. y 25 del Texto Fundamental, consistentes en la promoción del desarrollo social -dando incluso una dimensión sustantiva al concepto de democracia, acorde a estos fines, encauzándola hacia el mejoramiento económico y social de la población- y en la consecución de un orden en el que el ingreso y la riqueza se distribuyan de una manera más justa, para lo cual participarán con responsabilidad social los sectores público, social y privado. En este contexto, debe destacarse que, entre otros aspectos inherentes a la responsabilidad social a que se refiere el artículo 25 constitucional, se encuentra la obligación de contribuir prevista en el artículo 31, fracción IV, constitucional, tomando en cuenta que la exacción fiscal, por su propia naturaleza, significa una reducción del patrimonio de las personas y de su libertad general de acción. De manera que la propiedad tiene una función social que conlleva responsabilidades, entre las cuales destaca el deber social de contribuir al gasto público, a fin de que se satisfagan las necesidades colectivas o los objetivos inherentes a la utilidad pública o a un interés social, por lo que la obligación de contribuir es un deber de solidaridad con los menos favorecidos".

agote, en lo posible, todas las manifestaciones de capacidad económica, "buscando la riqueza allí donde la riqueza se encuentra"[15].

Dicho principio ha sido reconocido unánimemente por la doctrina y, al igual que en el caso español citado, ha sido postulado por Tribunales Constitucionales que comparten nuestra tradición jurídica —si bien apenas fue recientemente retomado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación—, siguiendo en líneas generales lo sostenido por Fritz Neumark, quien precisó que "el principio de generalidad de la imposición exige que, por una parte, todas las personas (naturales y jurídicas) —en tanto tengan capacidad de pago y quienes queden tipificadas por una de las razones legales que dan nacimiento a la obligación tributaria, sin que se tengan en cuenta para ello criterios extraeconómicos, tales como nacionalidad (jurídica), estamento y clases sociales, religión, raza, etcétera— sean sometidos al gravamen tributario y que, por otra parte, no se admitan en el marco de un impuesto particular otras excepciones a la obligación tributaria subjetiva y objetiva que las que parezcan inexcusables por razones de política económica, social, cultural y sanitaria o por imperativos de la técnica tributaria"[16].

Al respecto, conviene citar también la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, aprobada en 1948, en la IX Conferencia Internacional Americana, misma que dispone en su artículo XXXVI, que "[toda] persona tiene el deber de pagar los impuestos establecidos por la ley para el sostenimiento de los servicios públicos", lo que —como se viene apuntando— claramente evidencia un postulado de la más básica igualdad, para que la carga tributaria se extienda sin distinciones entre los signos de capacidad idóneos, sin menoscabo del respeto que merecen los derechos de los individuos, también conforme al marco constitucional.

Si se mira desde otra óptica, podría realizarse una aproximación teórica al principio de generalidad, señalando que, dado que los beneficios de la vida en

[15] STC 27/1981, del 20 de julio de 1981, Tribunal Constitucional Español.
[16] Neumark, Fritz, *Principios de la imposición*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1974 pp. 109 y 110.

sociedad —como sea que los defina el texto constitucional— pretenden alcanzar a la totalidad de la población, y dado que son dichos beneficios los que soportan la existencia de las contribuciones, éstas deben ser igualmente generales y deben todos los gobernados —los que puedan desde una perspectiva de capacidad económica, como más adelante será precisado— concurrir a sufragarlos.

Como afirma Lalanne, citando a Casás, "[…] la generalidad impositiva en nuestro país debe entenderse como una consecuencia necesaria de la forma republicana adoptada por la Constitución Nacional, en tanto si todo el pueblo participa del gobierno a través de sus representantes, por necesaria implicancia también todos los integrantes del pueblo deben afrontar los tributos conforme a su capacidad contributiva […], dado que es difícil concebir una democracia donde no existan obligaciones fiscales correlativas a los derechos políticos y sociales, […]"[17].

En efecto, la generalidad tributaria es un auténtico postulado de igualdad de la mayor relevancia: es un principio de orden para todas las autoridades, a fin de que el mandato de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas se extienda con la pretensión de proyectarse sobre la mayoría de los destinatarios potenciales de la norma fiscal. De la mano del principio de proporcionalidad tributaria —sobre el que se elaborará más adelante—, busca que la regla general sea que los signos de capacidad idónea, se encuentren vinculados al deber constitucional de contribuir, y que las excepciones al mismo, por un lado, sean auténticos casos de excepción, y que sean construidas de manera razonablemente justificada.

En nuestro país —y seguramente en muchos, muchos más—, es común que las personas cuestionen la legitimidad de la imposición fiscal, desde un sinfín de razones[18]: la situación económica del contribuyente; una apreciación subjetiva sobre lo "injusto" del tributo, sea que se atienda a lo emergente del negocio, a las

[17] Lalanne, Guillermo A., *op. cit.*, p. 603.

[18] Análogamente, Tipke distingue distintas actitudes frente al deber de contribuir: el homo oeconomicus, el chalanero, el malhumorado, el liberal, el elusor legalista, el inexperto y el sensible ante la justicia. *Cfr.* Tipke, Klaus, *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*, Madrid, Marcial Pons, pp. 112-121.

utilidades del sector o, inclusive, a una supuesta improcedencia de la pretensión estatal de gravar a algún grupo de personas o a alguna actividad en particular.

Cada individuo puede argumentar sobre las razones que —a su juicio— lo llevan a considerar por qué, específicamente en su caso, no es procedente el gravamen: los maestros podrán decir que tienen a su cargo la educación; los médicos, la salud; los policías o las fuerzas armadas, la seguridad pública. Y el argumento en todos los casos partiría de una supuesta ilegitimidad en el hecho de pretender hacer tributar a quienes cumplen con alguna importante función social.

Lo que el principio de generalidad ofrece como respuesta a tales pretensiones, es una perspectiva diferente: como lo ha sostenido la Suprema Corte de Justicia de la Nación —en términos que desarrollaré a continuación—, *nadie tiene un derecho constitucionalmente tutelado a no ser gravado*. Siendo así, ninguna persona puede sostener que el Estado no se encuentra legitimado para hacer tributar a determinada actividad o sus rendimientos: no los maestros, tampoco los médicos o los policías, o los militares. Nadie.

Podrá llegar a argumentarse que la entidad —el monto— de la renta obtenida no alcanza para ser un signo idóneo de capacidad, pero ello —siendo un tema del que efectivamente debe ocuparse la legislación, a fin de establecer parámetros de tributación aminorada o, inclusive, igual a cero— es muy diferente a sostener que la fuente de riqueza debería, constitucionalmente, quedar liberada de la obligación fiscal, que es justamente lo que busca el principio de generalidad tributaria.

Adentrándome en lo que ha al efecto ha sostenido la Suprema Corte, el principio de generalidad tributaria se presenta bajo dos ópticas. La primera, acorde al acápite del artículo 31, fracción IV, constitucional que se refiere a una obligación general, en sentido afirmativo, implica que todos deben contribuir, por lo que corresponderá al legislador cuidar que los signos demostrativos de capacidad contributiva sean recogidos en una norma tributaria como supuesto de hecho al que se vincula la obligación de contribuir. Por otro lado, la segunda óptica, en

sentido negativo, se refiere a la interdicción de todo privilegio o de áreas exceptuadas del pago de los tributos.

Sobre ambos aspectos conviene elaborar, siguiendo la línea desarrollada por la Primera Sala de la Corte, precisando —tanto como lo hizo el Alto Tribunal— que los conceptos que he de desarrollar tienen principal aplicación a los impuestos directos que gravan la renta obtenida por las personas, entendiendo que las exenciones tributarias obedecen a lógicas completamente diferentes en otras contribuciones, tal y como acontece, por ejemplo, en el impuesto al valor agregado.

i. En el aspecto afirmativo del principio de generalidad tributaria se pone de relieve el interés del Estado en la percepción de ingresos, en tanto interés público, con la intención de atender necesidades sociales relevantes, y sobre la base de la contribución de todos al sostenimiento de los gastos públicos.

Este postulado —sostiene la Corte— no implica la creación de una regla general de obligatoriedad que afecte a todos los ciudadanos, pues es claro que el conjunto de potenciales obligaciones tributarias finalmente deben materializarse a través de concretas y singulares decisiones del legislador, mediante las cuales se configuran los supuestos normativos que hacen surgir los tributos como tales, y que se vinculan a hechos, actos o negocios de los particulares, y que desde luego admiten su modulación, a partir de la cuantificación de la base imponible.

Sin embargo, si a algo puede reducirse este aspecto del principio de generalidad, es a que —como se anticipaba— nadie tiene un derecho constitucionalmente tutelado a una exención tributaria, lo cual incluye a todos los signos demostrativos de capacidad idónea para concurrir al levantamiento de las cargas públicas.

Al respecto —como se ha apuntado—, al hablar del principio de generalidad, existe el riesgo de apreciar que lo que postula es que siempre y en todos los casos debe perseverar la obligación de tributar, y que no debería existir un reparo en la pretensión de hacer lo más extensivo posible tal deber, aun en los casos en los que parecería ponerse en riesgo la subsistencia de la persona. En

relación con lo anterior, la propia Corte ya se ha pronunciado, dejando en claro la relación entre el principio de generalidad, y lo que la propia Corte ha reconocido bajo el nombre de "mínimo vital", conceptualizado como un "umbral libre o aminorado de tributación, según sea el caso, correspondiente a los recursos necesarios para la subsistencia de las personas, en el cual le está vedado ejercer sus facultades por no estar legitimada constitucionalmente la imposición de gravámenes sobre ese mínimo indispensable, es decir, un derecho por cuya virtud las personas no serán llamadas a contribuir en tanto no satisfagan sus necesidades más elementales, correlativo al deber del legislador de respetar este límite"[19].

El mínimo vital —también llamado mínimo existencial— podría parecer una excepción al principio de generalidad. Sin embargo, bien pensado, tampoco este concepto contradice el postulado del que se viene hablando, pues la generalidad tributaria se refiere a la necesidad de que no queden exceptuados de gravamen los signos *idóneos* de capacidad, siendo el caso que, en ausencia de recursos necesarios para la subsistencia de las personas, no se actualiza dicha idoneidad y, por ende, tampoco debe materializarse el deber constitucional de contribuir a los gastos públicos.

En este mismo sentido, Ferreiro Lapatza sostiene que "[…] la capacidad económica, más que un tercer principio, es una forma de entender la generalidad y la igualdad tributarias. Es un prisma, un cristal, un punto de vista sobre los principios de igualdad y generalidad. Un modo de aplicarlos que se halla universalmente consagrado. Todos tienen que pagar tributos. Pero todos los que puedan, naturalmente"[20].

En este sentido, puede afirmarse que se cumple la generalidad de la imposición cuando todos los individuos dotados de capacidad de pago —es decir,

---

[19] Así lo ha sostenido el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, tal y como se desprende de la tesis aislada P. VIII/2013 (9a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación,* Novena Época, libro 1, diciembre de 2013, tomo I, p. 138, de rubro "DERECHO AL MÍNIMO VITAL. SUS ALCANCES EN MATERIA TRIBUTARIA".

[20] Ferreiro Lapatza, José Juan, *Curso de Derecho financiero español,* 18a. ed., Madrid, Marcial Pons, 1996, p. 327.

los que perciben una renta superior al mínimo vital— están sujetos a la obligación tributaria, sin que ello se vea afectado por condiciones como el sexo, la raza, la nacionalidad, la confesión religiosa, etcétera.

Con base en lo anterior —concluye la Corte—, este aspecto del principio de generalidad permite señalar que todos deben contribuir al sostenimiento del gasto público, excepto aquellos que, por no contar con un nivel económico mínimo, deberán quedar al margen de la imposición.

Nada de lo expuesto anteriormente debe entenderse en el sentido de que la tributación debe agotar la fuente de riqueza gravada, justamente a fin de respetar tanto el principio de proporcionalidad tributaria, como el mandato constitucional de no confiscatoriedad, y justamente porque agotar el recurso gravado nos llevaría de regreso a una violación al mínimo existencial o mínimo vital.

Como lo afirma Neumark: "[es] obvio que una generalidad de la imposición, en el sentido de que *todo* individuo debe tributar por *todos y cada uno* de los impuestos, constituiría una imposibilidad práctica u en muchos casos completamente absurda. Es natural que quien no tiene ninguna renta ni patrimonio *en absoluto,* es decir, quien vive de la caridad o de la beneficencia pública, no debe quedar sujeto a los impuestos correspondientes"[21].

Y también coincide Rodríguez Bereijo, citado por Lalanne, quien afirma que "[…] la generalidad del impuesto es la primera condición para realizar la igualdad de la imposición, pues un sistema tributario solo podrá ser justo y el reparto de la carga equitativo si todos los que deban contribuir lo hacen en proporción a su riqueza o capacidad de pago"[22].

ii. Por otro lado, en lo que se refiere a la apreciación que pueda efectuarse del principio de generalidad en sentido negativo, la Suprema Corte ha señalado que el mismo implica la proscripción de exención no razonable a los dotados de capacidad contributiva.

[21] Neumark, Fritz, *op. cit.*, p. 113.
[22] Lalanne, Guillermo A., *op. cit.*, p. 601.

En nuestro país, ello es inclusive reconocido por el artículo 28 constitucional, mismo que prohíbe las exenciones de impuestos, lo que rectamente debería entenderse referido a las exenciones injustificadas, tal y como lo ha reconocido la propia Suprema Corte de Justicia de la Nación desde la séptima época del Semanario Judicial, al sostener que no se trata de una prohibición absoluta, sino que el Órgano Revisor de la Constitución prohíbe la exención de impuestos cuando se establece atendiendo a las características individuales de las personas, tal y como se desprende de la tesis de jurisprudencia del Tribunal Pleno de rubro "IMPUESTOS, EXENCIÓN DE. ES CONSTITUCIONAL CUANDO SE ESTABLECE CONSIDERANDO LA SITUACIÓN OBJETIVA DE LAS PERSONAS EXENTAS"[23].

Resulta peculiar apreciar que dicho pronunciamiento resulta por demás cercano a la manera en la que se ha desarrollado el derecho fundamental a la equidad en materia tributaria, tal y como se desprende de diversos señalamientos del Alto Tribunal, principalmente, al tenor de una de las jurisprudencias que mayormente suele citarse al analizar aspectos propios de dicho derecho fundamental.

[23] Tesis de jurisprudencia con número de registro 233843, *Semanario Judicial de la Federación,* Séptima Época, volumen 12, primera parte, p. 44, cuyo texto se transcribe a continuación: "Es constitucional la exención de impuestos cuando se establece considerando la situación objetiva de las personas exentas (no así cuando la exención se hace en atención a las característica individuales de las personas, estimándose sus característica personalísimas), en atención a la situación jurídica abstracta prevista en la ley, la cual contempla elementos objetivos para establecer excepciones en el pago de los impuestos. Por tales razones, es constitucional el Decreto Número 200 del Estado de Sinaloa, que en el artículo 150 exime del pago del impuesto, entre otras personas, a los agentes consulares extranjeros, a los miembros de delegaciones científicas, a las personas de nacionalidad extranjera, a los empleados públicos federales, del estado o de los municipios, que reciban gratificaciones de fin de año. Interpretando en forma sistemática el artículo 28 constitucional y el artículo 13 de su reglamento, se obtiene la conclusión de que la prohibición contenida en el primero de ellos respecto de la exención de impuestos, debe entenderse en el sentido de que ésta se prohíbe cuando tiende a favorecer intereses de determinada o determinadas personas, y no cuando la exención de impuestos se otorga considerando situaciones objetivas en que se reflejan intereses sociales o económicos en favor de una categoría de sujetos".

Me refiero a la tesis de jurisprudencia del Tribunal Pleno, de rubro "EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS"[24], al tenor de la cual se sostuvo que el legislador no tiene prohibido contemplar la desigualdad de trato, sino que ésta pudiera ser soportada en distinciones artificiosas o injustificadas; igualmente, en dicho criterio se postula que no toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al artículo 31, fracción IV, constitucional, sino que dicha violación se configura únicamente si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable.

De hecho, considero que, si la generalidad tributaria no ha sido mayormente desarrollada en la doctrina jurisprudencial de la Corte[25], ello probablemente se debe al hecho de que varios de sus postulados se suelen presentar bajo la óptica del derecho fundamental a una tributación equitativa, tal y como evidencia la tesis

---

[24] Tesis P./J. 41/97, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. V, junio de 1997, página 43, cuyo texto se transcribe a continuación: "El principio de equidad no implica la necesidad de que los sujetos se encuentren, en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad, sino que, sin perjuicio del deber de los Poderes públicos de procurar la igualdad real, dicho principio se refiere a la igualdad jurídica, es decir, al derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho porque la igualdad a que se refiere el artículo 31, fracción IV, constitucional, lo es ante la ley y ante la aplicación de la ley. De lo anterior derivan los siguientes elementos objetivos, que permiten delimitar al principio de equidad tributaria: a) no toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino que dicha violación se configura únicamente si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable; b) a iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas; c) no se prohíbe al legislador contemplar la desigualdad de trato, sino sólo en los casos en que resulta artificiosa o injustificada la distinción; y d) para que la diferenciación tributaria resulte acorde con las garantías de igualdad, las consecuencias jurídicas que resultan de la ley, deben ser adecuadas y proporcionadas, para conseguir el trato equitativo, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador, superen un juicio de equilibrio en sede constitucional".

[25] La doctrina jurisprudencial de la Corte sí efectuó pronunciamientos relacionados con el principio de generalidad desde 1955, como se aprecia en la tesis aislada con número de registro 384838, *Semanario Judicial de la Federación*, Quinta Época, t. CXXIII, p. 1538, cuyo rubro y texto se transcriben a continuación: "EXENCIÓN DE IMPUESTOS. En virtud del principio de generalidad del impuesto, nadie puede librarse de la obligación de contribuir a los gastos públicos, puesto que la norma no es dada para persona o grupo determinados, sino que establece en forma abstracta las condiciones para su aplicabilidad; por ende, la exención, como excepción a este principio, debe estar clara y expresamente determinada en la norma, sin que la intención de otorgarla pueda presumirse". Sin embargo, como se ha mencionado, dichos esbozos parecen perderse en la doctrina de la Corte, confundiéndose sus postulados con el desarrollo del principio de equidad tributaria.

de jurisprudencia de rubro “IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL”[26], en la que la Corte sostuvo que el legislador no sólo está facultado, sino que tiene obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, o creadas para hostilizar a determinadas clases o universalidades de causantes, es decir, que se sustenten en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría.

Retomando el desarrollo del principio de generalidad, la Corte ha sostenido que dichos conceptos deben entenderse en el sentido de que las exenciones y, en general, las formas de liberación de la obligación en la apreciación de los signos de capacidad idóneos para tributar, al momento de delimitar el sistema del hecho imponible —a lo que agregaría yo lo relativo a la ejecución de medidas legislativas o administrativas que tengan como efecto liberar de la deuda tributaria, aspecto este que he de retomar y que resulta de la mayor relevancia para el presente trabajo— deben reducirse a un mínimo, si no abiertamente evitarse y, en todo caso, deben justificarse razonablemente, en el marco de la Constitución.

En estos términos —según sostiene la Corte—, del principio de generalidad tributaria no se desprende que esté constitucionalmente prohibida la concesión de exenciones en términos absolutos, o la utilización del tributo con fines extrafiscales o de política económica. Inclusive, en ocasiones, el establecimiento de tales

[26] Tesis P./J. 24/2000, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XI, marzo de 2000, p. 35, cuyo texto dispone lo que a continuación se transcribe: “De una revisión a las diversas tesis sustentadas por esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, en torno al principio de equidad tributaria previsto por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, necesariamente se llega a la conclusión de que, en esencia, este principio exige que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula, lo que a la vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa, implicando, además, que para poder cumplir con este principio el legislador no sólo está facultado, sino que tiene obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, o creadas para hostilizar a determinadas clases o universalidades de causantes, esto es, que se sustenten en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría, y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales”.

beneficios fiscales puede ser constitucionalmente legítimo, e incluso, venir exigido para la realización efectiva de otros principios, o bien, para la consecución de otros bienes u objetivos protegidos por la Constitución Federal. En tales casos, como se ha señalado, la desigualdad de trato que la exención o el beneficio supone ha de ofrecer una justificación razonable y ser proporcional al fin perseguido.

Siguiendo nuevamente a Neumark, puede afirmarse que la generalidad de la tributación puede circunscribirse a lo siguiente: "[…] por una parte, que todas las personas con capacidad de pago resulten obligadas a la prestación tributaria de una o de otra manera y, por otra parte, que nadie puede ser excluido (liberado) de un impuesto personal y general […] por motivos cuya justificación no esté basada bien en los supremos objetivos políticos del Estado, bien en el postulado de practicabilidad o/y en el de economicidad […]"[27].

En definitiva —de nuevo, siguiendo a nuestro más Alto Tribunal—, la exención tributaria ha de despojarse hoy de todo vestigio de privilegio o inmunidad que pueda crear o dar lugar a derechos adquiridos, concepción incompatible con los principios de generalidad y de equidad en la imposición, así como con los postulados de un Estado social y democrático de Derecho. Más bien, debe contemplarse como un elemento indispensable en la configuración jurídica del tributo en orden a la más justa y precisa definición del hecho imponible del mismo.

A manera de comparación, conviene acudir a lo sostenido sobre el aludido principio, por el Tribunal Constitucional del Reino de España, mismo que ha señalado lo siguiente:

> "La expresión 'todos' absorbe el deber de cualesquiera personas, físicas o jurídicas, nacionales o extranjeras, residentes o no residentes, que por sus relaciones económicas con o desde nuestro territorio (principio de territorialidad) exteriorizan manifestaciones de capacidad económica, lo que les convierte también, en principio, en titulares de la obligación de

[27] Neumark, Fritz, op cit., p. 114.

contribuir conforme al sistema tributario. Se trata, a fin de cuentas, de la igualdad de todos ante una exigencia constitucional —el deber de contribuir o la solidaridad en el levantamiento de las cargas públicas— que implica, de un lado, una exigencia directa al legislador, obligado a buscar la riqueza allá donde se encuentre (SSTC 27/1981, de 20 de julio, FJ 4; 150/1990, de 4 de octubre, FJ 9; 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 4; y 223/1999, de 16 de diciembre, FJ 14), y de otra parte, la prohibición de concesión de privilegios tributarios discriminatorios, es decir, beneficios tributarios injustificados desde el punto de vista constitucional, al constituir una quiebra del deber genérico de contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado"[28].

Asimismo, conviene resaltar la coincidencia de la postura de la Corte, con lo sostenido por Calvo Ortega, tanto en lo relativo a que la generalidad tributaria debe discriminar, no sujetando a gravamen a los que no manifiesten un signo de capacidad idóneo; como en lo concerniente a las dos expresiones —una positiva y una negativa— del principio de generalidad.

Al aludido autor, citado por Guillermo Lalanne, al desarrollar las diferencias entre el principio de generalidad y el de capacidad económica, sostiene lo siguiente:

"La respuesta hoy en los modernos ordenamientos es que quedan sometidos al poder tributario todos los sujetos sin excepción (generalidad) y que la forma y la cuantía de la tributación se determina atendiendo a la renta, patrimonio, consumo de los mismos sujetos pasivos (capacidad económica). Podría decirse que la diferencia entre ambos principios no es muy clara y que, en definitiva, la capacidad económica ya cubre la generalidad: quien la tiene queda sujeto y quien carece de ella queda exento. La diferencia, sin embargo, existe y tiene su propia efectualidad

[28] STC 96/2002, de 25 de abril, Tribunal Constitucional Español.

jurídica. La generalidad significa una sujeción abstracta y de ahí su relieve político, y la capacidad económica una situación concreta ante un tributo determinado que afecta a la persona física o jurídica de que se trate. Tratando de avanzar intelectualmente en este deslinde podríamos decir que junto a la declaración positiva del principio (todos están obligados a pagar tributos) es más clarificador el planteamiento negativo: nadie está exonerado de tributar"[29].

Las consideraciones que sobre el particular sostuvo la Primera Sala de la Corte han sido recogidas en la tesis aislada de rubro "GENERALIDAD TRIBUTARIA. NATURALEZA JURÍDICA Y ALCANCES DE ESE PRINCIPIO"[30].

---

[29] Lalanne, Guillermo A., *op. cit.*, p. 600.

[30] Tesis aislada 1a. IX/2009, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIX, enero de 2009, p. 552, cuyo texto se transcribe a continuación: "Entre otros aspectos inherentes a la responsabilidad social a que se refiere el artículo 25 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, está la obligación de contribuir establecida en el artículo 31, fracción IV, constitucional, resultando trascendente que cuando el legislador define la forma y términos en que ha de concurrirse al gasto público, considere a todas las personas -físicas o morales- que demuestren capacidad susceptible de gravamen, sin atender a criterios como la nacionalidad, estado civil, clase social, religión, raza, etcétera; y, en su caso, que las excepciones aplicables obedezcan a objetivos de política general, sociales o culturales considerados de ineludible cumplimiento. Así, el principio de generalidad tributaria se configura como la condición necesaria para lograr la igualdad en la imposición y como un mandato dirigido al legislador tributario para que al tipificar los hechos imponibles de los distintos tributos agote, en lo posible, todas las manifestaciones de capacidad económica, buscando la riqueza donde ésta se encuentra. Ahora bien, dicho principio se presenta bajo dos ópticas: la primera, en sentido afirmativo, implica que todos deben contribuir, por lo que corresponde al legislador cuidar que los signos demostrativos de capacidad de alguna forma se plasmen en una norma tributaria como supuesto de hecho al que se vincula la obligación de contribuir; de manera que nadie tiene un derecho constitucionalmente tutelado a una exención tributaria, lo cual no implica que no habrá excepciones, considerando que la causa que legitima dicha obligación es la existencia de capacidad idónea para tal fin. La segunda óptica, en sentido negativo, se refiere a la prohibición de privilegios o áreas inmunes al pago de tributos, quedando prohibida la exención no razonable a los dotados de capacidad contributiva; de ahí que las exenciones -y, en general, las formas de liberación de la obligación- deben reducirse a un mínimo, si no abiertamente evitarse y, en todo caso, deben justificarse razonablemente en el marco constitucional, pues debe reconocerse que este postulado puede ser desplazado o atenuado, como medida excepcional, ante la necesidad de satisfacer otros objetivos constitucionalmente tutelados, adicionalmente al que ordinariamente corresponde a los tributos, es decir, la recaudación de recursos para el sostenimiento de los gastos públicos. Resulta conveniente precisar que lo señalado tiene primordial aplicación tratándose de impuestos directos que gravan la renta obtenida por las personas, dado que las exenciones tributarias pueden obedecer a lógicas completamente diferentes en otras contribuciones".

Como puede apreciarse, los pronunciamientos de la Suprema Corte de Justicia de la Nación se realizan a partir de la configuración del hecho imponible, tanto para que se buscara alcanzar a todos los signos idóneos de capacidad, como para que las excepciones —exenciones— fueran las menos posibles, y siempre justificadas. La corrección de dicho pronunciamiento es incuestionable desde un punto de vista doctrinario.

Sin embargo, en el presente trabajo me pronuncio por buscar la mayor proyección posible a sus postulados, buscando que los mismos resulten también aplicables a cualquier figura jurídica —ya sea del Legislativo o del Ejecutivo— que tenga como efecto configurar el universo de sujetos obligados, así como a las medidas que extingan o disminuyan el monto de la deuda tributaria. De igual manera, sostengo que el Poder Judicial de la Federación debe delimitar con claridad el universo de prestaciones patrimoniales públicas que el principio de generalidad tributaria tutela como contribuciones destinadas al financiamiento de gastos públicos y, asimismo, dejar en claro el universo dentro del cual tengan plena vigencia tanto dicho principio, como los principios de justicia fiscal contenidos en el artículo 31, fracción IV, constitucional.

No obstante ello, tan importante como puede ser contar con un concepto constitucional de tributo en la doctrina jurisprudencial de la Corte, no se debe agotar ahí la proyección del principio de generalidad tributaria, pues éste también debe encontrar plena vigencia frente a cualquier decisión estatal que se traduzca en que alguna persona o grupo de personas termine por no erogar las cantidades que corresponden a la deuda tributaria determinada —idealmente— conforme a la capacidad económica del gobernado.

En el apartado siguiente daré inicio a la proyección de dichos postulados.

II. SOBRE LA NECESIDAD DE LIMITAR LAS EXCEPCIONES A LA GENERALIDAD TRIBUTARIA

Tal y como se viene apuntando, al deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos debe otorgársele una fuerza y una

proyección acorde a su jerarquía, lo que es recogido como principio de orden y mandato de igualdad, por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al esbozar el principio de generalidad tributaria.

En los términos en los que lo ha sostenido la Suprema Corte de Justicia de la Nación[31], la recaudación no puede entenderse como una finalidad en sí misma, sino que constiuye un medio para la obtención de los recursos necesarios para cumplir las diversas finalidades y necesidades sociales que se desprenden del propio texto constitucional.

"No debe perderse de vista —sostiene Casado Ollero—, en efecto, que la percepción del ingreso tributario no es más que un objeto intermedio, encauzado a la realización de una diversidad de fines que son siempre, en último extremo, fines de orden extrafiscal"[32].

---

[31] Tesis de jurisprudencia 1a./J. 107/2011, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXXIV, septiembre de 2011, p. 506, cuyo rubro y texto se transcriben a continuación: "FINES FISCALES Y EXTRAFISCALES. En la teoría constitucional de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha existido una constante en cuanto a la noción de que las contribuciones siempre tienen un fin fiscal -la recaudación- y que adicionalmente pueden tener otros de índole extrafiscal -que deben cumplir con los principios constitucionales aplicables, debiendo fundamentarse, entre otras, en las prescripciones del artículo 25 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos-. Sin embargo, esta Primera Sala estima necesario efectuar una precisión conceptual, a efecto de acotar los ámbitos en que puede contemplarse la vinculación de ambos tipos de fines, para lo cual es necesario distinguir los medios utilizados por el Estado para allegarse de recursos, sin que estas herramientas se confundan con el producto de dicha actividad recaudatoria y financiera, esto es, los recursos en sí. Lo anterior en atención a que mientras los medios tributarios utilizados por el Estado para obtener recursos -las contribuciones- deben tener un fin necesariamente fiscal -al cual, conforme a criterios jurisprudenciales, pueden adicionarse otros fines de índole extrafiscal-, los montos que generen las contribuciones y todos los demás ingresos del Estado apuntarán siempre hacia objetivos extrafiscales. Así, puede afirmarse que en materia de propósitos constitucionales, el ámbito fiscal corresponde exclusivamente a algunos de los medios utilizados por el Estado para allegarse de recursos -a los tributarios, en los cuales también pueden concurrir finalidades extrafiscales-, mientras que los ingresos que emanen de éstos -y de los demás que ingresan al erario, aun los financieros o no tributarios-, se encuentran indisolublemente destinados a fines delimitados en la política económica estatal, cuya naturaleza será siempre extrafiscal. Ello, tomando en cuenta que la recaudación en sí no constituye un fin, sino que es un medio para obtener ingresos encaminados a satisfacer las necesidades sociales, dentro del trazo establecido en el texto constitucional, tal como se desprende del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, que conmina a contribuir a los gastos públicos, y no a la acumulación de recursos fiscales".

[32] Casado Ollero, Gabriel, "Los fines no fiscales de los tributos", en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje a Fernando Sáinz de Bujanda*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1991, p. 467.

Por ende, por estar la recaudación al servicio de dichas —más altas— finalidades, debe reiterarse que las excepciones al principio de generalidad deben ser las menos posibles y, adicionalmente, que deben ser plenamente justificadas dentro del marco normativo aplicable. Más aún, sostengo que por "excepciones" al principio de generalidad, no deben entenderse únicamente las decisiones legislativas que van configurando el hecho imponible, pues existen otras determinaciones que tienen los mismos efectos que tienen las exenciones o las no sujeciones a gravamen, mismas que han sido pasadas por alto por la doctrina constitucional.

Como afirma Spisso: "[en] tanto el poder de imposición exige que todos deben contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado según sus respectivas capacidades económicas, por imperio del principio de igualdad […], la facultad de eximir, necesariamente, se encuentra limitada y condicionada a la existencia de razones de índole económica o social impuestas en cumplimiento de objetivos constitucionales"[33].

En efecto, no es cosa menor la decisión de cualquier autoridad estatal, de liberar de la obligación de pago de un gravamen fiscal: lo mismo si es el legislador exentando, o el Ejecutivo eximiendo, condonando, disminuyendo, cancelando u otorgando un estímulo fiscal, en todos los casos es necesario que se otorgue la importancia debida al interés publico inherente a la pertinencia, no solo de obtener recursos suficientes para sufragar gastos públicos, sino de respetar las finalidades que exige la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Tal y como lo ha sostenido la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación —haciendo referencia a medidas del Ejecutivo encaminadas a eximir del pago de un tributo—, debe tomarse en cuenta que "[…] un beneficio fiscal […] no puede constituir un tratamiento de favor, ni siquiera para socorrer a los exonerados. Su propósito debe responder a un relevante interés social o

[33] Spisso, Rodolfo R., *Derecho constitucional tributario*, Buenos Aires, Ediciones De Palma, 2000, p.149.

económico nacional […]"[34], lo cual también quedó plasmado en la tesis aislada 1a. CXL/2005, establecida por esta Primera Sala, de rubro "MEDIDAS DE EXONERACIÓN EN MATERIA FISCAL. SU PROPÓSITO DEBE RESPONDER A UN RELEVANTE INTERÉS SOCIAL O ECONÓMICO NACIONAL, Y ATENDER AL PRINCIPIO DE IGUALDAD"[35].

En el mismo sentido se ha pronunciado la Corte Suprema de Justicia de la Nación de Argentina, al sostener que las exenciones o beneficios fiscales deben interpretarse de manera restrictiva o, en caso de duda, resolverse en sentido contrario a su procedencia, como se desprende de la siguiente cita:

> "[…] si bien [los privilegios fiscales] tenían fundamento en la Constitución Nacional […], el propio artículo los concebía como 'privilegios', en tanto alteraban la generalidad con que debían ser aplicados los gravámenes para conjugarlos con el artículo 16 de nuestra ley fundamental, desde que la iguadad era la base del impuesto y de las cargas públicas, po lo cual los tributos tenían que abarcar íntegramente todas las categorías de personas o bienes previstos en la ley, y no una parte de ellas, recalcando al mismo

[34] Amparo en revisión 1629/2004, Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, 24 de agosto de 2005, ponencia del Ministro José Ramón Cossío Díaz.

[35] Tesis aislada 1a. CXL/2005, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XXII, noviembre de 2005, p. 41, y cuyo texto se transcribe a continuación: "Dichas medidas no son simples instrumentos de política económica, ni son inmunes al control de constitucionalidad como opciones políticas; por el contrario, llevan implícita una valoración específica de nociones de justicia, la cual debe efectuarse tomando en cuenta los fines sociales, económicos o de cualquier otra naturaleza que persigan. Bajo esta perspectiva, se comprende que un beneficio fiscal, como puede ser una eximente establecida por un Decreto emitido por el Poder Ejecutivo -actuando en uso de la competencia conferida por el artículo 39, fracción I, del Código Fiscal de la Federación-, no puede constituir un tratamiento de favor, ni siquiera para socorrer a los exonerados. Su propósito debe responder a un relevante interés social o económico nacional, pues toda subvención, exoneración o beneficio fiscal, en cierta medida afectan el principio de igualdad, el cual representa uno de los más importantes límites al poder tributario estatal; de esta manera, el trato diferenciado puede estar autorizado al enfocarse a evitar una situación que se estima inapropiada o indeseable, a la solución de una problemática particular, o bien, a impedir la expansión de sus efectos. En cuanto corresponde al órgano de control de constitucionalidad, si encuentra que el tratamiento diferente dado a una persona en una determinada situación carece de respaldo constitucional, deberá poner fin a la discriminación que de tal circunstancia se deriva".

tiempo que las excepciones con carácter general debían ser acogidas en forma estricta"[36].

Atendiendo a consideraciones como las que han quedado plasmadas, es que sostengo que la efectiva vigencia del principio de generalidad tributaria demanda de todas las autoridades del Estado —no solo del legislador— la preservación del interés constitucional de que las excepciones al deber de contribuir al levantamiento de las cargas comunes, sean las menos posibles, y que su justificación pueda realizarse mediante su ponderación con el eventual interés en la consecución de otras finalidades relevantes.

Con dicha premisa como marco referencial, en los siguientes capítulos enunciaré la problemática que aprecio en la incorrecta delimitación del ámbito de aplicación del artículo 31, fracción IV, constitucional, y sus repercusiones sobre la proyección que —a mi juicio— debe corresponder al principio de generalidad tributaria, así como a la obligación contributiva.

III. EL ESTADO MEXICANO Y LA (FALTA DE) GENERALIDAD TRIBUTARIA

Ahora bien, expuesto el contenido y alcance de la generalidad tributaria, es importante reiterar que el mismo establece un principio de orden para diversas autoridades —tradicionalmente entendido en referencia para las legislativas, lo que ahora sostengo debe incluir a las administrativas y judiciales—, encargadas de delimitar el contenido y alcance de las obligaciones fiscales. Sin embargo, considero que algunos pruritos doctrinales, y el hecho de acudir a determinadas figuras jurídicas han permitido espacios de excepción que no se justifican.

En efecto, frente al interés constitucional en que la obligación fiscal se proyecte sobre la totalidad de los signos demostrativos de capacidad idónea para tributar, y que las excepciones a dicho deber sean las menos posibles —y siempre justificadas—, aprecio una tendencia de diversas autoridades —legislativas,

[36] Sentencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación de Argentina, dictada en autos del expediente "Maderas Martini SACIF", de fecha 4 de julio de 1995, citada por Lalanne, Guillermo A., *op. cit.*, p. 598.

administrativas y judiciales— a generar espacios en los que se limita tal pretensión de nuestra Carta Magna.

En este sentido, México no es excepción a lo señalado por el reiteradamente citado Neumark, al afirmar que: "[mientras] que en nuestros días la generalidad de la imposición es un hecho que se da en todas partes, en el sentido de que todos los individuos poseedores de capacidad de pago participan de *alguna manera y en alguna medida* en la financiación tributaria de las prestaciones públicas, ocurre por el contrario que, el postulado implícito en [dicho] principio, de que en lo posible no debe haber *ninguna exención de la obigación tributaria objetiva y subjetiva* […] no se lleva a la práctica sino parcialmente y en unas proporciones que varían intensamente en el espacio y en el tiempo […]"[37].

Especificamente, la limitación a la mayor proyección de dicho deber —a mi juicio— deriva de tres cuestiones específicas:

A. En primer lugar, debe tomarse en cuenta que existen en nuestro ordenamiento jurídico diversas figuras que se pueden traducir en una modulación de la obligación fiscal: las exenciones, las condonaciones, los eximentes, los estímulos fiscales acreditables y varias más, debiendo destacar que no todas ellas son propias del actuar del Poder Legislativo, que es el ámbito al que tradicionalmente suele limitarse la proyección del principio de generalidad tributaria.

En efecto, algunas son propias de las facultades del Ejecutivo y, en muchas ocasiones, aunque la distinción entre dichas figuras no es solamente semántica, sus diferencias llegan a traducirse en una ventana de oportunidad para eludir la responsabilidad constitucional inherente a la obligación de buscar la mayor proyección posible al aludido deber fiscal constitucional.

En párrafos anteriores he venido señalando —siguiendo a la doctrina jurisprudencial de la Corte— que el principio de generalidad tributaria postula que debe buscarse que la obligación fiscal tenga la mayor proyección posible, buscando que pese sobre todos los signos de capacidad idóneos; que no existe

[37] Neumark, Fritz, *op. cit.*, p 124.

un derecho constitucionalmente tutelado a la exención tributaria, y que las formas de liberación de la obligación deben reducirse a un mínimo, si no abiertamente evitarse y, en todo caso, deben justificarse razonablemente en el marco constitucional.

Sin embargo, en nuestro país, dichos postulados podrían ser eludidos con relativa facilidad, en la medida en la que la liberación de la obligación fiscal, o la extinción de la misma, puede venir de muy diversas figuras, provenientes de igualmente diversas esferas del poder estatal. Y el ojo de un jurista podría, en un primer momento, distinguir y construir doctrinas que permitan diferenciar a las exenciones de los eximentes, pero tal situación no deja de ser susceptible de un análisis valorativo: a final de cuentas, se está delimitando quiénes erogarán algún recurso para el sostenimiento de los gastos públicos, y en esa distinción claramente existe —como se viene afirmando— un interés constitucional, que debería prevalecer sobre pruritos y edificaciones teóricas.

B. Por otro lado, en segundo lugar —y probablemente relacionado con la propia actuación de autoridades legislativas—, en el actuar de las autoridades judiciales, existe una inconsistencia en la definición de lo que debe entenderse como “tributo”, lo que implica la existencia de una vía para que, a través de decisiones de los tribunales del Poder Judicial de la Federación, se redefina qué puede, o no, ser objeto de un escrutinio constitucional y, por ende, qué exacciones patrimoniales forman parte del deber de contribuir al levantamiento de las cargas públicas y, adicionalmente, cuáles pueden ser objeto de tutela por parte del Tribunal Constitucional, al amparo del artículo 31, fracción IV, constitucional.

C. Finalmente, es importante tomar en cuenta que el Poder Judicial de la Federación ha complicado la justiciabilidad del principio de generalidad tributaria.

México es un país con un enorme número de reclamos constitucionales en materia fiscal. Nuestros tribunales son constantemente requeridos para atender reclamos, de parte de los destinarios de las normas fiscales, que alegan la violación a los principios de legalidad —cuando se argumenta que la obligación tributaria no está correctamente delimitada en un texto formal y materialmente

legislativo—; de vinculación al gasto público —cuando de alguna manera se sostiene que los recursos tributarios indebidamente estarían persiguiendo finalidades diversas—; de equidad tributaria —al sostener que existe un injustificado trato de favor, en beneficio de algún grupo de contribuyentes—; y de proporcionalidad tributaria —cuando se sostiene que el tributo no estaría gravando un auténtico signo de capacidad, o que lo está haciendo de manera equivocada—.

En materia de equidad, a los reclamos que formulan los sujetos pasivos de la obligación fiscal, deben agregarse los que provienen de quienes son excluídos de los supuestos materia del reclamo —instancias estas a las que se suele referir como “amparos del envidioso”—, buscando alcanzar el beneficio negado, o ensanchar el que se les hubiere otorgado.

La jurisprudencia del Poder Judicial se ha construido a partir de argumentos como los que he descrito en los párrafos que anteceden. Sin embargo, no hay mucha experiencia —y la que existe no es muy alentadora— cuando el reclamo se formula desde una perspectiva diferente, específicamente, cuando un contribuyente o grupo de ellos reclama una medida legislativa o administrativa que tenga como propósito excluir a una persona o personas del deber de contribuir, o bien, extinguir o aminorar la deuda tributaria, no con la intención de obtener dicho beneficio, sino a fin de que el privilegio de que se trate sea retirado.

Si existe el “amparo del envidioso”, alguien podría llamar “amparo del rencoroso” al que sugiero. Pero ese tipo de acciones —a mi juicio— no surge de ese sentimiento, sino de un sentido de justicia diferente al que suele plantearse ante los jueces constitucionales, en defensa del interés de la colectividad a que la carga fiscal se reparta adecuadamente entre todos los capaces para hacerlo.

Partiendo de las necesidades colectivas y del plan que la Constitución propone para consguir un progresivo y constante mejoramiento de las condiciones de vida de los mexicanos, tienen un peso particular cada una de las decisiones estatales que declaren no obligadas a determinadas personas, o que generen condiciones que permitan, bajo cualquier título, la extinción o minoración de la

deuda fiscal. Todo lo que deje de pagar una persona o grupo de personas, será cubierto por el resto de los obligados.

Y —como sostuve anteriormente— la experiencia sobre el tema no es muy alentadora. De entrada, no son muchos los reclamos que llegan a enderezarse en ese sentido, mucho menos por vía del amparo. Existe un tema procesal —el cual solamente mencionaré de maner tangencial— relativo a la legitimación con la que se promueve al amparo: hasta el año 2010, la procedencia del juicio requería de un interés jurídico, es decir, su interposición por parte de quien resintiera un agravio personal y directo por la norma reclamada. Sin embargo, a partir de la reforma de 2010, basta la promoción a partir del interés legítimo, del que puede ser titular la colectividad que acuse a una norma fiscal de otorgar beneficios de manera indebida, no para buscar obtenerlos para los promoventes, sino para buscar su expulsión del ordenamiento jurídico.

No obstante, el caso más celebre —sobre el cual abundaré en el segundo capítulo del presente trabajo—, es el conocido como el amparo #YoContribuyente, promovido por un grupo de ciudadanos que buscaba evidenciar la indebida condonación otorgada a entes públicos, que habían malversado los recursos provenientes de impuestos retenidos y no enterados. De nuevo, no se buscaba la extension de dicho beneficio —lo que francamente sería cínico de parte de los promoventes, lo que afirmo a sabiendas de que hubo quienes sí buscaron tal efecto—, sino su eliminación, haciendo cumplir con sus obligaciones fiscales a los entes públicos indebidamente favorecidos, lo que justamente resulta acorde con el principio de generalidad[38].

[38] En palabras del doctor Luis Manuel Pérez de Acha y del doctor José Roldan Xopa: “En este caso, los derechos humanos afectados tienen una dimensión distinta a la tradicional: los impuestos inciden en la propiedad privada de los ciudadanos desde el momento en que se materializan con dinero de éstos. Por ello, los particulares tenemos interés –y derecho- a proteger nuestra propiedad privada. Y, en razón de esta protección, exigimos el respeto de los principios constitucionales de eficiencia, eficacia, economía, transparencia y honradez en la administración de los recursos federales. En la medida que protegemos nuestra propiedad privada procuramos el respeto de los principios y valores concernientes a la adecuada y sana administración de la hacienda pública federal. Con el interés legítimo tenemos derecho a fiscalizar el ciclo financiero del Estado en su totalidad”. Roldán Xopa, José y Pérez de Acha, Luis Manuel “El amparo

El amparo #YoContribuyente no tuvo un desenlace afortunado para su causa —ni para la tributación generalizada—, pues no se reconoció el interés legítimo con el que contaban los promoventes[39], y mucho menos se logró un pronunciamiento sobre el fondo que reconociera lo inherentemente incorrecto que resulta que el propio Estado Mexicano se provoque una merma en la recaudación, vinculada con incumplimientos que en otros casos son severamente sancionados[40], generando desincentivos para el cumplimiento, minando la cultura contributiva y, más importante aún, logrando una indebida distribución de la carga fiscal entre el resto de los contribueyentes.

En este sentido, considero que las dificultades que enfrenta la justiciabilidad del principio de generalidad tributaria también son un problema para conseguir darle efectiva vigencia a través del control de constitucionalidad, que puede ser efectiva en sí misma, pero que también es relevante por la percepción de riesgo que puede generar en los titulares de las atribuciones —legislativas y administrativas— que pueden tener el efecto de liberar, aminorar o extinguir obligaciones fiscales, lo que, a su vez, provocaría la necesidad de un contexto de justificación más robusto en el ejercicio de dichas facultades, sobre lo cual no abundo mayormente, en tanto que será abordado en el siguiente capítulo, al ir analizando cada una de dichas figuras jurídicas.

Este último aspecto —los problemas procedimentales que enfrenta la posibilidad de reclamar la generalidad tributaria buscando la eliminación del tratamiento favorable de que se trate— no es abordado específicamente en el presente trabajo, si bien no dejo de ocuparme tangencialmente de tal problemática

---

#YoContribuyente y la justicia de nuestros impuestos", *Nexos*, El juego de la Suprema Corte, México, 7 de agosto 7 de 2013, *https://eljuegodelacorte.nexos.com.mx/?p=2960*

[39] El 9 de julio de 2014, el Ministro José Ramón Cossío presentó el proyecto de resolución correspondiente al amparo en revisión 216/2014, en el que reconocía el interés legítimo de los promoventes, mismo que fue rechazado por una mayoría de 3 votos, integrada por los Ministros Arturo Zaldívar Lelo de Larrea, Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena y Jorge Mario Pardo Rebolledo.

[40] El incumplimiento en el entero de contribuciones retenidas no puede ser pagado diferido o en parcialidades, según dispone el artículo 66-A del Código Fiscal de la Federación; es causa de la imposición de multas agravadas, en los términos de los artículos 75, fracción III, y 76 del mismo ordenamiento; y puede constituir el delito de defraudación fiscal calificada, conforme a lo dispuesto por el artículo 108, séptimo párrafo, inciso e, del propio Código.

al exponer las figuras jurídicas que se han traducido en vías para librar el deber constitucional de contribuir a los gastos públicos.

Frente a estos escenarios —por un lado, la inconsistente delimitación de lo que debe entenderse como “tributo” y, por el otro, la facilidad con la que se acude a figuras jurídicas que permiten modular el alcance de la obligación fiscal—, a continuación pretendo desarrollar la correcta delimitación del ámbito de aplicación del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, no solamente como una cuestión académica, sino buscando atender a la importancia que tiene tal propósito, en el marco del principio de generalidad tributaria, es decir, a fin de definir sobre qué conceptos tiene proyección dicho numeral de la Ley Fundamental —y, por ende, cuáles se enmarcan dentro del deber constitucional de contriuir al levantamiento de las cargas públicas, y cuáles deben gozar de la tutela que corresponde al aludido 31, fracción IV—, y en qué casos las autoridades legislativas y administrativas deben ceñirse a sus postulados, en el marco de las atribuciones que les son propias, a fin de lograr una tributación más justa, en la medida en la que ésta pueda proyectarse de la mejor manera posible, sobre los signos de riqueza idóneos para tal propósito.

No obstante, antes de proceder a tales cuestiones, estimo pertinente formular un par de aclaraciones o reservas sobre lo que más adelante sostendré:

En primer lugar, ya he venido apuntando —y continuaré haciéndolo— sobre la importancia de los fines constitucionales a los que se destinan los recursos dinerarios provenientes de la recaudación, pero no quiero dejar de expresar una reserva sobre la interpretación que podría formularse sobre cuáles deben ser dichas finalidades.

Se trata de un tema bastante más complejo, relacionado con aspectos de Teoría del Estado, que involucran cuestiones —inclusive ideológicas— sobre el tamaño y alcance que debe tener el Estado, y en las que no me he de adentrar[41], asumiendo de momento la existencia de finalidades constitucionalmente avaladas

[41] Si bien en el sexto capítulo evidenciaré mi propia cercanía con la concepción del Estado social y democrático de Derecho.

y, por ende, su legitimidad, pero sin pronunciarme marcadamente sobre cuáles son o deben ser éstas, ni pretender que el debate sobre el tema se encuentra acabado.

En segundo término, al centrar el presente trabajo en el principio de generalidad y en las distintas figuras jurídicas que representan un riesgo para éste, de ninguna manera pretendo entronizarlo en perjucio de otros principios de justicia fiscal, que desde luego tienen la misma importancia.

Ya lo afirmé en este capítulo al señalar que la generalidad tributaria no implicar agotar la fuente de riqueza gravada, y que desde luego tampoco conlleva la obligatoriedad de hacer tributar a todo individuo sin respetar la ausencia de capacidad económica, pues de hecho el principio de generalidad mandata respetar el mínimo existencial.

En este contexto, cuando hago referencias a la necesidad de dar efectiva vigencia al principio de generalidad, no estoy hablando de otorgar facultades omnímodas a la autoridad fiscal, ni de que deban eliminarse todas y cada una de las figuras jurídicas que tienen un efecto sobre la actualización del hecho imponible, o que se traduzcan en una disminuida cuantificación de la deuda tributaria, o que tengan como efecto su minoración o extinción. En fin, de ninguna manera postulo que la tributación siempre tenga que ser la mayor posible, o que deba ser ciega frente a las circunstancais que pueden llegar a justificar los casos de excepción.

Simplemente, me propongo señalar aquellas figuras jurídicas que pueden tener los efectos apuntados, precisar los casos en los que parece injustificada la introducción de beneficios tributarios y, en cualquier escenario, favorecer siempre el ejercicio del control de constitucionalidad, a fin de que ninguna de dichas atribuciones o potestades queden libres de escrutinio, lográndose su valoración, justamente frene a los fines que se estimen legítima y correctamente tutelados por la Constitución, a través del ejercicio que en ese sentido realice la autoridad jurisdiccional competente.

Ya lo apuntaba Montesquieu, desde “El Espíritu de las Leyes”, “[…] para fijar [las rentas del Estado] se han de tener en cuenta las necesidades del Estado y las de los ciudadanos. *Es preciso no exigirle al pueblo que sacrifique sus necesidades reales para necesidades imaginarias del Estado* […]. No hay nada que los gobernantes deban calcular con más prudencia y más sabiduría que las contribuciones, esto es, la parte de sus bienes exigible a cada ciudadano y la que debe dejársele a cada uno […]”[42] (el resaltado es propio).

Atendiendo a las palabras del filósofo y jurista francés, el presente trabajo de ninguna manera pretende ostentar algo de esa sabiduría, y decididamente se aleja de la imprudencia que vendría aparejada a cualquier señalamiento que buscara encumbrar al principio de generalidad como una regla que pretendiera hacer tributar a todos, por la entidad absoluta de la capacidad económica que se evidenciara, sin discriminar los casos en los que puede —o debe, inclusive— existir una deferencia, un respiro o, de ser necesario, un perdón.

Si acaso, también con mesura, considero que en el Estado Mexicano existe una deuda histórica con la generalidad tributaria, como principio básico de igualdad en la tributación, que muchas veces ha provocado que no se distribuya equitativamente la carga fiscal entre todos los posibles destinatarios, lo que, por ende, representa que algunos contribuyentes resienten en mayor medida el peso de los tributos, que algunos otros.

Es éste el alcance que pretendo, y nada más: señalar algunos espacios de oportunidad, donde la justicia fiscal podría verse favorecida, no permitiendo la existencia de beneficios tributarios que no se justifican, y cuya eliminación o más profusa regulación, puede otorgar no solo los réditos de los tributos que se recauden de quienes vienen acudiendo o pueden acudir a dichas figuras jurídicas, sino la facilitación en la consecución de los fines que la propia Constitución señala para los recursos provenientes de la tributación generalizada.

[42] Montesquieu, *El espíritu de las leyes*, México, Oxfor University Press, 1999, p. 147.

CAPÍTULO SEGUNDO

DISPOSICIONES Y ATRIBUCIONES QUE DELIMITAN AL AUTÉNTICO OBLIGADO TRIBUTARIO, COMO POTENCIALES ESPACIOS QUE TRASCIENDEN SOBRE LA OBLIGACIÓN DE CONTRIBUIR AL GASTO PÚBLICO

En capítulos posteriores del presente trabajo, comentaré las respuestas que, desde la judicatura, se viene dando a distintos problemas en los que se demanda alguna acción del Estado Mexicano frente al cobro de prestaciones patrimoniales públicas, o frente a obligaciones —inclusive administrativas o de procedimiento— con alguna repercusión patrimonial sustantiva, cuando se reclama que unas u otras atentan contra los derechos fundamentales de la materia tributaria.

Al respecto —sin adelantar mayormente el tema—, podré apuntar sobre la disparidad en dichas respuestas, desde las que recaracterizan la obligación reclamada hacia otra dentro de la tipología *legal* de las contribuciones, hasta las que se someten a la enunciación del legislador ordinario para lo que debe, o no, constituir una contribución, pasando por aquellas que suavizan —si no, de plano, excluyen— la tutela constitucional sin reparar en la trascendencia sustantivo-patrimonial de algunas obligaciones formales de la materia fiscal.

En síntesis, se trata de casos en los que no ha sido claramente definido el ámbito de aplicación del artículo 31, fracción IV, de la Ley Fundamental, lo que obedece a la falta de un enfoque constitucional sobre el tema, dado el —en mi opinión, muy constante— sometimiento del criterio de jueces constitucionales, frente al contenido de la ley, para definir qué es y qué no es una contribución.

Lo anterior no solo podría implicar una claudicación frente a la función del juez constitucional, sino que ha provocado una pluralidad de criterios, tantos como figuras jurídicas se han construido, tanto para la delimitación de la obligación sustantiva fiscal, como para la extinción total o parcial de la deuda tributaria. Por ello, previamente al desarrollo de los aspectos en los que el Poder Judicial puede

acusar algunas inconsistencias, es muy importante analizar cada una de dichas figuras jurídicas, a fin de delimitar su contenido, su alcance y su trascendencia frente a la delimitación de quiénes efectivamente cumplen con el deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, y quiénes no lo hacen, al amparo de decisiones del poder público, tanto legislativas, como ejecutivas y judiciales.

Ello, pues tal cuestión no solo resulta relevante desde la óptica de los derechos fundamentales de los contribuyentes —al decidir qué prestaciones y obligaciones deben quedar bajo la tutela del artículo 31, fracción IV, de la Constitución—, sino también desde un interés colectivo, pues dichas decisiones de todos los poderes tienen trascendencia sobre la pretensión constitucional de que la obligación fiscal se extienda sobre todos los signos de capacidad idóneos para tal propósito, limitando las eventuales excepciones al mínimo posible, justificando tales decisiones frente a los fines y límites que la propia Constitución establece.

En este contexto, previamente a la postulación de lo que —a mi juicio— debe ser o no debe ser conceptualizado como un tributo desde el punto de vista constitucional —delimitando una parte del ámbito de aplicación del artículo 31, fracción IV—, se debe acudir a las aludidas figuras jurídicas, causantes en medida no menor, de la existencia de muchas y muy diversas alternativas para escabullirse —válidamente, desde el punto de vista legal— de dicho mandato, con la pretensión de demostrar, en cada caso, que ninguna de ellas debe quedar exceptuada del escrutinio que corresponde a dicho numeral superior. A lo anterior me abocaré en el presente capítulo.

Previamente a lo anterior, estimo pertinente realizar un par de aclaraciones:

En primer lugar —como ya de alguna manera apunté en la parte final del primer capítulo—, debo precisar que el presente trabajo no tiene por propósito ni sostener, por un lado, ni cuestionar, por el otro, la legitimidad de la existencia de dichas figuras jurídicas. Cada una de ellas podrá tener razones válidas para haber surgido a la vida jurídica, y podrá haber obedecido a, o provocado, sólidas

construcciones teóricas; no cuestiono aquéllas ni pretendo atacar éstas. Simplemente, pretendo sostener que en ningún caso se justifica la elusión de la aplicación del artículo 31, fracción IV, constitucional, y del principio de generalidad tributaria, en particular.

En segundo lugar, no paso por alto la doctrina —académica y jurisprudencial— que correctamente afirma la amplia libertad de configuración con la que cuenta el legislador para delimitar el contenido de las obligaciones fiscales[43]. No solo no pretendo contradecirla, sino que me cuento entre quienes sostienen que sus postulados son ciertos y deben prevalecer. Más bien, afirmo que dicha libertad de configuración debe entenderse en el marco de los parámetros que la propia Constitución establece, como lo son el deber constitucional de contribuir a los gastos públicos, la trascendencia de dar efectiva vigencia al principio de generalidad, así como a los derechos fundamentales, entre otros, los de la materia tributaria.

Inclusive, consciente estoy de la doctrina que sostiene que la intensidad del escrutinio constitucional debe ser poco estricta en materias como la económica o

[43] En relación con el desarrollo jurisprudencial de dicha doctrina, baste la referencia a la tesis de jurisprudencia 1a./J. 159/2007, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXVI, diciembre de 2007, p. 111, de rubro "SISTEMA TRIBUTARIO. SU DISEÑO SE ENCUENTRA DENTRO DEL ÁMBITO DE LIBRE CONFIGURACIÓN LEGISLATIVA, RESPETANDO LAS EXIGENCIAS CONSTITUCIONALES", y en cuyo texto se puede leer lo siguiente: "El texto constitucional establece que el objetivo del sistema tributario es cubrir los gastos públicos de la Federación, del Distrito Federal y de los Estados y Municipios, dentro de un marco legal que sea proporcional y equitativo, por ello se afirma que dicho sistema se integra por diversas normas, a través de las cuales se cumple con el mencionado objetivo asignado constitucionalmente. Ahora bien, la creación del citado sistema, por disposición de la Constitución Federal, está a cargo del Poder Legislativo de la Unión, al que debe reconocérsele un aspecto legítimo para definir el modelo y las políticas tributarias que en cada momento histórico cumplan con sus propósitos de la mejor manera, sin pasar por alto que existen ciertos límites que no pueden rebasarse sin violentar los principios constitucionales, la vigencia del principio democrático y la reserva de ley en materia impositiva. En tal virtud, debe señalarse que el diseño del sistema tributario, a nivel de leyes, pertenece al ámbito de facultades legislativas y que, como tal, lleva aparejado un margen de configuración política -amplio, mas no ilimitado-, reconocido a los representantes de los ciudadanos para establecer el régimen legal del tributo, por lo que el hecho de que en un determinado momento los supuestos a los que recurra el legislador para fundamentar las hipótesis normativas no sean aquellos vinculados con anterioridad a las hipótesis contempladas legalmente, no resulta inconstitucional, siempre y cuando con ello no se vulneren otros principios constitucionales".

la fiscal, dadas las líneas generales que traza el texto fundamental[44]. Sin embargo, el análisis que me propongo tampoco contradice dicha construcción teórica, pues una cosa es que se respete el ámbito amplio de libre configuración, otorgando la debida deferencia al creador de la norma, y otra muy distinta que se libere absolutamente de la carga correspondiente frente al análisis constitucional, firmando un cheque en blanco para cualquier construcción que del legislador emane.

Habiendo descrito el plan que me propongo, y las precisiones que ameritan el enfoque desde el que me acerco a esta labor, procederé a la parte sustancial del presente capítulo.

---

[44] Y no solamente estoy consciente de su existencia, sino que tuve ocasión de participar en 4 de los 5 precedentes que dieron pie a la tesis de jurisprudencia 1a./J. 84/2006, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIV, noviembre de 2006, p. 29, cuyos rubro y texto se transcriben a continuación: "ANÁLISIS CONSTITUCIONAL. SU INTENSIDAD A LA LUZ DE LOS PRINCIPIOS DEMOCRÁTICO Y DE DIVISIÓN DE PODERES. Acorde con las consideraciones sustentadas por la Primera Sala de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis 1a. CXXXIII/2004, de rubro: 'IGUALDAD. CASOS EN LOS QUE EL JUEZ CONSTITUCIONAL DEBE HACER UN ESCRUTINIO ESTRICTO DE LAS CLASIFICACIONES LEGISLATIVAS (INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 1o. DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS).', siempre que la acción clasificadora del legislador incida en los derechos fundamentales garantizados por la Constitución, será necesario aplicar con especial intensidad las exigencias derivadas del principio de igualdad y no discriminación. De igual manera, en aquellos asuntos en que el texto constitucional limita la discrecionalidad del Congreso o del Ejecutivo, la intervención y control del tribunal constitucional debe ser mayor, a fin de respetar el diseño establecido por ella. Para este Alto Tribunal es claro que la fuerza normativa del principio democrático y del principio de separación de poderes tiene como consecuencia obvia que los otros órganos del Estado -y entre ellos, el juzgador constitucional- deben respetar la libertad de configuración con que cuentan el Congreso y el Ejecutivo, en el marco de sus atribuciones. Conforme a lo anterior, la severidad del control judicial se encuentra inversamente relacionada con el grado de libertad de configuración por parte de los autores de la norma. De esta manera, resulta evidente que la Constitución Federal exige una modulación del juicio de igualdad, sin que eso implique ninguna renuncia de la Corte al estricto ejercicio de sus competencias de control. Por el contrario, en el caso de normatividad con efectos económicos o tributarios, por regla general, la intensidad del análisis constitucional debe ser poco estricta, con el fin de no vulnerar la libertad política del legislador, en campos como el económico, en donde la propia Constitución establece una amplia capacidad de intervención y regulación diferenciada del Estado, considerando que, cuando el texto constitucional establece un margen de discrecionalidad en ciertas materias, eso significa que las posibilidades de injerencia del Juez constitucional son menores y, por ende, la intensidad de su control se ve limitada. En tales esferas, un control muy estricto llevaría al Juez constitucional a sustituir la competencia legislativa del Congreso -o la extraordinaria que puede corresponder al Ejecutivo-, pues no es función del Poder Judicial Federal, sino de los órganos políticos, entrar a analizar si esas clasificaciones económicas son las mejores o si éstas resultan necesarias".

I. A MANERA DE INTRODUCCIÓN: EL HECHO IMPONIBLE, COMO MATERIA PARA LA LABOR LEGISLATIVA QUE CONFIGURA LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Previamente al desarrollo de las figuras jurídicas que tienen como efecto la liberación o minoración de la deuda tributaria y que —a mi juicio— han contribuido a marcar el camino a partir del cual han surgido diversos precedentes que han avalado las decisiones ejecutivas y legislativas que han tenido, si no como propósito, al menos sí como efecto una menor eficacia, tanto de la efectiva protección de los derechos fundamentales consagrados por el artículo 31, fracción IV, constitucional, como del principio de generalidad tributaria, resulta necesario, casi por comparación, desarrollar unas líneas breves sobre la manera en la que la doctrina entiende el surgimiento de la obligación fiscal, es decir, sobre lo que se denomina el hecho imponible.

A partir del correcto entendimiento del hecho imponible, debería quedar en claro la manera en la que el legislador puede configurar la obligación tributaria, encaminada ordinariamente a la obtención de recursos por parte de los gobernados, para el sostenimiento de los gastos públicos y la consecución de los fines que un Estado se propone a partir del trazo constitucional. Desarrolladas que queden dichas nociones, podré posteriormente contrastar la referida obligación, con las figuras jurídicas que tienen como efecto el no nacimiento, no exigibilidad, la extinción o la disminución de la deuda tributaria, todo ello, con el propósito de concluir sobre la viabilidad —sea que así se proponga, o no— de que éstas puedan escapar a la eficaz proyección de los postulados del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Al hablar del hecho imponible, resulta imprescindible acudir a la obra de Dino Jarach, doctrinario ítalo argentino, autor de varias obras sobre finanzas públicas y derecho tributario, entre las que destaca —y a la cual me referiré principalmente— “El hecho imponible”.

En dicha obra, Jarach desarrolla la teoría general del derecho tributario sustantivo analizando su posición respecto al derecho administrativo, al financiero

y en el cuadro general de las ramas del derecho, y demostrando su autonomía estructural; analizando la naturaleza de la relación jurídica impositiva y de la actividad administrativa de determinación, llegando a construir la dogmática del hecho imponible, es decir del presupuesto de la obligación impositiva.

Para tal propósito, en su obra, Jarach centra el hecho imponible comparándolo incluso a lo que representa el delito para el derecho penal, al afirmar que *"[e]ste ensayo constituye la tentativa de una teoría general del derecho tributario sustantivo, como una teoría general del delito en el núcleo fundamental de la teoría del derecho penal"*[45].

Asimismo, al elaborar sobre los elementos de la relación tributaria sustancial, sostiene que el hecho imponible constituye el centro de derecho tributario sustantivo, enumerando los que considera son los elementos de la relación tributaria: sujeto activo, sujeto pasivo, objeto y el hecho jurídico tributario, es decir, el presupuesto de hecho al cual la ley vincula el nacimiento de la relación tributaria.

En su obra, Jarach sostiene que el hecho imponible es el centro del derecho tributario sustantivo, como lo es el delito para el derecho penal, o el hecho jurídico, en general, y el negocio jurídico o el acto ilícito, en particular, son el centro del derecho civil. Al hecho imponible se vincula toda la problemática jurídica de las relaciones entre el derecho civil y el derecho tributario, todas las cuestiones referentes a las maniobras de evasión fiscal, a las exenciones tributarias, a los sujetos activos y pasivos de los impuestos[46].

Doctrinalmente, se insiste en presentar el hecho imponible como el componente de una norma integrante de la ley que establece el impuesto, denominado "hipótesis normativa", que se distingue por ser aquella que describe la conducta cuya realización genera la obligación personal, a cargo del sujeto pasivo, de pagar un impuesto. De esta forma, hay un consenso en la doctrina al señalar que, dado que el hecho imponible es el presupuesto fijado por la ley para

[45] Jarach, Dino, *El hecho imponible*, 3a. ed., Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1982, pp. 72.
[46] *Ibidem*, p. 6.

configurar el tributo, su naturaleza no puede ser más que jurídica, pues es producto de la propia norma y creación de ella[47].

Como señala Medrano Cornejo, en la relación jurídico tributaria se conjugan elementos como el sujeto activo, que es el ente público que por mandato de la ley resulta acreedor del tributo; el sujeto pasivo, que tiene la condición de deudor del tributo; el objeto, que es la prestación con la que debe satisfacerse la obligación tributaria; y el hecho imponible, es decir, el presupuesto de hecho previsto en la ley para dar nacimiento a la obligación de tributar[48].

Al desarrollar el concepto del hecho imponible, la doctrina distingue entre sus elementos, al material u objetivo, que está integrado por las conductas que ponen de relieve la circunstancia, situación, acto o conjunto de actos contemplados en la Ley, tales como la obtención de una renta, la tenencia de un patrimonio, la enajenación de un bien, la transmisión de propiedad *mortis causa*, etcétera; y al elemento subjetivo, que es el que permite identificar a la persona que debe cumplir la obligación, es decir, el sujeto pasivo, así como al ente que tiene derecho a que la prestación se realice a su favor o sujeto activo.

Dentro del elemento material u objetivo del hecho imponible, la doctrina también suele distinguir distintos aspectos, como son el espacial, por cuya virtud la norma tributaria debe precisar el ámbito en el que deben acontecer los hechos descritos en la hipótesis —el lugar de producción del hecho imponible—; el aspecto temporal, a través del cual se delimitan tanto el momento en el que surge la obligación tributaria, como aquél en el que debe cubrirse la prestación dineraria al sujeto activo; y el aspecto cuantitativo, relativo a la determinación de la base imponible, mediante la definición de la base del tributo, y el tipo que se aplicará a éste —tasa, tarifa o cuota—, para la definición líquida de la deuda tributaria, es decir, este elemento expresa la medida en la que el hecho imponible se realiza.

---

[47] Koller Lucio, Carl E., *La obtención de una renta real y disponible*, México, Themis, 2006, p. 4.
[48] Medrano Cornejo, Humberto, "Hecho imponible y objeto del tributo", en García Novoa, César y Hoyos Jiménez, Catalina (coords.), *El tributo y su aplicación; perspectivas para el siglo XXI,* Buenos Aires, Marcial Pons, 2008, t. I, p. 97.

En relación con lo anterior, Jarach menciona que la base imponible representa uno de los elementos constitutivos del hecho imponible y responde a la necesidad de cuantificar dicho presupuesto, a fin de aplicar sobre dicha cantidad el porcentaje cuya utilización dará como resultado el importe del impuesto. La adecuación del monto del impuesto a la magnitud de los hechos económicos implica necesariamente una medición de los hechos imponibles, de la transformación de los hechos en cantidades. En los impuestos, en general, estas unidades de medida se aplican directamente sobre el objeto material, sobre el aspecto objetivo de los hechos imponibles, por lo que es característica del impuesto la casi identidad entre hechos y base imponible[49].

Ahora bien, aun no siendo necesaria la referencia a tratadistas tan destacados como Jarach para enunciar una verdad que pacíficamente aceptan tanto la doctrina como la jurisprudencia, conviene acudir al insigne autor, para señalar que "la obligación tributaria en general, desde el punto de vista jurídico, es una relación jurídica *ex lege,* en virtud de la cual una persona (sujeto pasivo principal, el contribuyente o responsable) está obligada hacia el Estado u otra entidad pública, al pago de una suma de dinero, en cuanto se verifique el presupuesto de hecho determinado por la Ley"[50].

Esta es la enorme trascendencia de la labor del legislador, por corresponder a él la definición —y recolección en un texto legal— del supuesto que, en caso de acontecer en el mundo real, genera el deber de contribuir, siendo el destino "normal" de tal función, la generación de una deuda tributaria que debe ser cubierta por el gobernado, a fin de aportar para el levantamiento de las cargas comunes en una sociedad determinada. También queda de manifiesto la responsabilidad tan grande que descansa en los hombros de los creadores de la norma fiscal, al tener la carga de delimitar, con toda precisión, todos los elementos a los que he hecho referencia al hablar del hecho imponible —subjetivo y objetivo, contemplando sus aspectos temporales, espaciales y cuantitativos—.

---

[49] Jarach, Dino, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario,* 3a. ed., Buenos Aires, Abeledo Perrot, 2003, p.381.
[50] Jarach, Dino, *El hecho …*, *cit.*, p. 73.

Este mismo aspecto es subrayado por el propio Jarach —y por toda la doctrina e, inclusive, por la jurisprudencia de distintas tradiciones jurídicas—, al destacar, entre los principios fundamentales necesarios para que pueda materializarse la obligación tributaria, el de *Nullum tributum sine lege* —no hay tributo si no está en la ley—, esto es, que no surgirá una pretensión del Estado, ni una obligación para el particular, si en una ley no se prevé la conducta que le da nacimiento, así como los sujetos a los cuales corresponde la obligación y la medida de ésta[51].

En consecuencia, el concepto de hecho imponible indica que, por voluntad de la ley, la obligación del contribuyente y la prestación correlativa del Fisco, se hacen depender del verificarse un hecho jurídico: el denominado presupuesto legal del tributo, hecho imponible o hipótesis de incidencia —término este último acuñado por Ataliba—.

En relación con el hecho imponible, la doctrina encabezada por Jarach ha dado pie al reconocimiento de diversos elementos. Así, Héctor B. Villegas analiza el hecho imponible haciendo una didáctica descripción de ellos, sosteniendo que existe un aspecto material del hecho imponible, que consiste en la descripción objetiva del hecho concreto que el destinatario legal tributario realiza o la situación en que el destinatario legal tributario se halla. Por otra parte, en cuanto al aspecto personal, sostiene que está dado por aquél que realiza el hecho o se encuadra en la situación que fue objeto del elemento material del hecho imponible, es decir, de la descripción objetiva contenida en la hipótesis legal condicionante tributaria.

En cuanto al aspecto espacial, es el elemento de la hipótesis legal condicionante tributaria que indica el lugar en el cual el destinatario legal del tributo realiza el hecho o se encuadra en la situación que fueron descritos, o el lugar en el cual la ley tiene por realizado el hecho o producida la situación que fue objeto de la descripción objetiva llevada a cabo mediante el “aspecto material” del hecho imponible; y, por último el aspecto temporal es el indicador del exacto momento en que se configura, en el que el legislador estima debe tenerse por

[51] *Ibidem*, p. 27.

configurada la descripción del comportamiento objetivo contenida en el aspecto material del hecho imponible[52].

La relevancia del hecho imponible también ha sido pronunciamiento de otros autores, entre los que puede destacarse a Mario y Héctor Fernández Provoste, quienes señalan lo siguiente:

> "Las obligaciones que tienen por fuente la ley tributaria no nacen y existen real y específicamente para individuos determinados, sino en el momento en que ocurre el hecho o acontecimiento previsto, pues la ley se limita a señalar un estatuto jurídico general para una determinada clase de presupuestos previstos, cuyo acaecimiento colocará a las personas que en un momento dado se encuentren comprendidas dentro de la norma, en la necesidad de ajustarse a ella y cumplir con las obligaciones previstas. En otras palabras, la ley tributaria por sí misma, no impondrá a nadie en particular una obligación determinada, sino que establecerá reglas generales destinadas a regular cierta clase de hechos, de acontecimientos y circunstancias y dispondrá que cuando ellas concurran en un individuo particular, este estará en la necesidad de cumplir con ciertas obligaciones en la misma ley prefijadas"[53].

En el estudio que los autores anteriormente citados realizan, sitúan al hecho imponible en el plano de los hechos jurídicos tributarios, al señalar que "[…] antes de que ese hecho ocurra, aun cuando puedan existir deberes u obligaciones de política tributaria o de otra índole, no habrá obligación tributaria de enterar a un ente público […]"[54] la suma correspondiente.

---

[52] Villegas, Héctor Belisario, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, 8a. ed., Buenos Aires, Editorial Astrea, 2002, pp. 240-244.
[53] Fernández Provoste, Mario y Fernández Provoste, Héctor, *Principios de derecho tributario*, Santiago, Jurídica de Chile, 1952, pp. 257-258.
[54] *Ibidem,* p. 94.

Posteriormente al primer desarrollo del concepto del hecho imponible, Jarach sostuvo que la característica fundamental del hecho imponible consiste en su naturaleza de hecho jurídico, al que la ley vincula el nacimiento de la obligación, y señaló que "[…] en el derecho tributario […], la relación tributaria nunca puede ser atribuida a la voluntad de las partes. Desde el punto de vista de la causalidad jurídica, es absurdo afirmar que la relación tributaria es una simple consecuencia legal de la manifestación de voluntad privada. Los efectos tributarios de la relación jurídica privada tienen su fuente en la voluntad de la ley […]"[55].

En nuestro país, la legislación ha sido renuente a acudir a los términos propios de la doctrina del hecho imponible, por lo que numerales como el artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación aún se refieren al sujeto, objeto, base y tasa de las contribuciones. En cambio, la jurisprudencia de nuestros tribunales sí ha acudido a términos como los que venimos comentando, tal y como acontece en el que a continuación se cita:

> "DOBLE TRIBUTACIÓN. NO SE ACTUALIZA TRATÁNDOSE DE LOS IMPUESTOS SOBRE NÓMINAS Y SOBRE LA RENTA RESPECTO DE PERSONAS FÍSICAS ASALARIADAS, EN TANTO TIENEN DIVERSOS HECHOS IMPONIBLES. El hecho imponible es la hipótesis jurídica o de facto que el legislador elige como generadora del tributo, es decir, el conjunto de presupuestos abstractos contenidos en una ley, de cuya concreta existencia derivan determinadas consecuencias jurídicas, principalmente, la obligación tributaria. En otras palabras, el hecho imponible se constituye por el conjunto de situaciones jurídicas o de hecho previstas por el legislador en la ley para que se causen las contribuciones. Por tales razones, el titular de la potestad tributaria normativa puede tipificar en la ley, como hecho imponible, cualquier manifestación de riqueza, es decir, todo acto, situación, calidad o hecho lícitos, siempre y cuando respete, entre otras exigencias, la capacidad contributiva de los sujetos

[55] Jarach, Dino, *El hecho …*, *cit.*, pp. 77 y 78.

pasivos, que implica la necesidad de que aquéllos han de revestir, explícita o implícitamente, naturaleza económica. Sobre tales premisas, es fácil advertir que el hecho imponible de una contribución es el contenido en la norma jurídica de forma hipotética y de cuya realización surge el nacimiento de la obligación tributaria, de ahí que se actualiza el hecho generador del tributo cuando la realidad coincide con la hipótesis normativa y con esto se provoca el surgimiento de la obligación fiscal. De acuerdo con tales precisiones, es fácil advertir que los hechos imponibles de los impuestos sobre nóminas y sobre la renta son distintos, ya que el primero radica en la producción de un pago por remuneración con motivo de un trabajo personal subordinado, es decir, la situación que motiva el nacimiento de la obligación tributaria es la actividad de erogar pagos por dicho concepto. En cambio, en el impuesto sobre la renta de que se trata, el hecho imponible radica en la obtención de un ingreso por una persona física con motivo de la prestación de un servicio personal subordinado, esto es, la hipótesis de la que nace la obligación contributiva es la recepción de un pago como remuneración. En conclusión, en el impuesto sobre nóminas el gravamen público recae sobre la actividad de erogar pagos por remuneración con motivo de un trabajo personal subordinado y no sobre los ingresos de los trabajadores. Por tanto, tratándose de ambas contribuciones, no se actualiza la doble tributación"[56].

Como puede apreciarse, en el criterio transcrito, el Décimo Quinto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, acude a enunciaciones clásicas sobre el concepto del hecho imponible, al conceptualizarlo como la hipótesis jurídica o de facto que el legislador elige como generadora del tributo o, en otros términos, como el conjunto de presupuestos abstractos contenidos en una ley, de cuya concreta existencia derivan determinadas consecuencias jurídicas, principalmente, la obligación tributaria.

[56] Tesis I.15o.A.114 A, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIX, enero de 2009, p. 2688.

Por su parte, el Diccionario Jurídico Mexicano de la Suprema Corte de Justicia de la Nación conceptualiza al hecho imponible como la expresión que denota la conducta o situación prevista en la ley, que genera el crédito fiscal. Esto es, se trata de una conducta o situación que se ubica en el supuesto previsto por una ley de contenido impositivo, por lo que genera las consecuencias establecidas por la norma[57].

Recapitulando, las referencias —breves y sencillas— a un concepto tan complejo como lo es el hecho imponible se realizan únicamente como un punto de partida, para precisar que la obligación de contribuir al sostenimiento del gasto público del Estado, se materializa en mandatos legales a través de los cuales se establece la obligación coactiva de efectuar transmisión de valores dinerarios a favor de los propios sujetos activos que señalan las normas tributarias, correspondiendo al legislador determinar los supuestos y condiciones por cuya virtud surge dicha obligación, específicamente, definir con claridad elementos como el sujeto pasivo, el objeto material, la causa del gravamen, la forma de realizar la transmisión de valores que éste supone, y la determinación de las particularidades que concurren en dicha transmisión.

Es éste el destino ordinario de la obligación fiscal, pues —como señala Sainz de Bujanda— "[…] la norma no sólo crea obligaciones de pago para el contribuyente, sino también deberes recaudatorios para el Fisco […]", bastando que determinadas situaciones sean contempladas como imponibles por el legislador, "[…] para que el contribuyente deba pagar el tributo cuando se produzcan en realidad y para que la Administración se encuentre legalmente constreñida a ejercitar su pretensión de cobro en el tiempo y en la forma normativamente previstos. La susceptibilidad de imposición entraña pues, una idea de limitación de las atribuciones de la Administración en la órbita fiscal: supone que sólo pueden liquidarse y cobrarse las cuotas tributarias que

[57] Gil Valdivia, Gerardo, *Diccionario Jurídico Mexicano,* México*,* Suprema Corte de Justicia de la Nación, 1994, *https://mexico.leyderecho.org/hecho-imponible/*

legalmente sean exigibles por haberse producido los hechos a los que la ley atribuye el carácter de imponibles […]"[58].

Por eso es que —ante la existencia del deber del sujeto pasivo de cubrir la prestación en la que se traduce el tributo, y el deber de la administración fiscal de exigir el pago de la misma—, llama la atención que existan tantas y tan variadas formas de evitar el nacimiento o provocar la extinción de la deuda tributaria, y que se ocupe de tal manera el ordenamiento jurídico de atribuir competencias y establecer mecanismos liberatorios de la obligación, máxime frente al principio de justicia colectiva que se desprende de la generalidad tributaria, al buscar que la carga fiscal se distribuya de la mejor manera posible entre todos los signos de capacidad idóneos para tal propósito.

En este contexto, en las siguientes líneas me abocaré al análisis de las figuras jurídicas que —adicionalmente al pago liso y llano, destino ordinario de la obligación fiscal— tienen como efecto el no surgimiento, la extinción o minoración de la deuda tributaria, a fin de precisar en qué consisten, así como los motivos por los cuales las mismas deben conceptualizarse como auténticas excepciones, que bajo ningún concepto deberían escapar a la necesidad de justificar debidamente su ejercicio, ni a la conveniencia de ser analizadas por el juez constitucional.

A lo largo del presente capítulo, acudiré tanto a las figuras jurídicas de las que puede valerse el legislador para exceptuar algunos supuestos, ya sea del nacimiento o exigibilidad de la obligación fiscal, o bien, para extinguir la deuda tributaria ya determinada; como a aquellas a disposición del Ejecutivo, principalmente para el último efecto señalado, es decir, el de liberar de la obligación de pago, o aminorar la entidad de la deuda tributaria.

Así, pretendo desarrollar dichos temas, atendiendo a cualquier actuación del Estado que tenga como efecto la exclusión, liberación o minoración de la deuda tributaria, sea que ello implique el establecimiento de la atribución en un ordenamiento con jerarquía de ley, o bien, el ejercicio concreto de la misma por

[58] Sainz de Bujanda, Fernando, *Notas de derecho financiero*, Madrid, publicación de la Facultad de Derecho de Madrid, 1976, pp. 368-369.

parte del órgano titular de dicha atribución; todo ello, con el propósito de realizar juicios en torno a la manera en la que debe cobrar vigencia el artículo 31, fracción IV, constitucional y, en particular, el principio de generalidad tributaria.

Y una última aclaración: aunque un trabajo como el presente desde luego tiene pretensiones de hacer consideraciones generales, sobre cuestiones propias de la Ciencia del Derecho, las reflexiones que realizaré las efectúo partiendo de las figuras jurídicas que proporciona el derecho federal, limitando a éste mi análisis, en exclusión de la particular manera en la que las legislaturas locales hubieren podido abordar el tema.

II. LAS ATRIBUCIONES LEGISLATIVAS Y ADMINISTRATIVAS QUE TRASCIENDEN SOBRE LA OBLIGACIÓN CONSTITUCIONAL DE CONTRIBUIR

Bajo el esquema descrito, a continuación analizaré las distintas figuras jurídicas que tienen como efecto la determinación de una obligación fiscal —digamos— "ajustada", entendida como una que, por los motivos que sean, no se proyecta en el sentido más amplio posible sobre el signo de capacidad elegido por el creador de la norma; o bien, que tienen como consecuencia la extinción o minoración de la deuda tributaria que se desprende del cuerpo legal que determina la obligación fiscal.

Como puede apreciarse —sobresimplificando el tema—, las figuras jurídicas que a continuación se desarrollan tienen en común que no se realice el desembolso de las cantidades que hubieren podido destinarse a cumplir con el deber constitucional de contribuir con el sostenimiento de los gastos públicos, ya sea por decisión del Poder Legislativo o del Ejecutivo. Puede ser mediante la modificación de alguno de los elementos configuradores del hecho imponible, a través de supuestos de no sujeción o exenciones; o a través de los que suelen denominarse "beneficios fiscales", que se traducen en la extinción o minoración de la deuda tributaria, inclusive mediante la aplicación de subsidios o subvenciones.

Al respecto, Corti —citado por Lalanne— habla de dos factores que pueden incidir en la generalidad tributaria, a saber: "1) la modificación parcial de alguno de

los elementos configuradores del hecho imponible (material, espacial, temporal y personal); y 2) la modificación parcial de la obligación tributaria (suspensión, minoración, desplazamiento temporal, reducción indirecta vía reintegro). Se trata así de suplementos que actúan simultáneamente al nivel del presupuesto de hecho normativo y de la obligación subsiguiente. Es decir: suplementos que afectan al hecho imponible y a la obligación tributaria"[59].

Con las precisiones anteriores en mente, procedo al análisis previamente anunciado.

1. *La no sujeción a gravamen*

En el ámbito de la fiscalidad, la sujeción a un impuesto es el resultado de la realización de un presupuesto fáctico —el hecho imponible definido por la ley— que tiene como consecuencia el nacimiento de la obligación tributaria principal; por lo tanto, la no sujeción es la situación contraria, la ausencia de realización del hecho imponible.

Normalmente, el hecho imponible de un impuesto se define de forma positiva, esto es, especificando los hechos, actos o actividades que conllevan a la causación de un tributo. En ocasiones, se complementa esa definición con la mención de supuestos de no sujeción, que son aquellos cuya realización o producción no lleva aparejado el nacimiento de la obligación tributaria, precisamente porque, aunque puedan ser similares o estar próximos a los que integran el hecho imponible, realmente son diferentes, caen fuera de su ámbito.

Si el hecho imponible estuviera bien delimitado legalmente, no haría falta incluir ninguna relación de supuestos de no sujeción; en ese sentido se puede decir que podrían ser prescindibles, esto es, que la norma que los establece puede o no existir, sin que por ello se vea afectado el hecho imponible o varíe de sentido. No obstante, su inserción obedece a una mayor precisión y claridad, tratando de eliminar situaciones limítrofes al hecho imponible o que podrían plantear alguna duda de interpretación.

[59] Lalanne, Guillermo A., *op. cit.*, p. 610.

Como ejemplo de lo anterior, podemos acudir al artículo 14 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en el que se define qué debe entenderse por prestación de servicios para efectos de dicho gravamen, siendo el caso que el segundo párrafo de dicho numeral dispone que "no se considera prestación de servicios independientes la que se realiza de manera subordinada mediante el pago de una remuneración, ni los servicios por los que se perciban ingresos que la Ley del Impuesto sobre la Renta asimile a dicha remuneración".

De esta manera, la legislación aplicable clarifica el contenido del hecho imponible, especificando que ciertas actividades —aquellas por las que se obtiene un salario como remuneración, así como las asimilables a ésta— que, bajo cierta óptica, podrían entenderse incluidas en lo que en el lenguaje llano refiere la locución "prestación de servicios", no deben considerarse comprendidas dentro de los actos o actividades gravadas por el impuesto al valor agregado.

En los supuestos de no sujeción no hay realización del hecho imponible, por lo que no se desencadena su efecto principal: el surgimiento de la obligación tributaria de pago. Anticipándome a la exposición que más adelante realizaré sobre la exención, debe precisarse que ambas figuras tienen en común el no nacimiento de la obligación tributaria; sin embargo, la exención, por contraste, es una modalidad de realización del hecho imponible, de tal manera que, mientras en la exención existe el privilegio de estar exceptuado de no pagar impuestos, en la no sujeción la obligación fiscal no nace porque no existió una adecuación a la hipótesis normativa, es decir, no se realizó el hecho generador[60].

Al respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación distingue entre causante del tributo, no causante del tributo y sujetos exentos del tributo en los siguientes términos:

"IMPUESTOS, CAUSANTES DE, Y CAUSANTES EXENTOS, CONCEPTO. Causante es la persona física o moral que, de acuerdo con las leyes

[60] Sol Juárez, Humberto, *Derecho fiscal*, Tlalnepantla, Red Tercer Milenio, 2012, p. 175. *https://bibliotecavirtualceug.files.wordpress.com/2017/06/derecho_fiscal.pdf*

tributarias se ve obligada al pago de la prestación determinada a favor del Fisco; esa obligación deriva de que se encuentra dentro de la hipótesis o situación señalada en la ley, esto es, cuando se realiza el hecho generador del crédito. No causante, lógicamente, es la persona física o moral cuya situación no coincide con la que la ley señala como fuente de un crédito o prestación fiscal. Sujeto exento es la persona física o moral cuya situación legal normalmente tiene la calidad de causante, pero que no está obligado a enterar el crédito tributario, por encontrarse en condiciones de privilegio o franquicia"[61].

De acuerdo con lo anterior, la norma de exención no puede desaparecer sin que deje de existir la modalidad exenta del hecho imponible —al contrario de lo que sucede con la norma de no sujeción— pues, de lo contrario, se produciría la realización del mencionado hecho imponible en su modalidad "normal" o gravada. Así, es la propia norma que establece la exención la que produce el efecto desgravatorio buscado por el legislador.

Lo anterior se puede corroborar con el siguiente criterio, más reciente, acuñado por el Alto Tribunal:

"EXENCIÓN Y NO SUJECIÓN TRIBUTARIAS. SUS DIFERENCIAS. La exención que se ha entendido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación como una excepción a la regla general de causación del tributo, requiere de dos normas, la que establece el hecho imponible, es decir, el impuesto, y la que dispone, por alguna razón, que no obstante que se actualice este hecho no debe pagarse el tributo, esto es, la que exenta del mismo; por lo general se manifiesta de forma positiva y libera de la obligación material de pago, pero en algunos casos subsisten otro tipo de deberes formales, por ejemplo, los informativos. En cambio, la no sujeción,

[61] Tesis 2a./J. 27/93, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Octava Época, diciembre de 1993, p. 25.

no causación o no objeto se ha concebido como un aspecto o materia que no está inmersa en el hecho imponible, sino que se sitúa fuera de éste, por lo que no debe pagarse la contribución; por regla general, no requiere de una norma que la establezca, aunque existe la posibilidad de que ello sea así por razones de la materia gravable, esto es, la no sujeción se expresa, a menudo, de manera negativa; finalmente, no implica el cumplimiento de obligación material o formal alguna"[62].

Como correctamente establece el criterio recién transcrito, otra diferencia entre ambos supuestos es que la exención no exime del cumplimiento de obligaciones diferentes de la principal de pago de la deuda tributaria, subsistiendo, por lo tanto, el deber de cumplir con las obligaciones de carácter accesorio o formal —por ejemplo, la presentación de declaraciones, a no ser que expresamente se exonere de aquéllas—.

En conclusión, en los supuestos de no sujeción, no hay realización del hecho imponible, por lo que no se desencadena su efecto principal, a saber: el surgimiento de la obligación tributaria de pago. Por lo tanto es importante identificar con claridad el objeto de las contribuciones, como una realidad económica sujeta a imposición, lo que implicará también dejar identificados aquellos hechos o situaciones calificados como actos o actividades no objeto del tributo —lo que puede no requerir una disposición expresa, como en cambio sí es indispensable para el caso de las exenciones—. Así, los ingresos, actos o actividades no objeto son tanto aquéllos que la ley de la materia reconozca como tales, como aquéllos que no queden comprendidos dentro del hecho imponible, por exclusión.

O, como señala, Simón Acosta, en una referencia efectuada por Lalanne: "[…] nos encontraremos ante supuestos de no sujeción cuando la razón de ser o el principio jurídico en que se inspira el hecho excluido es el mismo que el

[62] Tesis de jurisprudencia 2a./J. 104/2018 (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. I, octubre de 2018, p. 848.

fundamento del hecho imponible. Serán exenciones las que se apoyen en finalidades ajenas a las que justifican el hecho imponible"[63].

Como puede apreciarse, la definición en "afirmativo" del hecho imponible, en ocasiones implica simplemente *a contrario sensu* la determinación de los supuestos de no causación, no sujeción o no objeto del gravamen, pero en ocasiones puede ameritar precisiones específicas mediante disposiciones legales, que igualmente clarifiquen el alcance de la decisión del legislador al momento de decidir el acto o hecho sobre el que se busca hacer pesar el gravamen.

En esa medida, sea que se haga de manera expresa o tácita —pero en mayor medida en este último supuesto—, la decisión del creador de la norma fiscal amerita ser justificada, sobre todo para crear un contexto de justificación, que permita conocer los motivos por los cuales se acota en cierto sentido la situación, actividad o conducta gravadas, y evitar cualquier suspicacia en torno a la forma en la que podría, por la vía de una aparentemente simple precisión, exceptuarse del pago del tributo a determinado supuesto.

Por citar un ejemplo —ajeno a la materia fiscal federal—, durante algún tiempo, el Código Financiero del Distrito Federal contemplaba una particular precisión en relación con el impuesto predial exigible en el (entonces) Distrito Federal. En efecto, mediante la adición de un segundo párrafo al artículo 148 de dicho ordenamiento, según reforma publicada el 31 de diciembre del año 2000, el referido numeral disponía lo siguiente:

> "Artículo 148. Están obligadas al pago del impuesto predial establecido en este Capítulo, las personas físicas y las morales que sean propietarias o poseedoras del suelo o del suelo y las construcciones adheridas a él, independientemente de los derechos que sobre las construcciones tenga un tercero.
>
> No se ubican en la hipótesis de causación precisada en el párrafo anterior quienes son poseedores de mala fe.

[63] Lalanne, Guillermo A., *op. cit.*, p. 608.

[…]”.

Como puede apreciarse, a través del segundo párrafo del artículo 148 del abrogado Código Financiero del Distrito Federal, se precisaba un supuesto de no sujeción, que excluía del hecho imponible a los poseedores de mala fe. Las razones de tal acotación podrían ser más o menos evidentes, pues permitir el pago del predial a un poseedor de mala fe podría representarle una cobertura de legitimidad a una conducta ilícita, por lo que el legislador fiscal podría válidamente pretender distinguir este supuesto, a fin de evitar ser copartícipe de la misma, o de recursos provenientes de alguien que podría estar buscando privar de la propiedad a una persona, sin contar con un título jurídico idóneo para tal fin[64].

No obstante, más allá de lo justificado, o no, de las razones que podrían avalar las precisiones correspondientes, lo que busco destacar es que éstas deben explicitarse, pues se trata de un caso en el que, finalmente, el autor de la norma está delimitando los casos que deben quedar sometidos al gravamen, lo que implica una decisión sobre la eficacia del principio de generalidad tributaria, es decir, sobre la medida en la que se proyecta la obligación fiscal sobre los signos de capacidad idóneos para tal propósito.

El ejemplo al que aludí puede ser relativamente simple, pues es probable que se logre un consenso pacífico sobre la pertinencia de no cobrar el gravamen a quienes se ubican en el supuesto gravado por virtud de un acto ilícito, pero puede haber casos menos claros o, simplemente, puede valorarse con mayor celo la necesidad de dar plena vigencia al hecho de que la obligación fiscal tenga las menores exclusiones posibles, con el propósito de procurar los recursos necesarios para conseguir la realización de objetivos constitucionalmente avalados.

Acudamos a otro ejemplo propio del impuesto al valor agregado, apreciando que el segundo párrafo del artículo 8o. de la Ley respectiva dispone que no se

[64] Sobre la posibilidad de que el Estado haga pesar un gravamen sobre actos ilícitos, abundaré en capítulo posterior.

considera enajenación —acto o actividad gravada— la transmisión de propiedad que se realiza por causa de muerte, así como la donación, salvo que ésta la realicen empresas para las cuales el donativo no sea deducible para los fines del impuesto sobre la renta, por ejemplo, en el caso de donaciones onerosas o remunerativas, caso en el cual éstas si serán consideradas enajenación y, por ende, estarán gravadas por el aludido tributo.

De nuevo, podría ser sencillo pensar en las razones que justifican dichos supuestos de no sujeción; podría, inclusive, pensarse en los motivos fiscales que potencialmente evidenciarían que dichas precisiones pueden estar sobrando —por ejemplo, cuestionar si efectivamente existe un "valor agregado" qué gravar en donaciones que constituyan auténticas liberalidades—, pero lo válido, lógico o deseable de las razones que acudan a la mente no son aspectos relevantes: en primer término, por ser éstos subjetivos, y lo que es coherente o aceptable para unos, puede no serlo para otros; y, en segundo lugar, porque las instituciones del Estado deben conservar la posibilidad de realizar juicios sobre la viabilidad de decisiones que se tomaron al momento de limitar el alcance y proyección de la obligación fiscal.

Por todo lo anterior, concluyo el presente apartado señalando que, en el caso de la no sujeción a gravamen —también llamada no causación o no objeto—, el legislador debe otorgar razones que justifiquen la proyección limitada del principio de generalidad tributaria y, por ende, dichas decisiones no deben escapar al juicio que pudiera realizar el Tribunal Constitucional sobre el particular.

Conclusiones como la anterior pueden parecer una afirmación obvia, pero no dejo de destacar que apenas empiezo el desarrollo del presente apartado, y que lo que aquí podría aceptarse con relativa facilidad, ha sido motivo de cuestionamiento —y aun no de una determinación definitiva—, en otras atribuciones que se desarrollan en este capítulo.

2. *La exención*

Ya en el apartado que antecede he hecho alguna referencia al concepto de la exención. Abundando sobre lo anterior, acudo a lo sostenido por Arrioja Vizcaíno, quien señala que la exención "se define como aquella figura jurídico-tributaria por virtud de la cual se eliminan de la regla general de causación, ciertos hechos o situaciones gravables por razones de equidad, conveniencia o de política económica"[65].

Por su parte, Villegas sostiene que los "hechos o circunstancias que enervan la eficacia generadora del hecho imponible se denominan exenciones […]. Tienen la función de interrumpir el nexo normal entre la hipótesis como causa y el mandato como consecuencia"[66]. Por lo tanto, la consecuencia de la exención "[...] es impedir (total o parcialmente) que la realización del hecho imponible se traduzca en el mandato de pago normal"[67].

Como señalan dichos autores, la norma que establece los supuestos de exención —diferente de aquella que establece el hecho imponible— tiene como efecto que, no obstante que se actualice el hecho imponible, *por alguna razón* no deberá pagarse el tributo. En otras palabras, existe una adecuación a la hipótesis normativa, pero también se da una ubicación en el supuesto que otorga el privilegio de quedar exceptuado del pago.

En el mismo sentido se pronuncia Lalanne, al sostener que la exención "[…] queda integrada como una modalidad más dentro del hecho imponible, de manera que será necesaria la existencia de éste para que podamos hablar de la exención, o dicho con mayor exactitud, será necesario que el sujeto pasivo haya realizado el hecho imponible que hace nacer la obligación tributaria, para que el hecho exento despliegue todos sus efectos"[68].

En relación con el tema, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido —siguiendo en cierto sentido a Arrioja Vizcaino— que "[...] la

---

[65] Arrioja Vizcaíno, Adolfo, *Derecho Fiscal*, 19a. ed. México, Themis, 2007, p. 545.
[66] Villegas, Héctor Belisario, *op cit.*, p. 366.
[67] *Idem*.
[68] Lalanne, Guillermo A., *op. cit.*, p. 606.

exención es la figura jurídico-tributaria que elimina de la regla general de causación ciertos hechos o situaciones gravables por razones de equidad, de conveniencia o de política económica (exención objetiva) o bien que declara no obligada al pago del tributo a una categoría de personas que, conforme a las disposiciones generales, quedarían comprendidas entre los sujetos pasivos, pero que por razones circunstanciales de índole política, económica o social, se declararon exentos (exención subjetiva); debe constar necesariamente en ley, en sentido formal y material y está integrada al sistema del tributo"[69].

En relación con la diferencia entre exenciones subjetivas y objetivas —a la cual hace referencia el Tribunal Pleno—, la doctrina ha sostenido que, en las primeras, "[...] la circunstancia neutralizante es un hecho o situación que se refiere directamente a la persona del destinatario legal tributario"[70]; en cambio, se consideran objetivas "[...] cuando la circunstancia relevante está directamente relacionada con los bienes que constituyen la materia imponible, sin influencia alguna de la 'persona' del destinatario legal tributario"[71].

Como un ejemplo de exención, el artículo 9o. de la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece que no se pagará dicho gravamen por la enajenación de construcciones adheridas al suelo, destinadas para casa habitación. Como puede apreciarse, se trata de una actividad —la enajenación de bienes— que tradicionalmente materializaría el hecho imponible, por lo que, en ausencia de la norma de exención, la obligación tributaria se actualizaría normalmente. En tal virtud, justo por la norma de excepción, y justo por tratarse de inmuebles destinados a casa habitación —transacción que el legislador considera meritoria de un trato de favor, por los motivos que sean—, no surge la obligación de pago.

Como puede apreciarse, las exenciones se constituyen como excepciones a la obligación de tributar, materializadas normativamente desde el sistema que regula el hecho imponible, o —como afirma el Alto Tribunal—: "[…] la exención se

---

[69] Controversia constitucional 32/2002, Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, México, 12 de julio de 2002, ponencia del Ministro José Vicente Aguinaco Alemán.
[70] Villegas, Héctor Belisario, *Op Cit.*, p. 367.
[71] *Idem*.

integra al sistema del tributo, de modo que su aprobación, configuración y alcance debe realizarse sólo por normas con jerarquía de ley formal y material"[72].

En este mismo sentido se pronuncian González García y Pérez de Ayala, al afirmar que "[…] la norma de exención constituye un todo orgánico con la de imposición. De suerte que […] en los supuestos de exención solo puede obtenerse ese efecto positivamente, es decir, desde dentro del hecho imponible, toda vez que la propia existencia de las exenciones deriva de valoraciones de orden funcional, esto es, internas a la mecánica del hecho imponible"[73].

De la misma forma, Falcón y Tella —citado por Guillermo Lalanne— sostiene que "[…] las exenciones son supuestos en principio incluidos en el hecho imponible, según los criterios generales, pero en los que concurre la misma falta de aptitud para el pago del tributo, por lo que resulta necesaria una norma especial que los declare excluidos del hecho imponible (exención total) o que module la cuantía de la deuda tributaria en esos casos (exención parcial)"[74], modulación esta que —en mi concepto— no se refiere a una extinción de la deuda, sino a un no surgimiento de la misma.

Las exenciones, por ende, no constituyen formas de extinción de la obligación, sino que —como sostiene De la Garza—, más bien, impiden el

---

[72] Así puede apreciarse en la tesis de jurisprudencia P./J. 31/2002, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XVI, julio de 2002, p. 998, cuyo rubro y texto se transcriben a continuación: "EXENCIONES FISCALES. CORRESPONDE AL PODER LEGISLATIVO ESTABLECERLAS EN LEY, DE CONFORMIDAD CON EL SISTEMA QUE REGULA LA MATERIA IMPOSITIVA, CONTENIDO EN LOS ARTÍCULOS 31, FRACCIÓN IV, 28, PÁRRAFO PRIMERO, 49, 50, 70 Y 73, FRACCIÓN VII, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL. De los artículos 31, fracción IV, 49, 50, 70 y 73, fracción VII, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se desprende que, corresponde exclusivamente al Poder Legislativo establecer en una ley las contribuciones, así como sus elementos esenciales; este principio de reserva de ley se expresa también en el artículo 28, párrafo primero, constitucional, en cuanto señala que están prohibidas las exenciones "en los términos y condiciones que fijan las leyes". Por tanto, si la exención en materia tributaria consiste en que, conservándose los elementos de la relación jurídico-tributaria, se libera de las obligaciones fiscales a determinados sujetos, por razones de equidad, conveniencia o política económica, lo que afecta el nacimiento y cuantía de dichas obligaciones, se concluye que la exención se integra al sistema del tributo, de modo que su aprobación, configuración y alcance debe realizarse sólo por normas con jerarquía de ley formal y material".

[73] González García, Eusebio, y Pérez de Ayala, José Luis, *Derecho tributario I*, Salamanca, Plaza Universitaria, 1994, p. 201.

[74] Lalanne, Guillermo A., op. cit., p. 607.

nacimiento de la obligación, esto es, "[...] la obligación no llega a nacer porque la norma exentiva se lo impide"[75].

Ahora bien, en el presente trabajo he venido haciendo referencia a las figuras jurídicas que tienen como efecto la determinación de una obligación fiscal que podríamos llamar "ajustada", es decir, una que no se proyecta en el sentido más amplio posible sobre el signo de capacidad elegido por el creador de la norma, o bien, que tienen como consecuencia la extinción o minoración de la deuda tributaria que se desprende del cuerpo legal que determina la obligación fiscal.

En el caso de la exención, claramente se trata de una figura jurídica que se materializa mediante disposiciones legales que forman parte del sistema normativo que regula el hecho imponible, y que se traducen en que, por determinadas razones —de índole tanto objetiva como subjetiva, en la terminología adoptada, entre otros, por la Suprema Corte de Justicia de la Nación—, los supuestos que normalmente tendrían como consecuencia el nacimiento de la obligación tributaria, quedaran liberados del mandato de contribuir.

Atendiendo a las características descritas de la figura jurídica aludida, desde luego considero que las exenciones encuadran dentro de aquéllas que tienen el potencial de minar la proyección o el alcance del principio de generalidad tributaria, es decir, que pueden tener como efecto que determinados signos de capacidad económica queden liberados de la obligación tributaria.

Por ende, es de la mayor trascendencia para el orden constitucional que los supuestos de exención puedan ser conocidos, que se encuentren plenamente justificados, y que su validez pueda ser materia de análisis constitucional: se trata de decisiones que legítimamente puede adoptar el creador de la norma tributaria, y desde luego el ejercicio de la facultad de exentar se encuentra dentro del margen de configuración política que el juez constitucional debe respetar, pero ello no implica que se trate de una facultad omnímoda, o que no deba atenderse a la

[75] De la Garza, Sergio F., *Derecho Financiero Mexicano*, 18a. ed., México, Porrúa, 1994, p. 448.

necesidad —implícita en el principio de generalidad— de reconocer que la "normalidad" es que los signos de capacidad económica idóneos estén gravados, y que los casos de exclusión deben ser, justamente, excepcionales.

Al igual que con los supuestos de no sujeción, se trata de una verdad aceptada pacíficamente por tribunales y doctrina, pero —como anticipaba— las distinciones comenzarán a ser más complejas en casos límites al presente, como quedará demostrado más adelante, en el apartado relativo al caso de las llamadas "eximentes".

En relación con la necesidad de justificar la razón de ser de las exenciones, es menester acudir también al contenido del artículo 28 constitucional, cuya redacción, inclusive, parecería sugerir la prohibición de las exenciones. Dicho numeral establece lo siguiente:

> "Artículo 28. En los Estados Unidos Mexicanos quedan prohibidos los monopolios, las prácticas monopólicas, los estancos, las condonaciones de impuestos y las exenciones de impuestos en los términos y condiciones que fijan las leyes, así como las prohibiciones a título de protección a la industria.
> […]".

Inclusive, atendiendo a dicha redacción, es posible apreciar que el legislador fiscal federal es renuente al uso de la palabra "exento", acudiendo habitualmente a la locución "no se pagará el impuesto" —tal y como sucede en el impuesto sobre la renta, en el impuesto al valor agregado, así como en el impuesto especial sobre producción y servicios—, lo que podría sugerir que el impuesto se causa, pero simplemente no debería cubrirse, no siendo éste el alcance jurídico que tradicionalmente se relaciona con las exenciones.

Parecería que dichas reservas del legislador fiscal tienen que ver con un excesivo respeto —o, inclusive, temor— frente a una eventual declaratoria de inconstitucionalidad, atento a lo dispuesto por el artículo 28 constitucional. Sin

embargo, la doctrina jurisprudencial de la Suprema Corte ha sabido reconocer que no se trata propiamente de una prohibición tajante, que no admita excepciones, sino que el propósito del texto constitucional es el de motivar —como se postula— una mayor proyección y una efectiva vigencia del principio de generalidad tributaria, buscando la proscripción de las exenciones injustificadas.

Así se desprende de diversos criterios jurisprudenciales del Alto Tribunal, en los que se ha sostenido, por ejemplo, que la prohibición de exentar impuestos "[…] debe entenderse en el sentido de que ésta se prohíbe cuando tiende a favorecer intereses de determinada o determinadas personas, y no cuando la exención de impuestos se concede considerando situaciones objetivas en que se reflejan intereses sociales o económicos en favor de categorías determinadas de sujetos"[76].

En el mismo sentido se ha pronunciado Lalanne —desde luego, atendiendo a lo aplicable en el orden jurídico argentino, lo que no impide que sus razonamientos puedan ser traídos a colación—, al sostener que "[…] las exenciones no pueden ser consideradas privilegios fiscales y, por ende, contrarios al principio de generalidad en la medida en que estén fundamentadas en principios, derechos o cláusulas de igual raigambre constitucional", para posteriormente concluir en el sentido de que "[…] no se puede como regla apriorística afirmar que las exenciones suponen una violación al principio de generalidad en materia tributaria por cuanto técnicamente no constituyen privilegios o inmunidades fiscales, sino que en cada caso en particular deberá analizarse si la misma responda a principios constitucionales o si se persigue con ella determinada conducta que encuentra apoyo o fundamento en las cláusulas constitucionales […]"[77].

---

[76] Tesis de jurisprudencia con número de registro 233086, *Semanario Judicial de la Federación*, Séptima Época, volumen 66, primera parte, p. 81, de rubro "IMPUESTOS, EXENCION DE. ES CONSTITUCIONAL CUANDO SE ESTABLECEN CONSIDERANDO LA SITUACION OBJETIVA DE LAS PERSONAS EXENTAS".

[77] Lalanne, Guillermo A., *op. cit.*, pp. 610 y 613.

Inclusive, el Tribunal Constitucional del Reino de España también coincide con el criterio de nuestra Suprema Corte de Justicia, al sostener que "[…] la exención o la bonificación —privilegio de su titular— como quiebra del principio de generalidad que rige la materia tributaria (art. 31.1. CE), en cuanto que neutraliza la obligación tributaria derivada de la realización de un hecho generador de capacidad económica, solo será constitucionalmente válida cuando responda a fines de interés general que la justifiquen (por ejemplo, por motivos de política económica o social, para atender al mínimo de subsistencia, por razones de técnica tributaria, etc.), quedando, en caso contrario proscrita, pues no hay que olvidar que los principios de igualdad y generalidad e lesionan cuando 'se utiliza un criterio de reparto de las cargas públicas carente de cualquier justificación razonable y, por tanto, incompatible con un sistema tributario justo como el que nuestra Constitución consagra en el art. 31 (STC 134/1996, de 22 de julio, FJ 8)"[78].

Como puede apreciarse, la exención de impuestos no es inconstitucional *per se,* sino que únicamente será reprochable cuando se otorgue injustificada o irreflexivamente, como un privilegio al servicio de intereses particulares, pero "[…] no cuando la exención alcanza a toda una categoría de personas por medio de leyes de carácter general […]"[79], o —como lo señala Arrioja Vizcaíno—, "mientras una exención se establezca con carácter de general, sin pretender favorecer a determinada persona, sino para que gocen de ella todos los que se encuentran incluidos dentro de la situación prevista, no se viola lo dispuesto por el artículo 28 constitucional"[80], afirmaciones estas últimas que se refieren al análisis de la exención en sí misma considerada, existiendo desde luego la posibilidad de que pudieran ser declaradas inconstitucionales, en casos concretos, si se configuraran en contravención a los principios de justicia fiscal que establece el artículo 31, fracción IV, de la Constitución.

---

[78] STC 96/2002, de 25 de abril, del Tribunal Constitucional Español.
[79] Tesis aislada, número de registro 233838, *Semanario Judicial de la Federación*, Séptima Época, volumen 12, primera parte, p. 30, de rubro "IMPUESTOS, EXENCION DE. ES CONSTITUCIONAL CUANDO SE ESTABLECE POR MEDIO DE LEYES DE CARACTER GENERAL".
[80] Adolfo Arrioja Vizcaíno, *op cit.*, p. 549.

En los términos descritos, queda reafirmado el pronunciamiento efectuado en el sentido de que las exenciones, como parte del sistema normativo que regula el hecho imponible, deben ser justificadas por el creador de la norma fiscal, evitando que se conviertan en un privilegio indebido, de donde se desprende que su establecimiento debe sustentarse —también siguiendo la terminología de la Corte, configurada al delimitar el derecho fundamental a la tributación equitativa— "[…] en bases objetivas que justifiquen [dicho] tratamiento […] y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales"[81], pero siempre —agrego a título personal— atendiendo a intereses relevantes sociales o económicos, que puedan desprenderse de —o, cuando menos, quedar cobijados por— la propia Ley Fundamental.

Como consecuencia obvia de lo anterior, la justificación de las decisiones exonerativas que se manifiestan a través de dicha figura jurídica, será materia de análisis a través del control de constitucionalidad, y deberían ser sometidas a valoración, a partir de los postulados del principio de generalidad tributaria, no solo cuando son reclamadas por alguna persona o grupo de personas que consideran que deberían ser contemplados en el supuesto de exención, sino también cuando fueran objetadas por la colectividad, al reclamar lo injustificado de la decisión de exentar a un determinado grupo de gobernados.

3. *El decreto delegado*

A través del artículo 131 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se establece la facultad con la que cuenta el Ejecutivo para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas a las tarifas aplicables al comercio exterior, así como para poder crearlas, misma que suele denominarse "decreto delegado", llamado así por derivar de la autorización que el Congreso de la Unión le otorga a través de la Ley de Comercio Exterior.

En efecto, dicho numeral constitucional establece lo siguiente:

[81] Tesis P./J. 24/2000, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XI, marzo de 2000, p. 35, de rubro "IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL".

"Artículo 131. Es facultad privativa de la Federación gravar las mercancías que se importen o exporten, o que pasen de tránsito por el territorio nacional, así como reglamentar en todo tiempo y aún prohibir, por motivos de seguridad o de policía, la circulación en el interior de la República de toda clase de efectos, cualquiera que sea su procedencia.

El Ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación, expedidas por el propio Congreso, y para crear otras; así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional, o de realizar cualquiera otro propósito, en beneficio del país. El propio Ejecutivo al enviar al Congreso el Presupuesto Fiscal de cada año, someterá a su aprobación el uso que hubiese hecho de la facultad concedida".

Para una mejor comprensión de dicha facultad, se debe acudir al artículo 49 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que establece la división de poderes, y dispone que no podrán reunirse dos o más de éstos en una sola persona o corporación, ni depositarse el legislativo en un individuo, salvo el caso de facultades extraordinarias al Ejecutivo de la Unión, conforme a lo dispuesto, en lo que interesa, en el segundo párrafo del artículo 131 de la Ley Fundamental.

Así, el artículo aludido establece una facultad extraordinaria, por virtud de la cual el Congreso de la Unión faculta al Ejecutivo Federal[82] para aumentar,

[82] Dicha delegación es regulada en el artículo 4o. de la Ley de Comercio Exterior, mismo que dispone lo siguiente:
"Artículo 4o. El Ejecutivo Federal tendrá las siguientes facultades:
I. Crear, aumentar, disminuir o suprimir aranceles, mediante decretos publicados en el Diario Oficial de la Federación, de conformidad con lo establecido en el artículo 131 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos;

disminuir o suprimir las cuotas de los impuestos al comercio exterior, así como para crear otras, "[…] mediante los denominados 'Decretos delegados', que se caracterizan porque son ordenamientos con jerarquía de ley, expedidos en forma directa y personal por el presidente de la República en los casos de urgencia aludidos por el propio texto; su aprobación se justifica porque no resultaría conveniente esperar a que se agote el procedimiento ordinario de creación o modificación de leyes, y su ejercicio se encuentra sujeto a la aprobación anual del propio Congreso"[83].

En relación con dicho numeral, la Segunda Sala de la Corte ha sostenido que dichas facultades constituyen "[…] una especie del llamado derecho de emergencia, que tiende, en este caso, a posibilitar al Ejecutivo Federal a establecer de manera expedita, con rango de ley, cargas patrimoniales, prohibiciones y restricciones a la actividad de los particulares, a fin de regular de manera eficiente y ágil el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional u otro propósito similar, lo que permite responder a las fluctuaciones del intercambio de bienes con otros países, de ahí que las facultades extraordinarias para legislar a cargo del Presidente de la República tienen como finalidad regular el comercio exterior (en lo particular) y la economía del país (en lo general)" [84].

Para efectos del presente trabajo, resultan particularmente relevantes las facultades de disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de importación y exportación, pues es a través de dichas atribuciones que potencialmente podría atentarse contra el principio de generalidad tributaria, permitiendo que existan supuestos que escapen al mandato constitucional de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas.

[…]".

[83] Roa Jacobo, Juan Carlos, "Artículo 131", en Cossío Díaz, José Ramón (coord.), *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos Comentada,* México, Tirant Lo Blanch, 2017, p. 132.

[84] Tesis aislada 2a. CXXXVI/2009, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXX, diciembre de 2009 p. 361, de rubro "COMERCIO EXTERIOR. FINALIDAD DE LAS FACULTADES EXTRAORDINARIAS PARA LEGISLAR A CARGO DEL EJECUTIVO FEDERAL DERIVADAS DEL PÁRRAFO SEGUNDO DEL ARTÍCULO 131 CONSTITUCIONAL".

Al respecto, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que la intención del legislador federal al otorgar esa facultad al Presidente de la República fue que el sistema fiscal cumpliera con los principios de elasticidad y suficiencia en la imposición para que el Estado pueda, material y jurídicamente, adecuar o alterar los aranceles en atención a las necesidades económicas imperantes en el país en un momento determinado, lo que implica que, "[…] al otorgarse tal facultad, dicha alteración o modificación incluye también la posibilidad de derogar disposiciones contenidas en la ley expedida por el Congreso de la Unión, sin que ésta tenga fuerza obligatoria ineludible para el legislador, quien en otra ley o decreto puede apartarse de aquélla, ya sea al derogarla tácita o expresamente, o bien, al establecer excepciones" [85].

En relación con lo anterior, a fin de que dichas atribuciones no se erijan en abusos o desvíos de las intenciones para las cuales se instituyó dicha figura jurídica, es muy importante que se cumplan los parámetros que establece el propio texto constitucional, es decir, que efectivamente se presente una situación de urgencia, y que sean utilizadas con el propósito de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional, o de realizar cualquiera otro propósito, en beneficio del país.

Así lo ha sostenido la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al afirmar que la delegación que realiza el Congreso en el Ejecutivo Federal está condicionada a que: "[…] a) se refiera específicamente a las materias que el propio precepto constitucional establece, esto es, a 'aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación, expedidas por el propio Congreso, y para crear otras, así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos'; b)

[85] Tesis 1a./J. 3/2013 (9a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, libro XVII, t. 1, febrero de 2013, p. 298, de rubro: "COMERCIO EXTERIOR. LAS FACULTADES EXTRAORDINARIAS PARA LEGISLAR OTORGADAS AL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA EN EL ARTÍCULO 131, PÁRRAFO SEGUNDO, CONSTITUCIONAL, INCLUYEN NO SÓLO LA POSIBILIDAD DE AUMENTAR, DISMINUIR O SUPRIMIR LAS CUOTAS DE LAS TARIFAS DE EXPORTACIÓN E IMPORTACIÓN EXPEDIDAS POR EL CONGRESO DE LA UNIÓN Y DE CREAR OTRAS, SINO TAMBIÉN LA DE DEROGARLAS".

el Ejecutivo Federal 'lo estime urgente'; c) el ejercicio de dicha facultad tenga como fin 'regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional, o de realizar cualquier otro propósito en beneficio del país'; d) el propio Ejecutivo someta a la aprobación del Congreso de la Unión el uso que hubiese hecho de la referida facultad; y, e) que ello se haga al momento en que el Ejecutivo remita el presupuesto fiscal de cada año, lo que significa que anualmente debe informar al Congreso sobre las facultades ejercidas en la materia de que se trata"[86].

Desde luego, el hecho de que el ejercicio de dicha atribución se encuentre sometida al control que se desprende de la necesidad de cumplir con los parámetros que establece el artículo 131 de la Ley Fundamental, es una garantía importante, para los gobernados y para el orden constitucional. Sin embargo, en lo que ocupa al presente trabajo, considero delicado que la Suprema Corte haya encontrado motivos para sostener que la facultad contemplada por el artículo 131 constitucional, no se encuentra sometida al escrutinio que correspondería conforme al artículo 31, fracción IV, de la propia Carta Magna.

En efecto, según se aprecia en la tesis aislada de rubro "COMERCIO EXTERIOR. NO LE SON APLICABLES LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA FISCAL PREVISTOS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL A LOS DECRETOS EMITIDOS POR EL EJECUTIVO FEDERAL EN USO DE LA FACULTAD EXTRAORDINARIA CONFERIDA POR EL PÁRRAFO SEGUNDO DEL ARTÍCULO 131 DE LA CONSTITUCIÓN GENERAL DE LA REPÚBLICA"[87], la Segunda Sala del Alto Tribunal señala que, considerando que la atribución regulada en el artículo 131 constitucional forma parte del "derecho de emergencia" y tiene como propósito regular el comercio exterior y la economía del país, las prestaciones patrimoniales públicas que resulten a cargo de los gobernados son

[86] Tesis aislada 2a. LXXXII/2005, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXII, julio de 2005, p. 500, de rubro "COMERCIO EXTERIOR. LA POTESTAD LEGISLATIVA QUE EL CONGRESO DE LA UNIÓN DELEGA AL TITULAR DEL PODER EJECUTIVO FEDERAL EN ESA MATERIA, NO ES ILIMITADA".
[87] Tesis aislada 2a. CXXXV/2009, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXX, diciembre de 2009, p. 361.

ajenas a la potestad tributaria del Estado, de donde se desprende que los postulados establecidos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política, no resultarían aplicables a los decretos que se emitan en ejercicio de dicha facultad, por más que incidan en los elementos que determinan la deuda tributaria. Y remata el criterio aislado, haciendo referencia al hecho de que lo anterior estaría justificado en tanto que se trata de una posibilidad limitada al ámbito comercial, y a que la situación temporal y excepcional la autoriza el artículo 4o., fracción I, de la Ley de Comercio Exterior.

Me parece un criterio desafortunado, pues no coincido en que las circunstancias de urgencia o emergencia que condicionan el ejercicio de la atribución, ubiquen la actuación estatal fuera del ámbito tributario, ya no digamos en una situación de excepción frente al control constitucional que corresponde al artículo 31, fracción IV, de nuestra Ley Fundamental.

En dicho criterio parecerían confundirse las facultades otorgadas al Ejecutivo con fundamento en el artículo 131 constitucional, con las que se desprenden del numeral 29 constitucional, siendo claramente distinguibles ambos supuestos, e imposible coincidir en el hecho de que las situaciones de conmoción interior a las que alude el artículo 29, puedan fácilmente reducirse a las de urgencia que regula el diverso 131, como para que puedan encontrar coincidencia en el hecho de excluir la aplicación del control de constitucionalidad, aun si ello se limita a los principios que se desprenden del artículo 31, fracción IV[88]. En otras palabras, la existencia de los casos urgentes que podrían motivar la emisión de un decreto delegado, no debería implicar una especie de suspensión de garantías fiscales, como lo sostiene la Segunda Sala en el criterio aislado que se comenta.

Por otro lado, no creo que resulte particularmente relevante el hecho de que se aluda a que la situación excepcional viene autorizada por la Ley de Comercio Exterior: en primer lugar, porque el ejercicio facultativo que se realiza a través de dicho ordenamiento no puede tener preminencia sobre el texto constitucional; y en

[88] Máxime si se toma en cuenta que, a partir de la reforma de 2011, ni siquiera el artículo 29 constitucional podría escabullirse con facilidad del control de constitucionalidad.

segundo, porque finalmente el Ejecutivo incuestionablemente estará emitiendo disposiciones con rango de ley, pero únicamente con rango de ley, mismo carácter que tiene la Ley de Comercio Exterior, y ni aquéllas ni ésta deben pueden, por ese motivo, eludir el control de constitucionalidad propio de la materia tributaria.

A mayor abundamiento, tampoco coincido con lo afirmado por la Segunda Sala en el sentido de que "[…] las cargas patrimoniales impuestas a los particulares derivadas de los decretos presidenciales expedidos con ese fundamento constitucional son ajenas a la potestad tributaria del Estado […]"[89]. A mi juicio, se trata de una afirmación muy delicada: a final de cuentas, se trata de la posibilidad de determinar, en un ordenamiento con rango de ley, que determinadas personas quedarán conminadas —o no— al cumplimiento de una prestación consistente en la entrega de recursos dinerarios que se destinarán a sufragar los gastos públicos, en oposición a todos los demás que no se ubiquen en el supuesto correspondiente.

En mi opinión, no puede —no debe— tan fácilmente distinguirse este particular ejercicio de facultades del Ejecutivo, de la actividad estatal que se despliega en ejercicio de la potestad tributaria del Estado, por más que se actualicen supuestos urgentes como los que señala el artículo 131 constitucional.

Y ello, por dos motivos: en primer término, desde la óptica de los destinatarios de la norma, porque resulta por demás trascendente que los destinatarios de las disposiciones correspondientes puedan someter las mismas a la revisión que corresponde al control de constitucionalidad que atiende a los parámetros delimitados por el artículo 31, fracción IV, es decir, al derecho a la tributación proporcional y equitativa, fundamentada en un texto legal; y, en segundo lugar, porque este ejercicio puede también tener repercusiones en la adecuada distribución de la carga fiscal entre todos los signos de capacidad que evidencien idoneidad para tal propósito, acorde a los postulados del principio de generalidad tributaria.

[89] Afirmación que se desprende de la tesis aislada 2a. CXXXV/2009, previamente aludida.

En efecto, a través de dicha facultad, puede el Ejecutivo tomar decisiones que determinen quiénes pagarán impuestos al comercio exterior, o —de mayor relevancia para el presente trabajo— quiénes dejarán de pagar, total o parcialmente, la deuda tributaria que se hubiere desprendido de las disposiciones de la Ley de los Impuestos Generales de Importación y de Exportación.

Por ende, apreciando que los supuestos que regula el artículo 131 constitucional, pueden efectivamente constituir casos excepcionales que válidamente justificarían la no concurrencia al levantamiento de las cargas públicas, no debe dejar de apreciarse en el decreto delegado un eventual riesgo de conductas que podrían atentar contra el principio de generalidad tributaria, y la garantía colectiva de que los signos de capacidad idóneos para tal propósito, efectivamente quedarán vinculados al deber constitucional de contribuir.

En consecuencia, me parece que, bajo ninguna circunstancia, los decretos delegados que llegue a emitir el Ejecutivo deben quedar exceptuados, no solo del control de regularidad que verifique que se actualizan las hipótesis establecidas en el numeral 131 de la Ley Fundamental para posibilitar el ejercicio de dicha atribución, sino —destacadamente— del control de constitucionalidad propio de la materia tributaria, posibilitando su análisis frente a los principios de justicia fiscal que se desprenden del artículo 31, fracción IV, constitucional, no solo en beneficio de los pagadores de impuestos, sino también en aras de buscar una efectiva vigencia del principio de generalidad tributaria.

4. *La condonación*

A continuación, abordaré una más de las figuras jurídicas que provocan un ajuste a la baja sobre la recaudación que podría esperarse a partir de la definición legal del hecho imponible, a saber: la condonación.

La condonación es una de las instituciones jurídicas más prolíficas en la generación de dicho efecto, y recientemente ha estado sometida al escrutinio y condena públicos, tanto por la administración pública como por algunos actores de la sociedad civil, provocando inclusive una peculiar reforma constitucional,

encaminada a proscribirla del orden jurídico mexicano, sin que en realidad se haya alcanzado dicho propósito, como señalaré más adelante.

La condonación es una atribución que se encuentra al alcance de autoridades legislativas y administrativas. Inclusive, en este último caso, se trata de un abanico de disposiciones que otorgan dicha facultad al Poder Ejecutivo, tanto de manera general, como en casos particulares, en supuestos ordinarios y en situaciones específicas, como sucede en el caso de los contribuyentes que se encuentran en un procedimiento de concurso mercantil.

En ese contexto, a través de los siguientes incisos realizaré una explicación detallada de dicha figura, en lo relativo a su conceptualización, y también en la manera en la que ha sido adoptada en el ordenamiento jurídico mexicano, a fin de estar en condiciones de formular un pronunciamiento personal en un último apartado.

A. *En general*

La condonación "consiste en la figura jurídica por virtud de la cual las autoridades fiscales perdonan a los contribuyentes el cumplimiento total o parcial de sus obligaciones fiscales, por causas de fuerza mayor o como consecuencia de un concurso mercantil (quiebra o suspensión de pagos), tratándose de cualquier tipo de contribución, o bien por causas discrecionales tratándose de multas"[90].

Al respecto, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que, cuando el legislador federal se refiere al término condonar, "[...] alude a la facultad del Ejecutivo Federal para perdonar el pago de aquellas contribuciones ya existentes, esto es, cuando ya son exigibles, entonces el Ejecutivo podrá dispensar de su pago".

En este sentido —precisa la Corte— "la figura jurídica tributaria de la condonación es una forma de extinción de la obligación fiscal, mediante la cual se perdona, total o parcialmente, a los contribuyentes el pago de sus cargas

[90] Arrioja Vizcaíno, Adolfo, *op. cit.*, p. 563.

fiscales”[91], misma que no debe confundirse con exenciones —ya comentadas en el presente capítulo— o eximentes —a las que me referiré más adelante—.

En un diverso precedente, la Segunda Sala de la Corte sostuvo que la condonación de deudas fiscales es un acto voluntario y unilateral a través del cual el legislador exime al deudor del cumplimiento de una obligación, normalmente pecuniaria, por lo que permite su extinción, y —como en otras figuras fiscales como la causación, exención, devolución, compensación y acreditamiento—, incide directamente sobre la obligación material de pago de la contribución[92].

En relación con lo anterior, y en los términos ya precisados, las exenciones son propias de la actuación del Legislativo, al momento de delimitar la obligación fiscal, eliminando ciertos supuestos de la regla general de causación por razones de equidad, de conveniencia o de política fiscal. Como puede apreciarse, la exención se distingue de la condonación, principalmente, en la circunstancia de que aquélla se materializa normativamente en el sistema que regula el hecho imponible, mientras que las condonaciones son ajenas a dicho sistema.

En otras palabras, las exenciones representan decisiones del legislador en relación con los supuestos que no darán lugar a la materialización del hecho imponible, justamente por virtud de la norma de exención, evitándose también, aunque sea una obviedad señalarlo, la obligación de cuantificación de la deuda tributaria y la de entero. En cambio, las condonaciones se refieren a una decisión en el sentido de liberar de la obligación de pago, pero no desde los elementos de la contribución, sino como un perdón que se materializa en relación con tributos causados y exigibles.

---

[91] Controversia constitucional 32/2002, Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, México, 12 de julio de 2002, ponencia del Ministro José Vicente Aguinaco Alemán.

[92] El criterio aludido puede apreciarse en la tesis de jurisprudencia 2a./J. 50/2009, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIX, mayo de 2009, p. 119, de rubro “CONDONACIÓN DE DEUDAS TRIBUTARIAS. SE RIGE POR LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA FISCAL ESTABLECIDOS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS”, que fue superada —en un aspecto diverso al que se alude en el presente apartado— a partir de la contradicción de tesis 276/2015 del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, a la cual me referiré más adelante.

Así, la exención implica que no se cause el tributo, es decir, que la obligación no nazca a la vida jurídica; mientras que, en la condonación, el hecho imponible se realiza, causándose la contribución, lo que motiva la determinación de una deuda tributaria en cantidad líquida, cuyo entero es esperado por la administración tributaria y que, sin embargo, no es cubierto, precisamente por virtud de un perdón otorgado —total o parcial—, sea a través de un acto legislativo o de uno proveniente del Ejecutivo.

En relación con lo anterior, Cordero García señala que es posible afirmar que la condonación, en el ámbito tributario, "[…] se refiere a la extinción sin cumplimiento de la totalidad o parte de la deuda tributaria […] realizada por la Ley, directa o indirectamente, atribuyendo competencias para su realización […]"[93]. A partir de dicho concepto, el autor aludido establece que es posible determinar las características que dicha institución presenta, en los siguientes términos:

a) Se materializa en el texto legal de forma directa o indirecta, es decir, la ley deberá ser la que extinga la totalidad o parte de la deuda tributaria, estableciendo determinados requisitos y atribuyendo competencias a órganos administrativos o judiciales para su realización.

b) La deuda tributaria deberá extinguirse sin cumplimiento: la falta de cumplimiento no podrá suponer la sustitución de la deuda originaria por otras, ya que en este caso no existiría condonación, sino novación.

En estos términos, la condonación —a diferencia de la exención— sí puede ser entendida como una forma de extinguir la deuda tributaria, pues tiene como efecto liberar de la obligación tributaria causada y exigible.

Por su parte, la distinción entre condonación y eximentes, cuya regulación se aprecia en la fracción I del artículo 39 del Código Fiscal de la Federación,

[93] Cordero García, José Antonio, *La condonación en el ámbito tributario,* Barcelona, Marcial Pons, 1999, pp. 59 y 60.

puede ameritar mayores precisiones —de las cuales me ocuparé en el apartado correspondiente del presente capítulo—, bastando por ahora acudir de nueva cuenta a la ejecutoria derivada de la controversia constitucional 32/2002, en la que se señaló que "[...] es claro que se trata de facultades distintas, pero encaminadas de manera común, a relevar al Ejecutivo Federal de la obligación recaudatoria que, como tal, le ha sido conferida, solamente para los casos contingentes que prevé la Ley del Congreso", y que pueden ser diferenciadas atendiendo a que el otorgamiento de eximentes está limitado a los excepcionales casos que regula el aludido artículo 39, fracción I, con el efecto de liberar del pago de contribuciones futuras y —en principio, como señalaré más adelante— no causadas.

Como puede apreciarse, las condonaciones representan una decisión estatal que puede tener una inmensa repercusión en la distribución de la carga fiscal, con la peculiaridad de que, en la mayoría de los casos, puede ser una simple decisión de la administración pública, si bien sometida —idealmente— a los casos y supuestos que se determinen legalmente.

Si bien reservo el desarrollo de mi posición personal al último apartado del presente punto, difícilmente puedo dejar de mencionar desde ahora que, en las condiciones que he venido describiendo, en las condonaciones de tributos ubico un grave riesgo para la efectiva proyección del principio de generalidad tributaria, y para la intención de hacer que los signos de capacidad idónea efectivamente sean copartícipes en el financiamiento de los gastos públicos, distribuyendo de mejor manera la carga fiscal entre los gobernados.

Es éste un tema que recientemente ha sido motivo de debate en México: son muchos los actores que cuestionan la legitimidad de las condonaciones fiscales, desde el Presidente de la República, hasta organizaciones de la sociedad civil, cuestionando el hecho de que determinados actores puedan verse beneficiados por perdones que se traducen en la posibilidad de escabullirse, por los motivos que sean, de la obligación de pagar las contribuciones que legalmente les corresponderían.

Cuestionado el foro de la opinión pública sobre el particular, seguramente permitiría apreciar que la inmensa mayoría de las personas —usualmente, las no beneficiadas por los esquemas de condonación de que se trate— no están a favor de su implementación, pues la apreciación generalizada —muchas veces confirmada por la realidad— es que dicha figura jurídica se encuentra al servicio de grandes empresas o favorecidos del régimen, por más que pudieran argumentarse las razones que avalaran el ofrecimiento de dicha alternativa al pago. De hecho, fue éste el resultado de diversos programas establecidos en administraciones pasadas, pudiendo destacarse los de 2007 y 2013[94], mismos que dieron lugar a impugnaciones por parte de actores de la sociedad civil, como es el caso de Fundar, Centro de Análisis e Investigación.

Tales circunstancias —y desde luego sus convicciones personales—, motivaron que, con fecha 7 de agosto de 2019, el Presidente Andrés Manuel López Obrador presentara una iniciativa de reforma constitucional, a fin de que se modificara el artículo 28 de la Ley Fundamental, incluyendo la prohibición de la condonación de impuestos, a la par de la ya existente en relación con las exenciones fiscales.

En la exposición de motivos, el Presidente López Obrador sostuvo lo siguiente:

> "Debe decirse con toda claridad que, en los últimos tiempos, como lo demuestran los datos, la condonación de impuestos ha favorecido a grandes potentados que, mediante el influyentismo y la corrupción, se han beneficiado con privilegios en perjuicio de la mayoría de los contribuyentes y de la hacienda pública. Por ejemplo, en los dos últimos sexenios se condonaron 400,902 millones de pesos a solo 153,530 contribuyentes.

[94] Nájar, Alberto, "La condonación de impuestos del SAT: el escándalo de los famosos, empresarios y políticos de México a los que perdonaron sus deudas con hacienda", *BBC Mundo News*, México, 2 de octubre de 2019 *https://www.bbc.com/mundo/noticias-america-latina-49914364.*

Es decir, gran parte de las condonaciones de impuestos que se permitieron de los años 2007 a 2018 se otorgaron de manera generalizada, sin tomar en cuenta el principio fiscal de rectoría económica y de justicia tributaria que las regula, esto es el de otorgar la condonación cuando se intente corregir una afectación o se trate de impedir que se afecte la situación económica de algún lugar o región del país, de una rama de actividad o la producción o venta de productos, así como en casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias.

[…]

Es imperativo del Estado Mexicano velar por las necesidades del país y en general de toda la población, para lo cual, la administración pública federal que me honro en dirigir, pone a consideración de esa Soberanía la presente Iniciativa a fin de contribuir de carácter permanente en la inhibición de cualquier trato preferencial que, como se mencionó anteriormente, se ha otorgado a lo largo del tiempo primordialmente en favor de unos cuantos. De esta manera, se logrará que el Ejecutivo Federal detenga la nociva práctica de otorgar de forma discrecional y periódica, y de manera generalizada y masiva la condonación de contribuciones a los deudores fiscales".

Seguido que fue el proceso de reformas, el texto constitucional ahora señala lo que a continuación se transcribe:

"Artículo 28. En los Estados Unidos Mexicanos quedan prohibidos los monopolios, las prácticas monopólicas, los estancos, las condonaciones de impuestos y las exenciones de impuestos en los términos y condiciones que fijan las leyes, así como las prohibiciones a título de protección a la industria.

[…]".

El texto reformado en realidad no es tan enérgico como hubieran podido sugerir tanto el tono del Presidente de la República en la exposición de motivos, como las posturas de los representantes populares que participaron en su elevación rango constitucional. Lo anterior, pues solamente quedaron prohibidas las condonaciones de impuestos “en los términos y condiciones” que fijen las leyes.

Por un lado, se aprecia que la prohibición constitucional expresamente se limita al caso de los impuestos, siendo éstos solo una de las especies de contribuciones federales, y dejando margen para la procedencia de eventuales condonaciones de aportaciones de seguridad social, de derechos o de contribuciones de mejoras.

Pero lo que realmente parece presentar un escenario no tan coherente con la intención que motivó la propuesta de reforma, es el hecho de que la prohibición constitucional quede supeditada a los términos y condiciones legales. Lo anterior implica que la condonación no fue proscrita tajantemente de nuestro orden jurídico, sino que, en los casos en los que el legislador lo estime pertinente, existirá la posibilidad de que se perdone el pago de algunas contribuciones.

En este sentido, la reforma constitucional no es tan eficiente en la eliminación del ejercicio de dicha figura jurídica, pues aun podrán darse programas de condonaciones o actuaciones específicas con ese efecto en términos de disposiciones legales, si bien es innegable que la reforma constitucional tiene el doble efecto de incrementar el costo político que representaría el otorgamiento de condonaciones y, de mayor trascendencia, define una postura desde el orden constitucional en el sentido de que éstas deben ser excepcionales, si partimos de la premisa de que, en principio, se encuentran prohibidas, por lo que las que lleguen a establecerse legalmente, deberán darse en un contexto de justificación reforzada.

En todo caso, en lo personal, no me parece equivocado que se conserve la posibilidad de efectuar condonaciones, porque —como señalaba, excepcionalmente— pueden llegar a darse casos en los que ello pueda estar

justificado, como sucedería ante la posibilidad de que se presenten fenómenos naturales, catástrofes o, en general, casos de fuerza mayor, en los que el perdón en el pago de impuestos sea algo inclusive deseable, siempre y cuando se materialice de conformidad con criterios de justicia, mediante disposiciones construidas razonablemente para casos de emergencia.

Con lo anterior como marco conceptual de referencia, a continuación desarrollaré las distintas formas de condonación apreciables en el orden jurídico nacional, reservando un último apartado para expandir algunas de las opiniones que he empezado a señalar sobre la figura jurídica aludida.

B. *Programas de amnistía fiscal, en el ámbito del Legislativo*[95]

Como mencioné en el apartado que antecede, las condonaciones deben materializarse en un texto legal, sea que ello suceda indirectamente —otorgando atribuciones para tal propósito a alguna autoridad del Poder Ejecutivo, y estableciendo los procedimientos respectivos—, o directamente, siendo la Ley específicamente la que extinga total o parcialmente la deuda tributaria.

En nuestro país —como en muchos otros— suelen establecerse programas de condonación generalizada, que usualmente son denominadas "amnistías fiscales". A través de dichos esquemas, se otorga un perdón dirigido a determinados grupos de contribuyentes, usualmente encaminados a sanear las cuentas de la administración tributaria —posibilitando la eliminación de cuentas probablemente incobrables o que podrían implicar costos altos frente a la eventual recuperación—, o bien, a obtener algún porcentaje de recaudación, a cambio de la liberación del pago, ya sea de los accesorios, usualmente las sanciones, o de éstos y algún porcentaje o la totalidad del principal.

[95] En el desarrollo del presente apartado acudiré en algunos puntos a algunas consideraciones que ya he sostenido, principalmente en el documento titulado "Sobre las denominadas 'amnistías fiscales' como método alternativo para la extinción de la deuda tributaria, y los efectos que éstas tienen en la distribución de las cargas fiscales entre los gobernados", no publicado, entregado a la Suprema Corte de Justicia de la Nación como reporte de una comisión, que estuvo disponible en la liga *http://www.scjn.gob.mx/2010/transparencia/Documents/Becarios/Becarios_116.pdf*, pero que a la fecha de conclusión del presente trabajo, ya había sido bajado del portal del Alto Tribunal.

En muchas ocasiones, las amnistías fiscales suelen vincularse con reformas fiscales de amplio alcance, ofreciendo a los contribuyentes una oportunidad de corregir los incumplimientos del pasado, con la idea de limpiar su historial frente a la nueva etapa que implicaría la reforma que se establece. Inclusive, en México se ha llegado a aludir a dichos programas con la frase que coloquialmente alude a estas condiciones: “borrón y cuenta nueva”. Así, con este tipo de reformas se busca disminuir la evasión fiscal, haciendo atractiva y conveniente la regularización para aquéllos que se desempeñan en la informalidad.

Este tipo de amnistías pueden, o no, abarcar al adeudo fiscal principal, es decir, podrían reducir no únicamente los recargos y sanciones, sino abarcar también a la contribución omitida actualizada. Usualmente, en este tipo de programas se condiciona la aplicación de beneficios al pago de una parte del adeudo y, en su caso, al desistimiento de las instancias jurisdiccionales que estuvieren pendientes de resolverse en torno a la legalidad de las determinaciones que hubiere efectuado la autoridad como base de su cobro.

En cuanto al alcance del perdón que suele otorgarse a través de las amnistías fiscales, éste puede implicar alguna de las siguientes medidas:

- Reducción parcial o total del adeudo principal;

- Reducción parcial o total del monto correspondiente a recargos o multas;

- Compromiso de no aplicar las disposiciones relativas a delitos fiscales, es decir, la no persecución de conductas sancionadas como delitos, lo cual —como más adelante se precisará— puede incluir la limitación de los efectos de algunas disposiciones que resultarían aplicables a inversiones realizadas en el extranjero, no reportadas a la Hacienda Pública;

- Aplicación de programas de facilidades para el pago —diferido o en parcialidades, por ejemplo— de la cantidad adeudada, mismos que pueden incluir también la posibilidad de reducciones sobre el principal, los accesorios o ambos;

- Compromiso de limitar, por un plazo determinado, el período por el que las autoridades ejercerían sus facultades de comprobación.

En lo que se refiere a la temporalidad de las medidas aludidas, debe valorarse que las auténticas amnistías fiscales deberían ser temporales, es decir, ser ofrecidas por un periodo limitado de tiempo, de tal manera que, al expirar la "oferta", los beneficios de la amnistía fiscal ya no se encontrarían disponibles para los causantes. Por el contrario, si se tratara de programas permanentes, realmente se estaría aludiendo a procedimientos de regularización, que pueden llegar a formar parte de la estructura de un determinado sistema fiscal y que normalmente se refieren a la reducción o, inclusive, la condonación de sanciones tributarias, recargos, etcétera, en el caso de pagos voluntarios de conceptos omitidos que no fueran detectados mediante el ejercicio de facultades de comprobación[96].

Otra característica que permite apreciar distintos tipos de amnistías fiscales, es lo que se refiere a la posibilidad de identificar, o no, al beneficiario del mecanismo. De esta manera, en algunos casos, la aplicación del beneficio se condiciona a que el contribuyente formalmente realice algún trámite y se identifique ante las autoridades fiscales, reconociendo en alguna medida la omisión en la que incurrió, mientras que, en otros, dicho requisito no es indispensable, bastando que se realice el pago de la parte de la contribución no condonada, inclusive, a través de un intermediario (como podría ser un banco),

[96] Como sucede en el derecho fiscal federal mexicano, a través de la posibilidad de efectuar pagos diferidos o en parcialidades, en los términos del artículo 66 del Código Fiscal de la Federación, o bien, mediante la no imposición de sanciones para los pagos espontáneos, según lo dispone el artículo 73 del mismo ordenamiento.

obteniendo un documento que podría presentarse ante las autoridades fiscales en la eventualidad de una auditoría.

Finalmente, la experiencia internacional ha permitido apreciar que no es esencial a los programas de amnistía el que abarquen exclusivamente deudas tributarias no observadas por la autoridad tributaria, pues dicho beneficio también podría otorgarse en relación con cantidades ya determinadas por la administración fiscal.

Desde el punto de vista económico, los programas de amnistía fiscal deben justificarse a la luz de su potencial recaudador; en otras palabras, solamente deberían existir aquellos que aportaran recursos al Erario, en exceso a los que llegaran a condonarse, pues no debe perderse de vista que, en el mediano y en el largo plazo, adicionalmente, generan efectos psicológicos negativos que solamente se justificarían mediante dicho poder recaudador en el corto plazo.

En este sentido, en lo que se refiere a los aspectos positivos derivados de la implementación de las amnistías fiscales, deberán materializarse los siguientes: el incremento en la recaudación; la posibilidad de identificar los casos en los que no se cumplió con la obligación fiscal —como medio de aprendizaje para optimizar la verificación en casos futuros—; la inyección de recursos al mercado nacional, derivada de la repatriación de capitales, en su caso; así como la detección de casos análogos que podrían dar lugar a posteriores liquidaciones por concepto de omisiones.

Sin embargo —como se ha mencionado—, las amnistías también pueden generar consecuencias negativas, tales como: el deterioro en el nivel de cumplimiento de las obligaciones fiscales (derivado de la consciencia de que pueden existir programas futuros que otorguen algún beneficio para los morosos); la generación de costos en la transición —es decir, la necesidad de que la autoridad hacendaria haga efectiva la advertencia de verificar los casos de aquéllos que no se apeguen al programa de beneficio, sancionándolos como corresponda—; la pérdida del derecho a contar con los recursos cubiertos por el programa; así como el enfrentar reclamos que se formulen en términos de

igualdad entre los contribuyentes, como podría suceder si los causantes cumplidos exigieran una devolución, o bien, la necesidad de conservar un estricto sistema de vigilancia sobre los contribuyentes beneficiados por la amnistía, en caso de que ésta quedara condicionada al puntual cumplimiento de obligaciones futuras.

Como un ejemplo de este tipo de amnistías, puede acudirse a la establecida en la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2013, en cuyo artículo Tercero transitorio se estableció lo siguiente, en lo que resulta relevante:

> "Tercero. Se condona total o parcialmente los créditos fiscales consistentes en contribuciones federales cuya administración corresponda al Servicio de Administración Tributaria, cuotas compensatorias, actualizaciones y accesorios de ambas, así como las multas por incumplimiento de las obligaciones fiscales federales distintas a las obligaciones de pago, que a continuación se indican, conforme a lo siguiente:
>
> I. La condonación será acordada por la autoridad fiscal previa solicitud del contribuyente bajo los siguientes parámetros:
>
> a) Tratándose de créditos fiscales consistentes en contribuciones federales, cuotas compensatorias y multas por incumplimiento de las obligaciones fiscales federales distintas a las obligaciones de pago, causadas antes del 1o. de enero de 2007, la condonación será del 80 por ciento de la contribución, cuota compensatoria y multa por incumplimiento de las obligaciones fiscales federales distintas a las obligaciones de pago, actualizadas, y el 100 por ciento de recargos, recargos por prórroga en términos del artículo 66-A del Código Fiscal de la Federación, multas y gastos de ejecución que deriven de ellos. Para gozar de esta condonación, la parte no condonada del crédito fiscal deberá ser pagada totalmente en una sola exhibición.
>
> En el caso de que los contribuyentes a que se refiere el párrafo anterior, que hayan sido objeto de revisión por parte de las autoridades fiscales durante los ejercicios fiscales de 2009, 2010 y 2011, y se hubiera

determinado que cumplieron correctamente con sus obligaciones fiscales, o bien, hayan pagado las omisiones determinadas y se encuentren al corriente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, la condonación será del 100% de los créditos a que se refiere este inciso.

b) Tratándose de recargos y multas derivados de créditos fiscales respecto de cuotas compensatorias y contribuciones federales distintas a las que el contribuyente debió retener, trasladar o recaudar, así como las multas por incumplimiento de las obligaciones fiscales federales distintas a las obligaciones de pago, que se hayan causado entre el 1o. de enero de 2007 y el 31 de diciembre de 2012 la condonación será del 100 por ciento. Para gozar de esta condonación, las contribuciones o cuotas compensatorias actualizadas deberán ser pagadas, en los casos aplicables, en su totalidad en una sola exhibición.

La condonación indicada en este artículo procederá tratándose de créditos fiscales determinados por la autoridad fiscal, así como por los autodeterminados por los contribuyentes, ya sea de forma espontánea o por corrección.

Para efectos de esta fracción, el contribuyente deberá presentar ante la Administración Local de Servicios al Contribuyente que le corresponda en razón de su domicilio fiscal, la solicitud y anexos que el Servicio de Administración Tributaria indique mediante reglas de carácter general.

II. En caso de créditos fiscales diferidos o que estén siendo pagados a plazo en los términos del artículo 66 del Código Fiscal de la Federación, la condonación procederá por el saldo pendiente de liquidar, ajustándose a las reglas establecidas en los incisos a) y b) de la fracción anterior.

III. La condonación de los créditos fiscales a que se refiere la fracción I de este artículo también procederá aun y cuando dichos créditos fiscales hayan sido objeto de impugnación por parte del contribuyente, sea ante las autoridades administrativas o jurisdiccionales, siempre que a la fecha de presentación de la solicitud de condonación, el procedimiento de

impugnación respectivo haya quedado concluido mediante resolución firme, o bien, de no haber concluido, el contribuyente acompañe a la solicitud el acuse de presentación de la solicitud de desistimiento a dichos medios de defensa ante las autoridades competentes.

IV. No se podrán condonar créditos fiscales pagados y en ningún caso la condonación a que se refiere este artículo dará lugar a devolución, compensación, acreditamiento o saldo a favor alguno.

V. No se condonarán adeudos fiscales derivados de infracciones por las cuales exista sentencia condenatoria en materia penal.

VI. Para efectos del pago de la parte de los créditos fiscales no condonados no se aceptará pago en especie, dación en pago ni compensación.

En el supuesto de que el contribuyente incumpla con su obligación de pago, la autoridad tendrá por no presentada la solicitud de condonación e iniciará de inmediato el procedimiento administrativo de ejecución.

[…]

IX. Las multas impuestas durante el ejercicio fiscal de 2012 y 2013, por incumplimiento de las obligaciones fiscales federales distintas a las obligaciones de pago, con excepción de las impuestas por declarar pérdidas fiscales en exceso, serán reducidas en 60 por ciento siempre que sean pagadas dentro de los treinta días siguientes a su notificación.

[…]".

Como puede apreciarse, a través de dicho programa se otorgaba la condonación de créditos Fiscales consistentes en contribuciones federales, cuotas compensatorias y multas por incumplimientos de las obligaciones fiscales federales distintas de las obligaciones de pago, atendiendo a diferentes supuestos:

- En el caso de los causados antes del 1o. de enero de 2007, se establecían dos posibilidades:

La condonación del 80% del crédito fiscal principal, así como el 100% de los recargos, multas, gastos de ejecución, sujeto a que el contribuyente solicitara la condonación y cubriera el 20% no condonado en una sola exhibición; o bien,

La condonación del 100% del adeudo fiscal, sujeto a que los contribuyentes cumplan con la condición de haber sido revisados durante los ejercicios fiscales 2009, 2010 y 2011, y siempre y cuando la autoridad fiscal considerara que cumplieron correctamente con sus obligaciones fiscales o que pagaron de forma espontánea las cantidades omitidas.

- En el caso de recargos y multas derivados de créditos fiscales respecto de cuotas compensatorias y contribuciones federales, causados entre el 1o. de enero de 2007 y el 31 de diciembre de 2012, se otorgó la condonación del 100% del adeudo, sujeto, entre otros requisitos, a que el contribuyente presentara la solicitud de condonación, y pagara en su totalidad el crédito principal actualizado.
- En el caso de multas impuestas durante los ejercicios fiscales de 2012 y 2013, con excepción de las correspondientes a la declaración de pérdidas fiscales en exceso a las realmente sufridas, se otorgó la condonación del 60% de la multa, siempre y cuando el porcentaje restante fuera pagado dentro de los 30 días siguientes a su notificación.

Este tipo de condonaciones son las que mayormente irritaron a la sociedad civil, y cuando el Presidente López Obrador expresa su descontento con las condonaciones de impuestos, seguramente tiene en mente programas de amnistía como el establecido en la Ley de Ingresos de la Federación para 2013, si bien suele dirigir su inconformidad hacia previos titulares del Poder Ejecutivo, cuando lo cierto es que este tipo de medidas se establecieron en disposiciones legales, emanadas del Congreso de la Unión, que ni siquiera fueron propuestas por los expresidentes Peña Nieto —en este caso— o Calderón Hinojosa —en un previo

programa de amnistía, en el año 2007—, y que más bien fueron incorporadas a instancia de legisladores de oposición.

Por otro lado, amnistías como la aludida suelen ser criticadas como un exceso o un ejercicio discrecional desbordado por parte de la autoridad fiscal, que se asume al servicio de actores cercanos al poder político, cuando lo cierto es que los términos y condiciones en los que se establece la posibilidad de otorgar el perdón inherente a la amnistía, se desprenden de criterios establecidos legalmente, a los cuales queda sometida la autoridad hacendaria, que no debería tener otra opción, más que la de ceñirse a éstos, so pena de ser sancionada en caso de excederse o desviar el programa en beneficio de quienes no pudieran acceder a él.

Pero —más allá de este tipo de imprecisiones— la crítica puede ser fundada: se trata de programas que ofrecen un perdón amplio, generalizado, que en muchas ocasiones se encamina a incrementar la recaudación por la parte no condonada —y a cuyo entero se condiciona el beneficio—, otorgando una ventaja a los morosos, de la que no gozarán los que puntualmente hubieren cumplido con sus obligaciones fiscales, punto este que retomaré más adelante, al reflexionar sobre el impacto que pueden tener las amnistías fiscales, tanto en las finanzas públicas, como en la *psique* de los contribuyentes, frente al cumplimiento de sus deberes fiscales.

Por otra parte, existen otros programas, a veces denominados “escudos fiscales”, encaminados a la repatriación de capitales depositados en el extranjero por residentes y ciudadanos; dichos programas procuran facilitar esa consecuencia y, ordinariamente, protegen el anonimato de la persona que no habría declarado los efectos fiscales de dichas inversiones.

Estos mecanismos regularmente consisten en una reducción considerable del adeudo fiscal, aunque no necesariamente es éste el caso —por ejemplo, la última versión de este programa en México[97], únicamente otorgaba la condonación

[97] Se trata de un programa que tuvo aplicación durante los primeros 6 meses del ejercicio fiscal 2016, otorgado por la fracción XIII del artículo Segundo, relativo a disposiciones transitorias, del

de multas y recargos, sujetando los beneficios al pago del impuesto que hubiere correspondido, así como a la inversión de los recursos en el país, cuando menos, por un plazo de 3 años—. Los ingresos que pueden acceder a este tipo de programas se relacionan con el capital que se conservaba en el extranjero, por lo que las fuentes del ingreso producido por el capital son irrelevantes para los propósitos del "escudo fiscal", a menos que deriven de ilícitos —distintos de aquéllos que se relacionan con la declaración del impuesto omitido, que sí están cubiertos por el "escudo" o blindaje fiscal—.

Una vez que el capital es repatriado bajo la protección del programa, cualquier otro tipo de violación a la ley fiscal que pudiera estar relacionada con la producción del ingreso en el extranjero, tradicionalmente ya no sería considerada como tal.

Hasta ahora, he comentado dos tipos de programas de amnistía o perdón que, al menos, tenían la intención de dirigirse a una generalidad de contribuyentes, a fin de que aquellos que se ubicaran en una situación de incumplimiento, pudieran regularizarse.

Quisiera ahora referirme a uno más, con destinatarios mucho más específicos, también encaminado a buscar una regularización, pero bajo condiciones mucho más laxas, y con la peculiaridad de que la condonación se otorga prácticamente desde el texto legal, sin fijar bases, condiciones o competencias para que otros órganos puedan materializar su otorgamiento. Estas características podrían justificarse si se tratara de un caso de amnistía encaminado a apoyar a personas en una condición de vulnerabilidad, pero resulta que fue todo lo contrario.

Me refiero al otorgamiento de condonación en beneficio de entidades públicas, que eventualmente dio pie al proceso de impugnación conocido como el amparo #YoContribuyente. Para comentar el caso aludido, debe primeramente

---

Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, del Código Fiscal de la Federación y del Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 18 de noviembre de 2015.

acudirse a lo dispuesto por el artículo 9o. de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2013, en cuyo texto se aprecia lo siguiente:

> "Artículo 9o. […]
> Las entidades federativas, municipios y demarcaciones territoriales del Distrito Federal, incluyendo sus organismos descentralizados y autónomos que se hubieran adherido al 'Decreto por el que se otorgan diversos beneficios fiscales en materia del impuesto sobre la renta, de derechos y aprovechamientos', publicado en el Diario Oficial de la Federación el 5 de diciembre de 2008, se les extenderá el beneficio referido en el artículo segundo, fracción I de dicho Decreto, hasta el ejercicio fiscal de 2012 y anteriores, siempre y cuando se encuentren al corriente en los enteros correspondientes al mes de diciembre de 2012. Dichos órdenes de gobierno, en lugar de aplicar los porcentajes establecidos en el artículo segundo, fracción II del mencionado Decreto, podrán aplicar el 60 por ciento para el año 2013 y el 30 por ciento para el año 2014".

Para el lector no muy enterado, el texto no parece particularmente llamativo, pues se limitaría a extender hasta el año de 2012, los beneficios otorgados en un decreto del Ejecutivo, permitiendo también la aplicación de unos porcentajes reducidos, del 60% para 2013, y del 30% para 2014, todo ello, teniendo como destinatario a las entidades federativas, municipios y demarcaciones territoriales del Distrito Federal. Pero, ¿en qué consistían dichos beneficios? Acudo ahora al texto del aludido "Decreto por el que se otorgan diversos beneficios fiscales en materia del impuesto sobre la renta, de derechos y aprovechamientos", emitido por el Presidente Calderón Hinojosa, y publicado en el Diario Oficial de la Federación el 5 de diciembre de 2008, para poder explicar este punto:

"SEGUNDO.- Las entidades federativas y municipios que cumplan con los requisitos establecidos en el artículo tercero de este Decreto gozarán de los beneficios fiscales siguientes:

I. Condonación del total de los adeudos, incluyendo sus accesorios, que tengan por la omisión total o parcial del entero del impuesto sobre la renta a cargo de sus trabajadores, correspondientes a los ejercicios fiscales de 2005 y anteriores.

[…]"[98].

Ya con el contexto anterior, puede apreciarse que el artículo 9o. de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2013 otorgó a las entidades federativas, municipios y demarcaciones territoriales del Distrito Federal, incluyendo sus organismos descentralizados y autónomos que se hubieran adherido al "Decreto por el que se otorgan diversos beneficios fiscales en materia del impuesto sobre la renta, de derechos y aprovechamientos", el beneficio consistente en la condonación total de sus adeudos fiscales —principal y accesorios— por concepto de impuesto sobre la renta retenido a los trabajadores, inclusive hasta el ejercicio fiscal de 2012, todo ello, sujeto únicamente a la condición de que "se encuentren al corriente en los enteros correspondientes al mes de diciembre de 2012".

Como puede apreciarse, es una condonación que —como anunciaba— prácticamente se da por ministerio de ley, sin otorgar facultades a alguna autoridad para la ejecución de algún programa, y estableciendo la única condición,

[98] No es mi intención extenderme sobre todos los antecedentes de dicho Decreto, pero bastará con señalar que el mismo pretendía ser la culminación de una serie de beneficios otorgados en el diverso "Decreto por el que se otorgan a las entidades federativas los estímulos fiscales que se indican", publicado en el Diario Oficial de la Federación el 5 de marzo de 2003 y modificado mediante los diversos publicados en el mismo órgano los días 23 de abril de 2003, 26 de enero de 2005, 12 de mayo y 28 de noviembre de 2006, a través de los cuales se otorgaban determinados beneficios, que siempre fueron requiriendo ajustes y que nunca lograron su propósito de conseguir un punto final a los adeudos fiscales que diversos entes públicos tenían con la Federación, por el incumplimiento en el entero de contribuciones federales que habían retenido, y que conservaron para sí. Como puede apreciarse, el mismo Decreto de 2008 tampoco alcanzó la finalidad pensada, y fue a través de la Ley de Ingresos de 2013, que se pretendió otorgar una última oportunidad de regularización.

peculiarmente redactada, no de corregir su situación pasada hasta diciembre de 2012 —lo que parecería claro, si se toma en cuenta que, en ese escenario, no habría materia para la condonación—, sino de efectuar los enteros únicamente de diciembre de 2012 —lo que de hecho así sucedió—. Sujeto a tal requisito, se contaría con el considerable beneficio de obtener el perdón por todas las contribuciones retenidas y no enteradas, en los casos de mayor morosidad, desde antes de 2003 y hasta 2012.

Es un programa amplísimo en sus efectos liberatorios de la obligación, no tanto en el alcance de sus destinatarios, limitado a entes de Derecho Público, que —dicho sea de paso— deberían ser los primeros en poner el ejemplo de cumplir puntualmente con sus obligaciones fiscales, más aún, si se analiza que ni siquiera se trata de una deuda propia, sino de una que asumían como obligados sustitutos, correspondiente a los impuestos de los trabajadores, que retuvieron y no enteraron, debiendo precisar que la omisión en el pago de contribuciones recaudadas, retenidas o trasladadas es de las que mayormente sanciona el Código Fiscal de la Federación[99], justamente por no existir argumento que avale el incumplimiento en un caso en el que únicamente se tenía la función de agente auxiliar de la recaudación, y en el que la omisión en el entero no tiene una explicación diferente a la apropiación indebida de recursos que pertenecían a la Hacienda Pública federal.

Por todas estas circunstancias, resultaba —y aún resulta— muy cuestionable el otorgamiento de un perdón tan amplio y de acceso tan sencillo para sus destinatarios, lo que no pasó por alto para 19 ciudadanos que intentaron una instancia colectiva que fue conocida como el amparo #YoContribuyente, enderezado desde el interés legítimo, y haciendo valer la afectación que dicha condonación representaba para el patrimonio de los gobernados, pues el Erario

[99] Por citar algunos ejemplos, el artículo 66-A, fracción VI, inciso c, no permite la parcialización de adeudos derivados de contribuciones retenidas, trasladadas o recaudadas; por otro lado, el artículo 75, fracción III, establece como agravante para la imposición de multas, el hecho de que la omisión corresponda al entero de contribuciones que se hayan retenido o recaudado; finalmente, el artículo 108, séptimo párrafo, establece que el delito de defraudación fiscal se considera calificado cuando se omita el pago de contribuciones retenidas, recaudadas o trasladadas.

Público vería afectado su potencial recaudatorio y se vería en la necesidad de requerir mayores contribuciones de los gobernados, afectándose en mayor medida a los excluidos del beneficio.

No es éste el sentido en el que tradicionalmente se endereza el litigio constitucional en materia fiscal en nuestro país: en la mayoría de los casos, se suelen presentar los llamados "amparos del envidioso", en el que los excluidos de la medida buscan obtener el mismo efecto que otorga la disposición combatida. En el caso del amparo #YoContribuyente, los quejosos, no siendo beneficiarios de la condonación, no buscaban una extensión de la medida, sino su eliminación, a fin de que los sí contemplados en el supuesto del artículo 9o. de la Ley de Ingresos, regresaran a la normalidad que corresponde a las deudas tributarias exigibles: su extinción mediante el pago, no mediante un perdón otorgado legalmente. Como señalé con antelación, es probable que los destinatarios de la condonación se pudieran referir a este amparo como uno "del rencoroso".

La voz del doctor Luis Manuel Pérez de Acha fue una de las más relacionadas con este grupo de ciudadanos que buscaban la declaratoria de inconstitucionalidad del artículo 9o. de la Ley de Ingresos de la Federación para 2013 y, por consiguiente, que éste no se aplicara, a fin de evitar la incidencia inmediata y negativa que provocaría en los estados y municipios beneficiados con la condonación del impuesto sobre la renta[100].

Según explica el doctor Pérez de Acha, el amparo #YoContribuyente presentó tres retos jurídicos importantes: en primer término, definir si quienes firmaban la demanda tenían interés legítimo para ampararse en contra de la condonación del impuesto sobre la renta; en segundo lugar, determinar si, de ganarse el amparo, los efectos de la sentencia serían generales y en beneficio del gran colectivo de contribuyentes que no lo promovieron; y, finalmente, analizar si en términos de la nueva figura constitucional del interés legítimo, las sentencias

[100] Pérez de Acha, Luis Manuel y Roldán Xopa, José, "El amparo #YoContribuyente y la justicia de nuestros impuestos". *Nexos*, *El juego de la Suprema Corte,* México, 7 de agosto de 2013, *https://eljuegodelacorte.nexos.com.mx/?p=2960*

tendrían que ser restitutorias, como tradicionalmente lo habían sido, o cabía la posibilidad de que también fueran meramente declarativas.

Agotadas las instancias procesales correspondientes, el amparo #YoContribuyente fue radicado en la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación como el amparo en revisión 216/2014, en la Ponencia a cargo del entonces Ministro José Ramón Cossío Díaz, quien el 9 de julio de 2014 presentó el proyecto de resolución ante los miembros de la Primera Sala en el sentido de reconocer el interés legítimo de los contribuyentes para cuestionar a través del juicio de amparo el programa de condonación establecido en el artículo 9o. de la Ley de Ingresos para el ejercicio fiscal de 2013; sin embargo, 3 ministros de la referida Sala se opusieron al proyecto, por lo que ni siquiera llegó darse un pronunciamiento sobre el fondo.

No siendo la procedencia del amparo un tema que deba ocupar un espacio muy amplio en el presente trabajo —y sin dejar de reconocer el muy trascendente impacto que ésta tiene sobre la justiciabilidad del principio de generalidad—, concluiría la referencia a dicho asunto coincidiendo con lo expresado por Pérez de Acha y José Roldán Xopa sobre el tema, al señalar que la decisión de la Corte no permitió tener respuesta para las siguientes interrogantes: ¿los contribuyentes tenemos interés legítimo para cuestionar a través del juicio de amparo el despilfarro, la opacidad y la corrupción del gasto público? ¿Los ministros de mayoría rechazaron el proyecto del ministro Cossío Díaz sólo porque en él se aceptaba el interés legítimo de los quejosos? ¿Los ministros de mayoría votaron o no en el sentido de desconocer el interés legítimo en el amparo #YoContribuyente?[101]

La decisión final de la Primera Sala constituye una oportunidad perdida: la inconstitucionalidad de la norma implicaba recuperar el poder recaudatorio del Estado, al eliminarse la condonación; también, implicaba la posibilidad de conocer los adeudos condonados, a quiénes pertenecían, en qué se distrajeron los

[101] Pérez de Acha, Luis Manuel y Roldán Xopa, José, "#YoContribuyente: deliberación en la prensa, oscuridad en la Corte", *Nexos. El juego de la Suprema Corte,* México, agosto 3 de 2014, *https://eljuegodelacorte.nexos.com.mx/?p=3999&*

recursos correspondientes. El amparo #YoContribuyente tenía una pretensión por demás simple: que se cumplieran las obligaciones establecidas por la Constitución, que la obligación de contribuir fuera equitativa, que la ejecución del gasto se transparentara, que se posibilitara la rendición de cuentas, siendo paradójico que el amparo resulte más accesible para los "envidiosos" que buscan obtener los mismos beneficios de la condonación, que para los interesados en que se restablezca la regularidad legal de las obligaciones tributarias[102].

Pero más importante aún —y más en línea con el presente trabajo—: la procedencia del amparo, no solo procesalmente, sino en cuanto al fondo, se hubiera podido traducir en beneficios que podrían ir más allá de la rendición de cuentas —virtuosa en sí misma—, posibilitando que los recursos fiscales se pusieran al servicio de todos los mexicanos, contribuyentes y no contribuyentes, mediante la obtención de recursos fiscales que podrían destinarse a los fines más altos que traza la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, como podrían ser mayores y mejores obras públicas, educación de calidad en mejores condiciones, asistencia social efectiva, acceso a servicios de salud, etcétera.

Y más allá del encomiable esfuerzo de quienes interpusieron el amparo #YoContribuyente, conviene ubicar las críticas donde corresponden: en las autoridades estatales, tanto ejecutivas como legislativas —con la complicidad, finalmente, de las judiciales— que dieron un muy cuestionable uso a la facultad de condonar contribuciones: por ponerla al servicio de unos cuantos entes de Derecho Público —que tuvieron amplias oportunidades de corregirse, al amparo de varios decretos presidenciales—; no para una auténtica regularización condicionada a la obtención de recursos suficientes que compensaran los recursos perdidos en la amnistía; sin parámetros razonables y suficientes para su ejercicio, con una aplicación prácticamente de pleno derecho; y para el perdón en el pago de contribuciones reiteradamente omitidas, a lo largo de amplios períodos,

[102] Roldan Xopa, José, "#YoContribuyente: Interés Legítimo y la envidia. Red por la Rendición de Cuentas", *La Silla Rota*, México, 4 de agosto de 2014, *http://rendiciondecuentas.org.mx/yocontribuyente-interes-legitimo-y-la-envidia/*

y en el caso de tributos que únicamente le correspondía administrar a los morosos.

Por todas esas razones, es perfectamente entendible el disgusto de amplios sectores de la sociedad mexicana, adscritos a todo tipo de ideologías, así como de autoridades de los distintos niveles de gobierno, en contra de las condonaciones de impuestos, a grado tal de llegar a plasmar en el texto constitucional su prohibición, no como el punto final a la historia —dado que aún se permiten "en los términos y condiciones que fijan las leyes", lo que todavía permitiría una repetición de medidas como las que dieron pie al amparo #YoContribuyente—, pero al menos fijando una posición que arroje la carga justificatoria sobre la condonación, y no sobre la sobrevivencia de la deuda tributaria, elevando —idealmente— el costo político de ofrecer este tipo de concesiones.

En consecuencia, como nota final en relación con los programas de condonación que se otorgan a manera de amnistías fiscales —a reserva de abundar sobre dicho punto al desarrollar mi postura personal—, considero que la implementación de los mismos de ninguna manera puede justificarse desde el perdón de las deudas tributarias en sí mismo considerado, pues —a riesgo de sostener una obviedad— los sistemas normativos de la materia tributaria existen justamente para el propósito contrario, es decir, el de recaudar las contribuciones que surgen a partir de la materialización de los supuestos contemplados por la norma.

Por ende, de ser considerados —y desde luego atendiendo a la necesidad de justificar su existencia frente a la prohibición que establece el artículo 28 constitucional—, este tipo de programas deberían necesariamente legitimarse en la incorporación de los morosos al sistema tributario, ofreciéndoles una oportunidad verdaderamente extraordinaria, frente a una administración tributaria robusta —idealmente— que deberá entonces guardar una estrecha vigilancia sobre los recién incorporados o corregidos, y que debería contar con recursos jurídicos, materiales y humanos para hacer efectiva la fiscalización sobre aquellos que no se hubieren regularizado —y que debería conocer de antemano a la

implementación del programa—, para hacer pesar sobre ellos las consecuencias no atenuadas del sistema fiscal.

Circunstancias todas estas que —a mi juicio— no necesariamente se aprecian en los programas de amnistía a los que he acudido como ejemplo, y ciertamente no en el que derivó en la interposición del amparo #YoContribuyente, que sin lugar a dudas considero uno de los peores usos que se hubiera podido dar a la facultad de otorgar el perdón sobre deudas fiscales exigibles, tanto por el tipo de contribuciones de cuyo pago se liberó, como por el pobre beneficio obtenido a cambio, y también atendiendo al tipo de entidades beneficiadas y su reiterada reticencia a regularizarse, ofreciendo un pésimo ejemplo frente a los contribuyentes cumplidos.

C. *Condonaciones en el ámbito del Ejecutivo, en lo general*

Como he señalado previamente, la condonación implica la extinción de la deuda tributaria, sin exigir su pago, ya sea total o parcialmente, siendo el caso que la misma se materializa a través de la ley, ya sea directa o indirectamente, es decir, mediante el establecimiento de requisitos y la atribución de competencias a quienes podrán llevar a cabo dicha actuación.

En el apartado que antecede, desarrollé lo relativo a programas generalizados de amnistía fiscal establecidos legalmente, correspondiendo al presente lo relativo a las atribuciones que establece el Código Fiscal de la Federación para el otorgamiento de condonaciones, tanto para el titular del Ejecutivo, como para las autoridades de la administración tributaria.

Así, empezaría por aludir a las atribuciones con las que cuenta directamente el Presidente de la República, conforme a lo establecido en el artículo 39, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, mismo que dispone lo siguiente:

> “Artículo 39. El Ejecutivo Federal mediante resoluciones de carácter general podrá:

I. Condonar o eximir, total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios, autorizar su pago a plazo, diferido o en parcialidades, cuando se haya afectado o trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, una rama de actividad, la producción o venta de productos, o la realización de una actividad, así como en casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias.

Sin que las facultades otorgadas en esta fracción puedan entenderse referidas a los casos en que la afectación o posible afectación a una determinada rama de la industria obedezca a lo dispuesto en una Ley Tributaria Federal o Tratado Internacional.

[…]

Las resoluciones que conforme a este Artículo dicte el Ejecutivo Federal, deberán señalar las contribuciones a que se refieren, salvo que se trate de estímulos fiscales, así como, el monto o proporción de los beneficios, plazos que se concedan y los requisitos que deban cumplirse por los beneficiados".

En la transcripción anterior puede apreciarse la facultad que se otorga al Ejecutivo Federal, de condonar o eximir, total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios, cuando se haya afectado o trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, una rama de actividad, la producción o venta de productos, o la realización de una actividad, así como en casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias.

El antecedente histórico de dicho numeral es el artículo 50 del Código Fiscal de la Federación, publicado el 31 de diciembre de 1938 en el Diario Oficial de la Federación, y que era del tenor literal siguiente:

"Artículo 50. Serán condonados o reducidos los créditos fiscales de cualquier naturaleza, cuando por causa de fuerza mayor o por calamidades

públicas, se afecte la situación económica de alguna entidad o región de la República.

El Ejecutivo Federal declarará, mediante decreto reglamentario, los impuestos, derechos, productos o aprovechamientos sujetos a la franquicia y las regiones o entidades en las que se disfrutará de la misma".

Para el establecimiento de dicha atribución no se aprecia algún debate en particular, en tanto que el dictamen correspondiente se limita a señalar que el ordenamiento propuesto contempla las reglas relacionadas con "[…] el nacimiento y exigibilidad de los créditos fiscales, y con las diversas formas de extinción de éstos, que son, el pago, la compensación, la condonación y reducción, la prescripción y la cancelación por incobrabilidad o incosteabilidad del cobro […]", debiendo precisar que en ninguno de los procesos legislativos que dieron lugar al Código Fiscal de la Federación publicado el 31 de diciembre de 1966, o al publicado el 31 de diciembre de 1981, ni en las reformas a éste, se aprecian mayores razonamientos en torno a la condonación de multas autorizada y regulada por el artículo 39, fracción I, del código tributario federal.

Tal y como será desarrollado abundantemente en el apartado respectivo, se trata de dos atribuciones: la de condonar, por un lado, y la de eximir, por el otro, cada una con connotaciones diferentes, pues la condonación se refiere a la posibilidad de otorgar un perdón sobre contribuciones causadas y exigibles, mientras que los eximentes podrían aplicarse en relación con contribuciones futuras y no causadas[103]. Sin embargo, ambas facultades tienen en común lo genérico del marco que regula su utilización, bastando que —a juicio del Ejecutivo— se materialicen, o se tema que se materialicen, las aludidas afectaciones a alguna zona del país o a alguna actividad económica, o bien, en los casos de calamidades.

[103] Distinción que se desprende de la ya referida ejecutoria recaída a la controversia constitucional 32/2002, y sobre la que también abundaré en el apartado relativo a los eximentes.

Es normal — probablemente deseable— que la Administración Pública cuente con atribuciones para enfrentarse a catástrofes naturales o a imprevistos de tipo económico, si bien sería deseable que se contara con un parámetro más específico que determine las circunstancias y las condiciones bajo las cuales podría otorgarse una condonación mediante disposiciones generales del Ejecutivo, en términos del artículo 39, fracción I, del Código Fiscal de la Federación.

No abundaré mucho sobre esta particular forma de condonación, porque la experiencia demuestra que, cuando se acude a esta atribución, tradicionalmente se hace a través de eximentes[104]. En consecuencia, a pesar de las distinciones que la doctrina jurisprudencial de la Suprema Corte de Justicia de la Nación efectúa entre eximentes y condonaciones, reservaré el análisis pertinente, así como los comentarios respectivos, al apartado dedicado a los eximentes, entendiendo que ambas figuras, como facultades del Ejecutivo, tienen un efecto semejante sobre la recaudación.

Ahora bien, en relación con las atribuciones otorgadas por el Código Fiscal de la Federación a autoridades de la administración tributaria, el análisis debe comenzar en lo dispuesto por el último párrafo del artículo 21 de dicho ordenamiento, que claramente dispone que "[en] ningún caso las autoridades fiscales podrán liberar a los contribuyentes de la actualización de las contribuciones o condonar total o parcialmente los recargos correspondientes".

Se trata de un mandato claro del código tributario federal, para que las actualizaciones y los recargos siempre se cubran, lo que no debe entenderse contradictorio de las otras formas de condonación que hasta ahora se vienen señalando, pues lo preceptuado por el referido artículo 21 tiene como destinatario a los funcionarios fiscales, y no a los legisladores que llegaren a establecer programas de condonación —a la manera de las que identifiqué como amnistías fiscales, lo que se manifiesta a través de leyes con la misma jerarquía que el Código Fiscal de la Federación— ni al Ejecutivo Federal cuando llegara a otorgar

[104] En una revisión a diversos decretos del Ejecutivo, publicados desde 2007, únicamente fue posible localizar casos de eximentes, y no de condonaciones, cuando se utilizó la atribución otorgada por el artículo 39, fracción I, del Código Fiscal de la Federación.

dicho beneficio mediante disposiciones de carácter general fundadas en el artículo 39, fracción I, del mismo ordenamiento.

Sin embargo, dicho mandato sí admite la excepción que establece el penúltimo párrafo del propio artículo 21 del Código Fiscal de la Federación, mismo que establece lo siguiente:

> "Artículo 21. […]
> Las autoridades fiscales podrán condonar total o parcialmente los recargos derivados de un ajuste a los precios o montos de contraprestaciones en operaciones entre partes relacionadas, siempre que dicha condonación derive de un acuerdo de autoridad competente sobre las bases de reciprocidad, con las autoridades de un país con el que se tenga celebrado un tratado para evitar la doble tributación, y dichas autoridades hayan devuelto el impuesto correspondiente sin el pago de cantidades a título de intereses.
> […]".

Se trata de un caso específico, propio de operaciones internacionales en materia de precios de transferencia, cuando existan ajustes que tengan repercusión en dos jurisdicciones fiscales, y con el propósito de que los efectos fiscales que lleguen a alterarse en una de ellas, puedan tener efecto equivalente en la otra. No cuestiono desde luego su razonabilidad, apreciando, inclusive, que se encuentra debidamente ajustado al caso de los recargos y a un caso específico; si acaso, llama la atención la cuestionable técnica legislativa que ubica tan cercanas y sin referencias, a la prohibición de condonación de recargos, y a la excepción a dicha regla.

Con la salvedad anterior, entonces, la facultad de condonación que contempla la legislación fiscal federal se encuentra acotada al caso de las multas, tal y como se desprende del artículo 74 del Código Fiscal de la Federación, mismo que dispone lo que a continuación se transcribe:

> “Artículo 74. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá condonar hasta el 100% las multas por infracción a las disposiciones fiscales y aduaneras, inclusive las determinadas por el propio contribuyente, para lo cual el Servicio de Administración Tributaria establecerá, mediante reglas de carácter general, los requisitos y supuestos por los cuales procederá la condonación, así como la forma y plazos para el pago de la parte no condonada.
>
> La solicitud de condonación de multas en los términos de este artículo, no constituirá instancia y las resoluciones que dicte la Secretaría de Hacienda y Crédito Público al respecto no podrán ser impugnadas por los medios de defensa que establece este Código.
>
> La solicitud dará lugar a la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, si así se pide y se garantiza el interés fiscal.
>
> Sólo procederá la condonación de multas que hayan quedado firmes y siempre que un acto administrativo conexo no sea materia de impugnación”.

Como puede apreciarse, a través de dicho numeral se establecen los lineamientos generales aplicables para la condonación de las multas por infracción a las disposiciones fiscales y aduaneras, beneficio que puede ser otorgado por las autoridades fiscales, sujeto a los requisitos y condiciones que al efecto se establezcan mediante reglas de carácter general.

Tradicionalmente, se caracteriza a esta atribución como una discrecional, lo que justifica que el segundo párrafo de dicho numeral disponga que la resolución que recaiga a la solicitud de condonación no podrá ser impugnada en los medios ordinarios de defensa. Sin embargo —como se detalla a continuación—, las reglas de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2020 son particularmente detalladas, lo que me lleva a sostener que es muy probable sostener, con éxito, que se trata de una facultad reglada.

En efecto, de la regla 2.17.5. a la 2.17.16., se establece una serie de condiciones y requisitos relativos a la condonación de multas que dispone el artículo 74 del Código Fiscal de la Federación, en los términos que describo brevemente a continuación:

- La regla 2.17.5. establece las multas que podrán ser materia de condonación, debiendo destacarse que dicha regla incluye tanto multas de las llamadas “de fondo” o sustantivas —es decir, las que derivan del incumplimiento en el pago de contribuciones, o del hecho de declarar pérdidas mayores a las realmente sufridas—, como multas formales —es decir, aquellas que se establecen por incumplimiento de obligaciones diferentes a las de pago—, sea que hayan sido determinadas por el contribuyente o por la autoridad en el ejercicio de sus facultades de comprobación.
- La regla 2.17.6. establece las multas por las que no procede la condonación, entre las que destacan, entre otros supuestos, las que hubieren sido impuestas a contribuyentes que estén o hayan estado sujetos a una causa penal en la que se hubiere dictado sentencia condenatoria por delitos de carácter fiscal; y las que aún no se encuentren firmes; las determinadas a cargo de contribuyentes que no se encuentren localizados en el Registro Federal de Contribuyentes.
- La regla 2.17.7. establece los requisitos para que proceda la condonación de multas por incumplimiento a las obligaciones fiscales distintas a las de pago, entre los que destacan los siguientes: que no deriven de actos u omisiones que impliquen la existencia de agravantes, y que se pague la parte no condonada de la multa.
- Por su parte, la regla 2.17.8. se refiere a las formalidades que deberán cumplirse para formular la solicitud de condonación, precisando que su presentación dará lugar a la suspensión del procedimiento administrativo de

ejecución, si así lo pide el contribuyente, y siempre y cuando se encuentre garantizado el interés fiscal.

- La regla 2.17.9 estable la posibilidad de pagar a plazos, no solo lo correspondiente a contribuciones omitidas, sino también el monto al que ascienda la multa en el porcentaje no condonado por la autoridad hacendaria.
- Por su parte, la regla 2.17.10. establece plazos, procedimientos y condiciones para la condonación de las multas derivadas de la omisión en el pago de contribuciones, a cargo de aquéllos que se encuentren sujetos al ejercicio de facultades de comprobación. Así, se dispone que los contribuyentes deberán autocorregirse, cubriendo las contribuciones y accesorios a su cargo, pudiendo alcanzar el beneficio de ver condonada la multa en un 100%, si se liquida el adeudo en una sola exhibición; o bien, del 90% si se trata de impuestos propios, o del 70% si se trata de contribuciones retenidas o trasladadas, cuando la omisión se cubra diferida o en parcialidades.
- A través de la regla 2.17.11., la Resolución Miscelánea Fiscal para 2020 establece que las multas impuestas por la aplicación indebida de pérdidas fiscales podrán ser condonadas en un 90%, siempre y cuando se paguen la contribución omitida actualizada y sus accesorios (en una sola exhibición), junto con el monto que corresponda a la parte de la multa no sujeta al beneficio.
- La regla 2.17.12. establece el procedimiento para determinar el porcentaje de condonación de las multas determinadas por la autoridad hacendaria, dependiendo de su antigüedad, y de si se trata de multas por impuestos propios —desde el 50% en el caso de multas con antigüedad mayor a 5 años, y hasta el 100% si es de hasta un año—, o por impuestos retenidos o trasladados —desde el 70% y hasta el 20%—, aplicable a los casos en los que se cubran los adeudos a cargo del contribuyente en una sola exhibición.

Igualmente, establece el porcentaje de condonación aplicable cuando el contribuyente manifiesta la intención de cubrir el adeudo a su cargo de forma diferida o en parcialidades, mismo que puede variar desde el 10% en el caso de multas de más de 5 años de antigüedad por omisión en el pago de impuestos retenidos o trasladados, y hasta 90% en el caso de multas con un año de antigüedad derivadas de la omisión en el pago de impuestos propios.

También se establece el porcentaje de condonación aplicable a las multas por incumplimiento a las obligaciones fiscales federales distintas a las de pago, mismo que puede ir desde un 50% en el caso de multas con más de 5 años de antigüedad, hasta el 100%, aplicable a multas con antigüedad de hasta un año.

- A través de la regla 2.17.13., se establece mayores precisiones para la determinación del porcentaje de condonación de multas por incumplimiento a las obligaciones fiscales diferentes a las de pago, específicamente para las personas morales que tributan conforme al Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Así, dicha regla dispone que deberá determinarse lo que podría denominar como un “factor de liquidez”, que se obtiene dividiendo el activo circulante entre el pasivo circulante, y que se traduce en un porcentaje mayor de condonación —hasta el 100%— para las empresas que cuenten con menor liquidez, reflejada en un factor del 0.00 al 0.40; y un menor porcentaje —del 20%— para las empresas con mayor liquidez, representada en un factor del 1.41 al 1.47.
- Algo similar sucede con la regla 2.17.14., que pormenoriza el procedimiento para la determinación del porcentaje de multas por incumplimiento a obligaciones fiscales federales distintas a las de pago para las personas morales no contribuyentes que tributan en los términos del Título III de la Ley del Impuesto sobre la Renta. En la mencionada regla se establece que la multa se condonará atendiendo al factor que se obtenga de dividir el remanente distribuible entre el valor anual de la unidad de medida y

actualización. Conforme a lo anterior, a las personas morales que tengan un remanente distribuible de mayor entidad, representado en un factor de 5.1 a 5.5., les corresponde un porcentaje de condonación del 50%, mientras que las que reporten un menor factor (de 0.00 a 0.50), les podría corresponder hasta un 100% de condonación.

- La regla 2.17.15. hace lo propio para las personas físicas que tributen en los términos del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al regular el procedimiento para la determinación del porcentaje de condonación de multa, mismo que se obtiene atendiendo a la entidad que represente la base gravable de los causantes frente al valor anual de la unidad de medida y actualización. Conforme a lo anterior, si la base gravable representa de 8.6 a 9 veces dicho valor, se tendrá derecho a un porcentaje de condonación del 20%; y si únicamente representara de 0.00 a 0.99 veces el aludido valor, la condonación podrá ascender al 100%.
- Finalmente, a través de la regla 2.17.6., se establece el procedimiento para arribar al porcentaje de condonación de multas impuestas o determinadas con motivo del incumplimiento a obligaciones fiscales federales distintas a las de pago, en materia de comercio exterior, siendo el caso que dicho porcentaje varía dependiendo de la antigüedad de la multa, yendo desde el 20% en el caso de multas con una mayor a 5 años, y hasta el 70% en las de menos de un año. Como en otros casos, lo anterior tiene aplicación siempre y cuando el contribuyente cumpla con el pago de la parte no condonada de la multa.

Como puede apreciarse, el procedimiento que describe la Resolución Miscelánea Fiscal para 2020 puede fácilmente ser identificado con uno reglado, pues establece condiciones, requisitos y hasta fórmulas específicas aplicables a cada caso, lo que parecería sugerir la posibilidad de que los causantes que se ubiquen en los supuestos respectivos, y cumplan con todas las formalidades exigibles para el caso concreto, podrían llegar a reclamar la materialización de las

consecuencias jurídicas establecidas en las reglas que pormenorizan el contenido del artículo 74 del Código Fiscal de la Federación.

Pero, más allá del tema aludido —que no es el que concierne al presente trabajo— puede fácilmente apreciarse que la condonación de multas es una posibilidad mucho más cotidiana de lo que podría sugerir la reforma al artículo 28 constitucional —que, si bien hace referencia a las "condonaciones de impuestos", no deja de ser aplicable al caso, al menos en la medida en la que las multas "de fondo" gozan de la misma naturaleza de las contribuciones, en términos del artículo 2o. del Código Fiscal de la Federación—. No se trata de componendas o arreglos "en lo oscurito", sino de un procedimiento suficientemente regulado, disponible para cualquier contribuyente que se ubique en los supuestos señalados, y que con bastante cotidianeidad cobra aplicación, al grado tal de contar con regulación en la Resolución Miscelánea Fiscal, ya desde hace varios años.

Adicionalmente a lo establecido por el artículo 74 del Código Fiscal de la Federación, también es posible acceder a la condonación de multas, acudiendo al procedimiento de acuerdo conclusivo ante la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, si bien ello se encuentra limitado a la primera vez que se suscriba uno de dichos acuerdos, tal y como se aprecia en el artículo 69-G del código tributario federal, mismo que dispone lo que a continuación se transcribe:

> "Artículo 69-G. El contribuyente que haya suscrito un acuerdo conclusivo tendrá derecho, por única ocasión, a la condonación del 100% de las multas; en la segunda y posteriores suscripciones aplicará la condonación de sanciones en los términos y bajo los supuestos que establece el artículo 17 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente. Las autoridades fiscales deberán tomar en cuenta los alcances del acuerdo conclusivo para,

en su caso, emitir la resolución que corresponda. La condonación prevista en este artículo no dará derecho a devolución o compensación alguna"[105].

La condonación a la que se refiere el artículo anterior viene motivada en el hecho de que dicho procedimiento busca la suscripción de acuerdos entre las autoridades fiscales y los contribuyentes, que pongan fin a las discrepancias que surgen durante el ejercicio de facultades de comprobación. Por lo tanto, al lograr las partes dicho acuerdo, ello naturalmente debería venir de la mano del pago de, cuando menos, una porción de las contribuciones cuya omisión hubiere venido siendo observada por la autoridad fiscal durante la auditoría. De esta forma, la condonación de la multa viene —debería venir— aparejada, en los casos apuntados, con el pago de la contribución omitida actualizada y de los recargos correspondientes, lo que puede justificar dicha medida.

Aun me reservo la formulación de juicios generales sobre la conformidad que guarda la figura de la condonación con el principio de generalidad tributaria, pero, por lo pronto, únicamente dejo apuntado que, en lo que concierne a las multas, la condonación es una práctica habitual, regulada en muchos y muy precisos aspectos, por lo que las autoridades fiscales competentes se deben ceñir a un marco específico, que en gran medida limita la discrecionalidad que tantos actores condenan en los perdones fiscales.

Si acaso, puede formularse una crítica en tanto que las disposiciones aplicables, si bien están basada en lo dispuesto por el artículo 74 del Código Fiscal de la Federación, se encuentran al nivel de reglas de carácter general, emitidas por la Jefatura del Servicio de Administración Tributaria, y que pueden ser modificadas o derogadas con facilidad.

[105] El artículo transcrito es impreciso al señalar que se podría obtener la condonación en los términos del artículo 17 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, dado que dicho numeral establece la posibilidad de que se impongan porcentajes menores de multa cuando el contribuyente se corrija anticipadamente durante el ejercicio de facultades de comprobación, y no que propiamente se condonen multas ya impuestas.

D*. La condonación aplicable en el régimen de concursos mercantiles*

El artículo 146-B del Código Fiscal de la Federación establece el régimen aplicable a los contribuyentes que se encuentren sujetos a un procedimiento de concurso mercantil, estableciendo la posibilidad de condonar determinados créditos fiscales. En este mismo sentido, existen disposiciones análogas en la Ley de Concursos Mercantiles, tal y como acontece con el artículo 69 de dicho ordenamiento, mismo que dispone lo que a continuación se transcribe:

> "Artículo 69. A partir de la sentencia de concurso mercantil, los créditos fiscales continuarán causando las actualizaciones, multas y accesorios que correspondan conforme a las disposiciones aplicables.
>
> En caso de alcanzarse un convenio en términos del Título Quinto de esta Ley, se cancelarán las multas y accesorios que se hayan causado durante la etapa de conciliación.
>
> La sentencia de concurso mercantil no será causa para interrumpir el pago de las contribuciones fiscales o de seguridad social ordinarias del Comerciante, por ser indispensables para la operación ordinaria de la empresa.
>
> [...]".

Tal y como puede apreciarse de lo dispuesto por el artículo citado, es el caso que la legislación concursal aplicable establece la posibilidad de que sean "cancelados" ciertos accesorios, de entre aquéllos que reporte el contribuyente sujeto a un procedimiento de concurso mercantil.

En este sentido, el artículo 146-B del Código Fiscal de la Federación complementa dicha disposición, en los términos siguientes:

> "Artículo 146-B. Tratándose de contribuyentes que se encuentren sujetos a un procedimiento de concurso mercantil, las autoridades fiscales podrán condonar parcialmente los créditos fiscales relativos a contribuciones que

debieron pagarse con anterioridad a la fecha en que se inicie el procedimiento de concurso mercantil, siempre que el comerciante haya celebrado convenio con sus acreedores en los términos de la Ley respectiva y de acuerdo con lo siguiente:

I. Cuando el monto de los créditos fiscales represente menos del 60% del total de los créditos reconocidos en el procedimiento concursal, la condonación no excederá del beneficio mínimo de entre los otorgados por los acreedores que, no siendo partes relacionadas, representen en conjunto cuando menos el 50% del monto reconocido a los acreedores no fiscales.

II. Cuando el monto de los créditos fiscales represente más del 60% del total de los créditos reconocidos en el procedimiento concursal, la condonación, determinada en los términos del inciso anterior, no excederá del monto que corresponda a los accesorios de las contribuciones adeudadas.

La autorización de condonación deberá sujetarse a los requisitos y lineamientos que establezca el reglamento de este Código".

De lo anterior, se desprende la existencia de dos supuestos diversos de condonación de adeudos fiscales generados en los términos de las disposiciones aplicables, a saber: la cancelación de las multas y accesorios que se hayan causado durante la etapa de conciliación —según el artículo 69 de la Ley de Concursos Mercantiles—, así como la condonación parcial de los créditos fiscales relativos a contribuciones que debieron pagarse con anterioridad a la fecha en que se inicie el procedimiento de concurso mercantil.

Ambos supuestos se encuentran sujetos a la condición de que se celebre el convenio a que se refiere el artículo 148 de la Ley de Concursos Mercantiles.

Consecuentemente, una vez celebrado el convenio de referencia, el contribuyente podrá acceder a los siguientes beneficios:

a. Cancelación[106] de las multas y accesorios que se hayan causado durante la etapa de conciliación;
b. Cuando los adeudos al Fisco Federal representen menos del 60% del total de los créditos reconocidos en el procedimiento concursal, sólo se otorgará una condonación parcial que no podrá exceder del beneficio mínimo de entre los otorgados por los acreedores que, no siendo partes relacionadas, representen en conjunto cuando menos el 50% del monto reconocido a los acreedores no fiscales;
c. Cuando los adeudos al Fisco Federal representen más del 60% del total de los créditos reconocidos en el procedimiento concursal, la condonación, determinada en los términos del inciso anterior, no excederá del monto que corresponda a los accesorios de las contribuciones adeudadas.

El beneficio precisado en el inciso “a” abarca únicamente a los accesorios causados durante la conciliación, y será otorgado en todos los casos en los que se suscriba el convenio de referencia; por otra parte, los beneficios a que se refieren los incisos “b” y “c” son excluyentes entre sí y se refieren a los créditos fiscales que debieron pagarse con anterioridad a la fecha en que se inicie el procedimiento de concurso mercantil[107].

Asimismo, se aprecia que los beneficios precisados en los incisos “a” y “c” se refieren exclusivamente a los accesorios de las contribuciones, mientras que el beneficio contemplado en el inciso “b” podría —al menos matemáticamente—

[106] No paso por alto el uso de la voz “cancelación” por el legislador federal, misma que —como será precisado en un apartado posterior— no implica la extinción del adeudo tributario. No obstante, se incorpora la explicación respectiva en el presente apartado, tanto con la intención de presentar una exposición exhaustiva del régimen de concursos mercantiles, como por mi apreciación de que los efectos jurídicos que se le atribuyen a la “cancelación” contemplada en el artículo 69 de la Ley de Concursos Mercantiles, coinciden con los de una condonación en sentido estricto.
[107] Solo como un comentario marginal, conviene precisar que la técnica legislativa parece excluir el caso de contribuyentes cuyos adeudos representen exactamente el 60% del total de los créditos reconocidos en el procedimiento concursal, supuesto en el cual no se contaría con beneficio alguno.

llegar a abarcar tanto a los accesorios, como al principal, es decir, a la contribución presuntamente omitida actualizada.

El artículo 146-B pretende ser pormenorizado por la regla 2.17.7. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2020; sin embargo, para efectos del presente trabajo, poco añade dicha disposición a lo establecido legalmente, excepción guardada de lo relativo al requisito de pagar la parte no condonada, a la exclusión de los créditos fiscales derivados de infracciones por las cuales exista sentencia condenatoria por delitos fiscales, así como a sujetar la condonación al requisito de compensar las cantidades que hubieren podido pedirse en devolución.

E. *La "reducción" de créditos fiscales, como una forma de condonación*

Adicionalmente al supuesto de condonación contemplado por el artículo 74 del Código Fiscal de la Federación, la legislación establece un supuesto diverso que, aunque la literalidad de la norma diferenciaría, en realidad no puede ser distinguido, si se toman en cuenta sus efectos y propósitos: se trata de la denominada reducción de multas, misma que puede ir acompañada de descuentos en la tasa de recargos que debe cubrirse al fisco federal, establecida en el artículo 70-A del Código Fiscal de la Federación.

El acceso a dicha medida se encuentra sujeto al cumplimiento de una serie de requisitos específicos que acreditan un comportamiento ejemplar por parte del causante, al establecer que el beneficio correspondiente se establece en favor de los causantes que hubieren presentado la totalidad —se presupone, al no distinguir el precepto— de los avisos, declaraciones y demás información que establecen las disposiciones fiscales, correspondientes a sus tres últimos ejercicios fiscales; que no se les hubieren determinado diferencias a cargo en el pago de impuestos y accesorios superiores al 10%, respecto de las que hubiera declarado, en los tres últimos ejercicios fiscales; que, en caso de haber hecho dictaminar sus estados financieros, no se les hubieren observado omisiones respecto al cumplimiento de sus obligaciones, o habiéndose hecho éstas, las mismas hubieran sido corregidas por el contribuyente; que hubieren cumplido con

los requerimientos formulados por la autoridad fiscal, en los tres últimos ejercicios fiscales; que no hubieren incurrido en alguna de las agravantes a las que se refiere el artículo 75 del Código Fiscal de la Federación; que no se encuentren sujetos al ejercicio de una o varias acciones penales, por delitos previstos en la legislación fiscal, o bien, que no hubieren sido condenados por delitos fiscales; y, finalmente, que no hubieren solicitado en los últimos tres años el pago a plazos de contribuciones retenidas, recaudadas o trasladadas.

El hecho de que el beneficio establecido por el referido numeral esté limitado a quienes cumplan todos los requisitos anteriores —a mi juicio— genera varias dudas en torno a la eficacia del precepto pues, francamente, se encontraría dirigido a contribuyentes cumplidos en tal grado que prácticamente parecería excluir la imposición de multa alguna, ya no digamos buscar su "reducción".

No obstante, en caso de que se acrediten los extremos preceptuados, dicho numeral faculta a las autoridades tributarias a reducir el monto de las multas (firmes) establecidas por infracción a las disposiciones fiscales, en un 100%, y a aplicar la tasa de recargos por prórroga[108] —en lugar de la de mora—, lo cual se condiciona a que el adeudo sea pagado dentro de los 15 días siguientes a aquél en el que se notifique la resolución correspondiente.

Independientemente del *nomen iuris* al que acude el legislador tributario, apreciando los efectos de la disposición, parece claro que la reducción de multas no es más que una condonación, si bien sujeta a mayores requisitos que los establecidos en el artículo 74 del Código Fiscal de la Federación.

F*. Posición personal*

Hasta el presente punto, he acudido a las distintas formas en las que se pueden materializar condonaciones en el ordenamiento jurídico mexicano: son muchas y

[108] Deben observarse los términos imperativos en los que se redactó el artículo 70-A del Código Fiscal de la Federación, mismo que dispone que la autoridad fiscal "reducirá" la multa y "aplicará" la tasa de recargos por prórroga, sin que siquiera se establezca la posibilidad de efectuar una reducción parcial de la multa. Lo anterior parecería contraponerse al carácter discrecional de la resolución correspondiente, que supuestamente le correspondería, según se desprende del último párrafo del artículo mencionado.

muy variadas; sujetas a regulación muy rígida en algunos casos, y en otros prácticamente se materializan sus efectos de pleno derecho; a través de programas temporales de amnistía y mediante disposiciones legales de larga permanencia.

A lo largo de la exposición, he intentado reservar mi postura, aunque existen algunos casos en que es difícil siquiera exponer las características de alguna especie de condonación o algún ejemplo de ésta que ha llegado a darse en nuestro país, sin también externar alguna opinión, como sucede en el caso de la condonación otorgada a diversos entes públicos, que dio pie a la interposición del amparo #YoContribuyente. Sin embargo, es a través del presente apartado que busco exponer mi postura sobre la condonación.

Se trata —a mi juicio— de una figura jurídica que, prácticamente por definición, puede atentar contra los postulados del principio de generalidad tributaria, en tanto que provoca que algunos de los signos de riqueza observados por el legislador y recogidos en presupuestos normativos, finalmente terminen por no aportar para el sostenimiento de las cargas públicas, lo que no es cosa menor, pues ello únicamente debería permitirse, conforme a los criterios de la Suprema Corte, cuando dicha medida obedezca a un relevante interés social o económico nacional[109].

Puedo perfectamente entender la necesidad de contar con instrumentos de política pública que permitan modular la obligación tributaria, permitiendo a la administración tributaria no ejercer su función de recaudo en aquellos casos en los que circunstancia relevantes así lo demanden, como podría ser en presencia de catástrofes o conmociones internas. Sin embargo, para casos como el anunciado, debería encontrarse mucho más restringido y regulado el uso de la atribución de otorgar un perdón por la omisión en el pago de obligaciones fiscales, más allá de

[109] Así se desprende de la tesis aislada 1a. CXL/2005, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta,* Novena Época, t. XXII, noviembre de 2005, p. 41, de rubro “MEDIDAS DE EXONERACIÓN EN MATERIA FISCAL. SU PROPÓSITO DEBE RESPONDER A UN RELEVANTE INTERÉS SOCIAL O ECONÓMICO NACIONAL, Y ATENDER AL PRINCIPIO DE IGUALDAD”, que si bien se refiere a los eximentes, cobra aplicación idónea en el caso de las condonaciones, en el aspecto aludido.

la reciente prohibición de condonar incorporada al artículo 28 constitucional, pues parece un tímido intento de restricción, si finalmente se autoriza que ésta pueda persistir “en los términos y condiciones que fijan las leyes”, porque ya he expuesto que “las leyes” pueden ser bastante laxas, dependiendo de los beneficiarios a los que, en cada caso, se puede —¿se busca intencionadamente?— favorecer.

Como he señalado, la reforma constitucional aumenta el costo político de ofrecer condonaciones, y debería incrementar la carga justificatoria de parte de quien proponga tales medidas. Esto, en un país en el que se ha podido apreciar el otorgamiento de exenciones generalizadas que desafían el sentido común y contradicen la existencia misma de un sistema fiscal general y supuestamente obligatorio, definitivamente es positivo, pero —espero equivocarme— es probable que se vuelva insuficiente.

Me parece que la regulación de las condonaciones debería ser mucho más específica, debiéndose distinguir, de entrada, entre la posibilidad de condonar contribuciones, por un lado —lo que debería ser verdaderamente excepcional, casi inexistente—, y accesorios de éstas (principalmente, de multas), por el otro —caso este en el que podría pensarse en aplicación un poco menos restringida, pues finalmente no implican una atemperación del poder recaudatorio del Estado, sino de su facultad sancionatoria—.

En efecto, en consonancia con el postulado jurisprudencial que desarrolla el principio de generalidad, sosteniendo que las exenciones deberían limitarse en la medida de lo posible, parece solamente lógico que los programas de amnistía que impliquen una condonación de las contribuciones omitidas, también deberían ser los menos posibles. Y ello, no solo en un ánimo —siempre presente en el debate fiscal nacional— de ampliar la base de contribuyentes, sino también para conseguir que las manifestaciones de capacidad que resulten aptas no queden liberadas de la obligación tributaria, y para que no se generen incentivos para la falta de cumplimiento con dicho deber, o para su cumplimiento parcial.

Como recién señalé, es bastante común escuchar sobre la necesidad de “ampliar la base de contribuyentes”, es decir, de conseguir que sean más los

mexicanos que contribuyen al gasto público. Para tal propósito, los programas de condonación podrían tener el efecto benévolo de incorporar a los contribuyentes que habrían incumplido, con la recaudación adicional que de ello derive, pero —si no se administra correctamente— éste es de muy corto plazo.

A mi juicio, los programas de amnistía tributara forman parte de un estado de cosas en el que no se aprecia una auténtica cultura de cumplimiento con el deber constitucional de contribuir al levantamiento de las cargas comunes, por lo que parecería contradictoria una política pública que, con el solo ánimo recaudatorio —es decir, sin los mecanismos de contrapeso que lo justifiquen desde la óptica del principio de generalidad tributaria—, permita que las omisiones del pasado queden simplemente disculpadas.

En tal virtud, como un medio para acercar a los morosos al sistema tributario, y de hacerlos subsanar las omisiones en que hubieren incurrido, los programas de amnistía tributaria que impliquen condonación de contribuciones, pueden ser útiles y prácticos, pero ello debe ir acompañado de otras medidas, a fin de paliar los efectos negativos que este tipo de programas pueden generar, en términos de incentivos para el incumplimiento en el período voluntario —sobre el cual, tras la amnistía, existe una presunción de ser disculpable, en la esperanza de que se proponga un nuevo programa—; así como en lo que respecta a la afectación a la igualdad entre los contribuyentes, pues los que puntualmente habían cumplido con su obligación resienten como afectación, cuando menos, el costo de oportunidad de no haber omitido, pues siempre se preguntarán cómo habrían podido aprovechar los recursos que destinaron al pago de contribuciones, cuando la sanción que los disuadió, finalmente, no solo no se aplicó, sino que fue sustituida —según el alcance de cada programa— por algún beneficio o descuento.

Consecuentemente, considero que el establecimiento de este tipo de programas debe configurarse ajustado a determinadas medidas específicas, y deberían limitar su aplicación a aquellos casos en los que las facultades de

comprobación de la administración tributaria y su capacidad de descubrimiento, ya representen un auténtico riesgo para el contribuyente moroso.

Así, en aras de procurar que los programas de condonación amplios, a la manera de amnistías fiscales, produzcan la menor afectación posible a los postulados del principio de generalidad tributaria, las medidas conforme a las cuales éstos deberían diseñarse —en mi opinión— son las siguientes:

a. Deberán contemplar la manifestación de una fecha definitiva para la terminación del mismo, y un anuncio en el sentido de que, agotado dicho período, iniciará un proceso de revisión exhaustivo y agresivo sobre los casos que no se apeguen al mecanismo de que se trate —que desde luego deberá cumplirse—.
b. Idealmente, previamente inclusive al establecimiento del programa, debería la administración tributaria ya contar con una idea certera del universo de potenciales beneficiarios —contribuyentes incumplidos—, de tal manera que se pueda conocer el nivel de eficacia del mecanismo de que se trate.
c. Asimismo, como una medida de aprendizaje para la administración tributaria, debería acotarse el beneficio a los casos en los que se pueda obtener información que permita conocer el vacío legal o administrativo que permitió el incumplimiento que ahora se corregiría.
d. Por otro lado, debería buscarse que el beneficio que se otorgue se encuentre acotado a casos específicos en los que la administración tributaria reconozca un problema difícil de fiscalizar, o lo suficientemente extendido como para aumentar de manera considerable los costos de la revisión.

Como puede inferirse —y como venía anunciando desde el apartado relativo a amnistías fiscales—, en el esquema que describo considero que la implementación de programas generales de condonación, a fin de ser útiles en cuanto a la incorporación de los morosos al sistema tributario —y, por ende, fieles

a los postulados del principio de generalidad—, debe presentarse como una oportunidad única y extraordinaria, y bajo la premisa de que se cuenta con una administración tributaria fuerte y capaz, que no permitirá que los que incumplieron una vez vuelvan a hacerlo, o que terminen de nueva cuenta excluidos del sistema tributario, y que cuenta con los recursos jurídicos, materiales y humanos para fiscalizar con eficacia en todos los sectores y a todo tipo de personas, a fin de hacer efectiva la advertencia adelantada en el sentido de que todo aquél que no se regularizara, enfrentaría los procedimientos y consecuencias no atenuadas que el sistema fiscal contempla.

Los parámetros que sugiero, en realidad, parten de un punto de vista práctico, pensando en aquellos casos —que deberían ser los menos— en los que se estime indispensable ofrecer un esquema de condonación que permita obtener recursos fiscales difícil o costosamente fiscalizables, o bien, ampliar la base de contribuyentes. Solo así —a mi juicio—, los programas generales de condonación podrían, desde un punto de vista práctico y de administración pública, obtener más réditos con menos recursos, es decir, podrían obtener un mayor nivel de cumplimiento —aun fuera del período voluntario— sin necesidad de incurrir en todos los costos inherentes —tanto económicos, como los que implican evidenciar las carencias y puntos débiles de la administración tributaria—, pero sin perder de vista que dichos esquemas tienen un impacto negativo en el nivel de cultura fiscal y tienen el indeseable efecto de beneficiar a los que menos podrían merecerlo, es decir, a los contribuyentes que incumplen con sus obligaciones fiscales, por la razón que sea.

En efecto, los programas de condonación pueden desvincular a los cumplidos del deber de solidaridad desde el cual surge la obligación de tributar[110] e, inclusive, tienen la consecuencia de anteponer el interés privado de quienes no habían cumplido con su obligación contributiva —otorgándoles un beneficio por tal

[110] Tal y como se desprende de la tesis 1a./J. 65/2009, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXX, julio de 2009, p. 284, de rubro “OBLIGACIONES TRIBUTARIAS. OBEDECEN A UN DEBER DE SOLIDARIDAD”.

conducta y tal vez un aliciente para la reincidencia— al interés público que debería existir para que todos —todos— cumplamos con nuestros deberes fiscales.

Por todo lo anterior, en tanto no se generen las condiciones sociales y culturales necesarias, o en tanto no se cuente con una estructura administrativa que auténticamente incentive el cumplimiento de las obligaciones tributarias —sea que ello ocurra en el denominado período voluntario, o a través del procedimiento administrativo de ejecución—, considero que la implementación de programas de amnistía tributaria debería ser valorada detenidamente —aún más pensando el marco constitucional de "prohibición" que se desprende del recientemente reformado artículo 28 de la Ley Fundamental—, pues los problemas que pueden generar en el mediano y largo plazo pueden ser mucho mayores a los beneficios que pueden reportar en el corto plazo.

Finalmente, es necesario acudir a la doctrina de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, a fin de conocer, no tanto la postura que ha sostenido en relación con los específicos casos en los que se han otorgado condonaciones, sino lo relativo al tema que he venido analizando: la manera en la que se vincula dicha figura jurídica con los derechos fundamentales de los contribuyentes, y con el principio de generalidad tributaria.

En relación con lo anterior, tras una contradicción de tesis existente entre los criterios de la Primera y Segunda Sala de la Corte, en el año de 2016 se resolvió —haciendo prosperar el criterio de la Primera Sala— que a la condonación de deudas tributarias no le resultan aplicable los principios de justicia fiscal que se desprenden del artículo 31, fracción IV, constitucional.

Lo anterior, al sostener que "[…] la condonación importa un beneficio que no obedece a una exigencia constitucional de justicia tributaria, si se toma en cuenta que se establece con una intención promocional en cumplimiento de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos […]" y que "[…] al no ser la condonación un ajuste a la estructura, al diseño o al monto de un impuesto, sino la acción unilateral del Estado que, como instrumento de índole excepcional, se emplea para no hacer efectiva la deuda fiscal al renunciarse a la recepción del

pago de la obligación pecuniaria del contribuyente, es inconcuso que las normas que la prevén no se rigen por los principios de justicia fiscal contenidos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, pues su otorgamiento no obedece a razones de justicia tributaria, ni al ajuste que corresponde para que el gravamen se determine conforme a la capacidad contributiva que dio lugar al tributo; sin embargo, lo anterior no implica que las normas que establezcan condonaciones escapen al control de la constitucionalidad, ya que la delimitación de quienes pueden contar con tal beneficio y su implementación, excluyendo o incluyendo a ciertos sectores o personas, desde luego, puede analizarse desde el ámbito más amplio correspondiente al principio de igualdad, y no al de equidad tributaria"[111].

Dicho criterio tiene mérito, en tanto que es innegable que la condonación no forma parte del sistema del hecho imponible, dado que éste configura legalmente los supuestos bajo los cuales se causa la contribución y se cuantifica la deuda tributaria, mientras que el perdón fiscal opera justamente en relación con contribuciones causadas y exigibles —es decir, en un momento posterior al de la materialización de las hipótesis normativas que dan origen a la obligación fiscal—. Sin embargo, no pueden pasarse por alto los efectos que tienen las normas que otorgan el perdón fiscal, que finalmente se traducen en una determinación estatal sobre quiénes efectivamente cubrirán los montos que se causan conforme a la legislación fiscal, y quiénes no.

Comparativamente con los eximentes —tema en el que abundaré en el apartado siguiente—, en el caso de la condonación, el problema puede no ser tan grave, en tanto que —como reiteradamente he señalado— ésta se materializa, directa o indirectamente, a través de un texto legal, siendo éste el que establece los requisitos para su procedencia, y el que atribuye competencias a quienes la

[111] Tesis P./J. 3/2016 (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, libro 33, t. I, agosto de 2016, p. 9, de rubro "CONDONACIÓN DE DEUDAS TRIBUTARIAS. LAS NORMAS QUE LA PREVÉN NO SE RIGEN POR LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA TRIBUTARIA ESTABLECIDOS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS".

podrán otorgar, mientras que en los eximentes el parámetro que los regula es bastante escueto, a través de los amplios y poco pormenorizados del artículo 39, fracción I, del Código Fiscal de la Federación.

Pero un problema menos grave no deja de ser un problema: puede darse el caso que la ley que otorgue el perdón acuda a fórmulas tan genéricas como las que rigen los eximentes, o puede ser que los "requisitos" que "condicionen" la condonación sean de tan fácil cumplimiento, que finalmente no impliquen control alguno sobre la medida y se traduzcan en un indebido beneficio para los destinatarios de la norma —supuestos estos dos que, a mi juicio, se dieron en el caso de la condonación otorgada a través del artículo 9o. de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2013, mismo que dio pie a la promoción del llamado amparo #YoContribuyente—.

¿Cómo, entonces, podría evitarse el abuso en el otorgamiento de condonaciones? Ya he comentado que la reforma constitucional que las prohíbe parece insuficiente, en tanto que únicamente las limita a los casos y condiciones que determinen las leyes.

Una alternativa es que el propio texto constitucional —y no uno legal, pues ello podría dar pie a un choque entre normas de la misma jerarquía, que podría resolverse en favor del ordenamiento que establezca la amnistía, tanto por especialidad como por posterior temporalidad— estableciera parámetros generales que permitieran limitar los casos o condiciones bajo los cuales pudieran otorgarse condonaciones.

Y la otra podría ser el control de constitucionalidad que pudiera ejercer el Poder Judicial de la Federación, lo que me trae de regreso a la tesis de jurisprudencia recientemente transcrita. Si bien puedo reconocer el mérito técnico del criterio del Pleno y de ninguna manera puedo contender contra la idea de que la condonación no forma parte del sistema que regula el hecho imponible, considero que limitar el análisis de dicha figura jurídica a los parámetros propios del derecho fundamental a la igualdad, consagrado por el artículo 1o. constitucional, puede resultar insuficiente.

En efecto, tanto el derecho a la tributación proporcionada como el principio de generalidad —ambos principios de justicia fiscal consagrados por el artículo 31, fracción IV, constitucional, cuya aplicación excluye el criterio de la Corte para el caso de las condonaciones— pueden ofrecer elementos de juicio adicionales, valiosos para determinar la corrección o incorrección constitucional de un programa de amnistía fiscal: tales postulados, dirigidos a la configuración normativa del hecho imponible, deben también poder reflejarse sobre los medios de extinción del tributo y, de manera destacada, en la condonación. No tendría sentido sostener que el legislador está obligado a contemplar las manifestaciones de capacidad en un sentido amplio al momento de delimitar el objeto de los tributos, pero que las formas de minoración o extinción de la deuda tributaria podrían manejarse libremente, pues de nada serviría al sistema tributario un esquema normativo incluyente y amplio, en el que finalmente no se cumplan las obligaciones fiscales, no solo por las omisiones de los sujetos pasivos, sino por la voluntad del Estado de permitir que éstas no sean sancionadas.

Adicionalmente —y tal y como desarrollaré con mayor detalle en el apartado correspondiente a los eximentes—, el principio de generalidad tributaria ofrece un criterio que viene a reforzar lo que puede inferirse de la supuesta prohibición de condonar impuestos que tímidamente establece el reformado artículo 28 constitucional: que lo habitual, lo ordinario, lo deseable, es que no existan las condonaciones y que su carácter verdaderamente excepcional debe ser reconocido como parte de un mandato de la Ley Fundamental, de tal manera que el análisis constitucional reconozca que la no-exclusión de la obligación de pago —efecto contrario al que produce el perdón por la omisión en el entero de impuestos— es el que corresponde a la regularidad constitucional.

Por todo ello, sostengo que debería repensarse la no aplicación de los principios de justicia fiscal que consagra el artículo 31, fracción IV, constitucional a los actos —legislativos y de la administración pública— a través de los cuales se establezcan condonaciones o se determine su aplicación a casos concretos. Ello, no solo pensando en la posibilidad de juzgarlos desde los derechos fundamentales

de la materia tributaria, sino, destacadamente, desde el principio de generalidad tributaria, al que me he referido como una garantía establecida con una proyección más amplia, dirigida a la colectividad, a fin de que se procure que todos los signos de capacidad idónea efectivamente contribuyan al sostenimiento de los gastos públicos, propósito éste que podría verse entorpecido por los perdones fiscales.

De esta manera, si en ningún caso el ejercicio de la atribución de condonar contribuciones se efectúa bajo estándares atenuados —contrario a lo que permite el actual criterio de la Corte, que excluye la aplicación del artículo 31, fracción IV, constitucional— los órganos del Estado que decidan otorgar dicho beneficio fiscal sabrán que no se encuentran exentos de justificar sus actuaciones en el contexto de dicho numeral superior, y estarán conscientes de lo delicado que resulta la acción de liberar de la obligación de pago a los destinatarios de la norma fiscal.

5. *Los eximentes*

Se trata de una figura jurídica —hasta donde ha sido posible verificar— exclusiva de la legislación mexicana. Y lo es, esencialmente, porque —a mi juicio— se ha construido la categoría, no tanto a partir de una intención o propósito así definido por el legislador, sino de su particular uso del lenguaje.

La legislación fiscal federal establece la posibilidad de que se "exima" del pago de un determinado tributo, en determinadas circunstancias, al tenor del artículo 39 del Código Fiscal de la Federación, mismo que dispone lo que a continuación se transcribe:

> "Artículo 39. El Ejecutivo Federal mediante resoluciones de carácter general podrá:
>
> I. Condonar o eximir, total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios, autorizar su pago a plazo, diferido o en parcialidades, cuando se haya afectado o trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, una rama de actividad, la producción o venta de

productos, o la realización de una actividad, así como en casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias.

Sin que las facultades otorgadas en esta fracción puedan entenderse referidas a los casos en que la afectación o posible afectación a una determinada rama de la industria obedezca a lo dispuesto en una Ley Tributaria Federal o Tratado Internacional.

[…]

Las resoluciones que conforme a este Artículo dicte el Ejecutivo Federal, deberán señalar las contribuciones a que se refieren, salvo que se trate de estímulos fiscales, así como, el monto o proporción de los beneficios, plazos que se concedan y los requisitos que deban cumplirse por los beneficiados".

Como puede apreciarse, el numeral aludido otorga al Ejecutivo Federal la posibilidad de condonar o *eximir*, total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios, cuando se haya afectado o trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, una rama de actividad, la producción o venta de productos, o la realización de una actividad, así como en casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias.

Al respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que dicho numeral otorga al Ejecutivo la posibilidad de atemperar el ejercicio de la facultad recaudatoria que le otorga la Constitución, "[…] en contingencias que puedan o no acaecer como fenómenos de la naturaleza o calamidades públicas, o bien, aquellas situaciones de presión extraordinaria en los mercados, sea por causas exteriores o interiores del país, que hagan necesario el otorgamiento de eximentes fiscales transitorios, a fin de evitar que se ocasionen mayores daños o perjuicios a los sujetos o grupos que los resienten"[112].

[112] Amparo en revisión 1629/2004, Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, México, 24 de agosto de 2005, ponencia del Ministro José Ramón Cossío Díaz.

Se trata de una facultad con la que ordinariamente cuenta la Administración Pública para hacer frente a imprevistos, que pueden ser de índole económica u obedecer a catástrofes naturales. Hasta ahí —y si se limitara a lo que tradicionalmente se conoce como una condonación—, esta atribución no tendría nada de especial ni sería exclusiva del Estado Mexicano.

Sin embargo, en nuestro país se han distinguido dos atribuciones: la de "condonar" por un lado, y la de "eximir" por el otro". En términos lingüísticos, atendiendo a que el legislador utilizó una disyunción para separar ambas voces, parece lógico asumir que efectivamente se trata de dos facultades diferentes, pero —fuera de algunas afirmaciones aisladas a las que me referiré más adelante— no se cuenta con mayores elementos que permitan comprender el alcance de tal distinción.

En ese contexto, a continuación expondré el alcance que suele tener dicha atribución en su uso cotidiano, para posteriormente realizar algunas precisiones en relación con lo que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido sobre el particular, y finalmente concluir sobre lo delicado que resulta el ejercicio de dicha facultad, frente al principio de generalidad tributaria.

Es común acudir a la atribución establecida por la fracción I del artículo 39 del Código Fiscal de la Federación, por ejemplo, cuando un huracán afecta alguna zona del país o en caso de un sismo, caso en el cual, tradicionalmente, se emite algún decreto en el que se libera de la obligación de realizar pagos provisionales del impuesto sobre la renta. Como un ejemplo de lo anterior, tenemos el "Decreto por el que se otorgan diversos beneficios fiscales a los contribuyentes de las zonas afectadas que se indican por el sismo ocurrido el 7 de septiembre de 2017", publicado en el Diario Oficial de la Federación el 11 de septiembre de 2017.

A través del artículo Primero de dicho Decreto, se disponía lo siguiente:

> "Artículo Primero.- Se exime de la obligación de efectuar pagos provisionales del impuesto sobre la renta correspondientes a los meses de agosto a diciembre de 2017, al tercero y cuarto trimestres de 2017, así

como segundo y tercer cuatrimestres de 2017, según corresponda, por los ingresos que obtengan los contribuyentes personas morales que tributen en los términos del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta y las personas físicas que tributen en los términos del Capítulo II, Sección I y del Capítulo III, del Título IV de la misma Ley, que tengan su domicilio fiscal, agencia, sucursal o cualquier otro establecimiento en las zonas afectadas a que se refiere el artículo Décimo Segundo del presente Decreto, siempre que dichos ingresos correspondan a su domicilio fiscal, agencia, sucursal o cualquier otro establecimiento, que se encuentre ubicado en dichas zonas afectadas.

Como puede apreciarse, dicho artículo otorgaba el beneficio consistente en liberar de la obligación de efectuar pagos provisionales del impuesto sobre la renta, por el resto del ejercicio fiscal de 2017, a quienes se ubicaran en las zonas de los Estados de Chiapas y Oaxaca afectadas por los sismos del 7 de septiembre de 2017.

Como mencionaba, se trata de una importante atribución del Ejecutivo, que permite afrontar circunstancias extremas, como las provocadas por desastres naturales, mediante la modulación que puede provenir del contacto directo con las necesidades que enfrentan los contribuyentes en casos extraordinarios.

Sin embargo, también puede suceder —como reiteradamente aconteció durante la vigencia del impuesto al activo— que se otorguen eximentes como una medida de apoyo a algunos sectores. Este fue el caso, por citar alguno de ellos, en el año de 2002, en el que se emitió el “Decreto por el que se exime del pago de los impuestos que se mencionan y se otorgan facilidades administrativas a diversos contribuyentes”, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de mayo de 2002, del cual transcribo la siguiente porción:

“Artículo Primero. Se exime totalmente del pago del impuesto al activo que se cause durante el ejercicio fiscal de 2002, a los contribuyentes del citado

impuesto cuyos ingresos totales en el ejercicio de 2001 no hubieran excedido de $14'700,000.00 (catorce millones setecientos mil pesos 00/100 M.N.) y siempre que el valor de sus activos en el citado ejercicio de 2001, calculado en los términos de la Ley del Impuesto al Activo, no haya excedido de la cantidad antes señalada".

Por virtud de dicho Decreto, el Ejecutivo Federal liberaba de la obligación de pago del impuesto al activo a determinados contribuyentes, atendiendo a su nivel de ingresos y al valor de sus activos, lo que podría resultar cuestionable, al ya no ser un caso tan claro como el ejercicio de dicha atribución frente a un huracán o un terremoto, pero de momento no abundo sobre dichas reflexiones, para previamente dar paso a lo que sobre el particular ha establecido la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

En efecto, nuestro más alto Tribunal ha construido una doctrina en la que se distingue a la exención, en un primer lugar, los eximentes en segundo, y las condonaciones, en tercero.

En relación con los eximentes, en la ejecutoria de la controversia constitucional 32/2002, se precisa que "[…] cuando se utiliza el término 'eximir', se refiere a la facultad del Presidente de la República para liberar del pago de las contribuciones futuras y no causadas". En tal virtud —sostiene el Alto Tribunal al distinguir entre condonación y eximente— "[...] es claro que se trata de facultades distintas, pero encaminadas de manera común, a relevar al Ejecutivo Federal de la obligación recaudatoria que, como tal, le ha sido conferida, solamente para los casos contingentes que prevé la Ley del Congreso"[113].

En la ejecutoria aludida, el Pleno de la Corte acudió a diversos procesos legislativos, con el propósito de corroborar el alcance de la atribución que se analiza. Así, el análisis del Alto Tribunal se remite al texto del artículo 30 Código

[113] Controversia constitucional 32/2002, Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, México, 12 de julio de 2002, ponencia del Ministro José Vicente Aguinaco Alemán.

Fiscal de la Federación publicado el 31 de diciembre de 1976, en el que se establecía lo siguiente:

> "Artículo 30. El Ejecutivo Federal mediante disposiciones de carácter general podrá condonar o en su caso eximir total o parcialmente los créditos fiscales cuando se afecte gravemente la situación económica de alguna región de la República o de alguna rama de las actividades económicas.
> Las disposiciones que al efecto se dicten determinarán los créditos que se condonen, o en su caso se eximan, el importe o proporción de los beneficios, los sujetos que gozarán de los mismos, la región o la rama de actividad en las que se producirán sus efectos, los requisitos que deben satisfacerse y el periodo al que se apliquen".

En relación con dicha disposición legal, se acudió al proceso legislativo, apreciando que, en el dictamen de la Cámara de Diputados, se señaló que el precepto aludido ampliaba el alcance de la facultad de condonar o reducir créditos fiscales, "[…] para otorgar los beneficios a favor de ramas de la actividad económica, quedando en posibilidad de condonar las contribuciones causadas y hasta eximir temporalmente el pago de las futuras por las razones expuestas".

"Es justificada esta reforma —continúa el dictamen—, ya que la experiencia ha demostrado que con frecuencia no sólo los hechos de la naturaleza y las calamidades públicas, sino situaciones de presión extraordinaria en los mercados extranjeros, o en los interiores, pueden hacer necesario el otorgamiento de franquicias fiscales […]" (¡*sic*!).

Y es todo: ni en el proceso de reforma de 1976, ni en el correspondiente al texto vigente, se aprecian razones adicionales que justifiquen la existencia de la figura de los eximentes, como un supuesto diferenciado de las exenciones y de las condonaciones. Por ende, es a partir de estas escuetas consideraciones, que el Pleno de la Suprema aprecia que la figura jurídica de los eximentes se circunscribe a liberar del pago de contribuciones futuras y no causadas, en

oposición a las condonaciones, que se refieren a contribuciones causadas y exigibles.

A partir de lo sostenido en dicha ejecutoria, pueden distinguirse dichas atribuciones, atendiendo a los siguientes criterios:

- La condonación —como se señaló en el apartado que antecede— se refiere a la posibilidad de dejar de cubrir contribuciones causadas y exigibles, mediante perdón total o parcial, otorgado por alguna autoridad competente del Poder Ejecutivo[114];
- Los eximentes también se encuentran dentro de la esfera de actuación del Ejecutivo, pero en un ámbito más acotado —los supuestos del artículo 39, fracción I, del CFF—, y se traduce en la liberación del pago de contribuciones futuras y no causadas;
- Finalmente, las exenciones se relacionan con la configuración legislativa de la obligación tributaria, por cuya virtud se elimina de la regla general de causación a ciertos hechos o sujeciones gravables, o bien, se declara no obligada al pago a cierta categoría de personas, por razones de índole política, económica o social.

Como puede apreciarse, se trata de atribuciones que la jurisprudencia de la Corte ha distinguido con precisión, y no es mi propósito obviar tales construcciones teóricas. No obstante, sí debe reflexionarse sobre el efecto que logran los eximentes, y sobre lo delicado que puede resultar el ejercicio de dicha atribución.

Acudiendo a los ejemplos que previamente cité, relativos a los usos habituales de la facultad de eximir, antes que nada —pero probablemente como una circunstancia accidental para el presente trabajo—, no debe soslayarse la

[114] En relación con lo anterior, precisaría que el perdón que la condonación implica debe materializarse a través de un texto legal de forma directa o indirecta, por lo que será a través de ésta que se extinga la totalidad o parte de la deuda tributaria, o bien, se establezcan requisitos y se atribuyan competencias a órganos administrativos o judiciales para su realización.

diferencia obvia entre liberar de la obligación de realizar pagos provisionales, por un lado —como sucedió en el caso del aludido Decreto de 2017, en materia de impuesto sobre la renta—, y la de realizar el pago del impuesto del ejercicio, por el otro —que fue el efecto del decreto de 2002, en materia de impuesto al activo—.

En el primero de dichos casos, se trata de un impuesto que se cubre a cuenta del anual, siendo el caso que la liberación del provisional únicamente tiene como efecto proporcionar mayor liquidez a quienes son beneficiados por el decreto, sin liberarlos de la obligación del pago anual, es decir, aún tendrán que hacer el cálculo y entero anual y, de ser el caso, tendrían una cantidad menor que acreditar por concepto de provisionales, pero esto probablemente no sea perjudicial, pues podría entenderse que el impuesto anual será de una entidad menor, justamente por la menor actividad económica a raíz del sismo. En esa medida, puede que el beneficio otorgado ni siquiera llegue a calificar como tal, pues la disminuida actividad probablemente generaría menores ingresos para efectos del provisional.

En el segundo caso, en cambio, se estaba liberando a los contribuyentes con un relativamente bajo nivel de ingresos y valor de activos, de la carga de pagar el impuesto al activo, lo que implica, sin más, el otorgamiento de un beneficio equivalente al incumplimiento de la obligación principal.

Y es éste el punto al que buscaba referirme: la liberación de la obligación principal —sea que se dé mediante condonaciones, como he señalado, o a través de eximentes— tiene un efecto similar al de las exenciones, en tanto que las figuras jurídicas aludidas se construyen a partir de disposiciones de carácter general. Desde luego, esta afirmación pasa por alto las disertaciones teóricas que he venido exponiendo, pues claramente puede —debe— distinguirse a las exenciones de los eximentes, bajo muy distintos puntos de vista. Solo por mencionar un par de criterios, ya descritos con antelación: mientras las exenciones se integran al sistema normativo del hecho imponible y deben estar previstas en ordenamientos legales, los eximentes —tanto como las

condonaciones— no afectan los elementos esenciales de la contribución, y se trata de una atribución otorgada al Ejecutivo.

En este sentido, como anunciaba previamente, es cierto que se han provocado sesudas disertaciones para distinguir uno y otro concepto, siendo claro que la doctrina y la jurisprudencia han sabido generar construcciones teóricas que no dejarían lugar a dudas sobre el tema; no obstante, para el ojo no “educado” en tales distinciones, parecería que las exenciones y los eximentes —al igual que las condonaciones—, cuando menos, tienen el mismo efecto: lograr que una persona no cubra una obligación que, en otras circunstancias, sí debería cumplir, apreciándose que tal efecto se alcanza por virtud de una decisión de un órgano estatal.

En efecto, en el caso de las exenciones, una decisión del legislador logra que quienes se ubican en determinada hipótesis, sean excluidos del supuesto general de causación o queden no obligados al pago del tributo; en el mismo sentido, una decisión del Ejecutivo consigue que quienes se ubiquen en el supuesto relevante, queden liberados de la obligación de pago. A final de cuentas, una decisión estatal —una del legislador y la otra de la administración pública— está delimitando, desde disposiciones dirigidas a una generalidad determinada de personas, el universo de quiénes pagarán el tributo.

De ninguna manera estoy homologando ambas figuras, ni estoy reduciendo los eximentes a exenciones, pero tampoco puede soslayarse la obtención de efectos muy similares en uno y otro caso.

Claramente, en la definición del hecho imponible y de los supuestos excepcionales que tienen como efecto impedir que surja la obligación de pago, el creador de la norma —destacadamente, los representantes populares— toman una determinación que, jurídicamente, es muy diferente a la que corresponde al Ejecutivo en la esfera de su competencia y que, conforme a lo sostenido por el Alto Tribunal al resolver la controversia constitucional 32/2002, consiste en el poder para omitir el ejercicio de sus facultades recaudatorias —liberando de la obligación de pago—, por medio de resoluciones de carácter general debidamente

motivadas, en los casos autorizados por el artículo 39, fracción I, del Código Fiscal de la Federación:

> "[…] el Poder Ejecutivo está vinculado a ejercitar la facultad recaudatoria que le encomiendan la Constitución Federal y las leyes del Congreso de la Unión, atemperando su ejercicio en contingencias que puedan o no acaecer como fenómenos de la naturaleza o calamidades públicas, o bien, aquellas situaciones de presión extraordinaria en los mercados, sea por causas exteriores o interiores del país, que hagan necesario el otorgamiento de eximentes fiscales transitorios, a fin de evitar que se ocasionen mayores daños o perjuicios a los sujetos o grupos que los resienten".

En este contexto, mal haría en no saber distinguir ambos conceptos, pues la facultad consagrada por el artículo 39, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, realmente solo autoriza que el Ejecutivo no ejerza la atribución de recaudo que le corresponde, frente a la obligación tributaria configurada legalmente por el creador de la norma.

Sin embargo, hay un enorme riesgo inherente en el ejercicio de la facultad de eximir, pues *de facto* puede el Ejecutivo estar modificando la pretensión de generalidad del mandato constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Es una verdad jurídica del tamaño de una montaña la que sostiene que la obligación fiscal debe ser establecida legalmente, y que los supuestos de excepción de la misma también le corresponden al legislador.

No obstante, si pretendiéramos observar o medir un universo delimitado por el criterio —algo simplista, alejado de las disquisiciones jurídicas de doctrinarios y tribunales— que señala qué personas son las que finalmente desembolsan un tributo, la intervención del legislador —a partir de las exenciones—, o del Ejecutivo —desde los eximentes—, son igualmente relevantes, máxime si se toma en cuenta que unas y otros se establecen mediante disposiciones de carácter general.

El establecimiento de exenciones, por un lado, y de eximentes por el otro, obedece a razones muy diversas: mientras aquéllas pueden derivar de razones de equidad, de conveniencia o de política económica, así como de circunstanciales de índole política, económica o social; los eximentes deberían surgir a partir de la atención de casos excepcionales, como calamidades o desastres naturales, aunque la experiencia también demuestra que se suelen otorgar como una medida de apoyo a algún sector en particular, siendo el caso que el proceso legislativo que introdujo el concepto a nuestro orden jurídico, inclusive, llegó al extremo de señalar que los mercados extranjeros o domésticos pueden "[…] hacer necesario el otorgamiento de franquicias fiscales", afirmación esta que francamente me parece escandalosa.

En esta medida, la figura jurídica de los eximentes —y la de las condonaciones, en los supuestos generales a los que se refiere la fracción I del artículo 39 del Código Fiscal de la Federación— ofrece al Ejecutivo una herramienta extremadamente tentadora, pues le permite una participación activa en la definición del universo de personas que finalmente cubrirán la deuda tributaria que correspondería a la actualización de la hipótesis que contempla el hecho imponible, pudiendo pasar por encima de la voluntad del legislador, y sin necesidad de acudir al engorroso trámite del proceso legislativo, ni de someterse a las negociaciones o alianzas necesarias para lograr una participación activa en la delimitación normativa del sistema que regula la hipótesis de incidencia fiscal.

Pero no —replican la doctrina y la jurisprudencia—, no debemos confundir los eximentes (o las condonaciones) con las exenciones: en primer lugar, cuando el artículo 39, fracción I, del Código Fiscal de la Federación faculta al Ejecutivo para condonar o eximir parcial o totalmente del pago de contribuciones y sus accesorios, esa facultad se limita a liberar de pago a dichos contribuyentes, pero no significa que se le conceda la facultad de establecer exenciones fiscales, puesto que el ejercicio de esta facultad corresponde exclusivamente al Poder

Legislativo al establecer los tributos[115]; en segundo lugar, si la creación de tributos, así como sus elementos fundamentales son atribuciones exclusivas del legislador, también lo es la de establecer exenciones impositivas, que guardan una conexión inseparable con los elementos tributarios de legalidad y equidad, sin que valga en contra de tales disposiciones constitucionales, ningún precepto legal[116]; y, finalmente, es claro que el aludido dispositivo del Código Fiscal de la Federación claramente limita su alcance a decretar en forma total o parcial y por un periodo determinado, la liberación del pago de ciertas contribuciones, sin que ello implique modificar los elementos esenciales de los tributos[117].

Rebatiría todas las argumentaciones anteriores sosteniendo, simplemente, que no afirmo que el artículo 39, fracción I, del Código Fiscal de la Federación otorgue al Ejecutivo la facultad de exentar, claramente reservada al Legislativo, sino que se le otorga un poder equivalente, probablemente más efectivo, en tanto pude aplicarse de manera inmediata, sin necesidad de obtener un margen de configuración política a través del Congreso, y sujeto de manera casi exclusiva a la voluntad del titular de la atribución, dado que —a diferencia de lo que sucede con las condonaciones— el parámetro para su otorgamiento en el código tributario federal es genérico y amplio.

Por lo demás, frente a los irrebatibles argumentos jurídicos que sostienen que el Ejecutivo de hecho no altera los elementos esenciales de la contribución porque no puede hacerlo, dado que tal efecto no es propio de la facultad que le otorga el Código Fiscal de la Federación, de nuevo, únicamente opondría la realidad de que dicha atribución logra un efecto absolutamente comparable, por

---

[115] Tesis P./J. 30/2002, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XVI, julio de 2002, p. 999, de rubro "EXENCIONES FISCALES. EL ARTÍCULO 39, FRACCIÓN I, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO FACULTA AL EJECUTIVO FEDERAL PARA ESTABLECERLAS".

[116] Tesis P./J. 25/91, *Semanario Judicial de la Federación*, Octava Época, t. VII, junio de 1991, p. 54, de rubro "EXENCION DE IMPUESTOS. SOLO COMPETE ESTABLECERLA AL PODER LEGISLATIVO EN UNA LEY, NO AL EJECUTIVO EN USO DE LA FACULTAD REGLAMENTARIA".

[117] Consideración que puede desprenderse de lo sostenido en la ejecutoria correspondiente a la controversia constitucional 32/2002.

más que sea lógico, posible, deseable y correcto, distinguir ambas figuras jurídicas.

"¿Qué hay en un nombre? Lo que llamamos rosa, sería tan fragrante con cualquier otro nombre"[118], es una frase que Shakespeare puso en labios de Julieta Capuleto, y que me sirve para ilustrar algo terriblemente más mundano y menos romántico: que una exención y un eximente (o una condonación) pueden logar para el Ejecutivo el mismo efecto, por más que el legislador haya construido una figura jurídica que se ha pretendido distinguir doctrinal y jurisprudencialmente, permitiéndole tener injerencia en la determinación de quién debe finalmente desembolsar el monto generado a título de adeudo fiscal.

La propia Suprema Corte de Justicia de la Nación ha reconocido la coincidencia entre los efectos de ambas figuras jurídicas, como se desprende de la siguiente cita:

> "En efecto, es necesario apuntar que, si bien no se crea formalmente una categoría de contribuyentes —que no pagarían el impuesto al ser excluidos de los supuestos de causación, por conducto de una exención—, sí se materializan consecuencias particulares, consistentes en que se libere de la obligación de pagar el impuesto por conducto de una eximente, establecida por el Ejecutivo en términos de lo dispuesto por el artículo 39, fracción I, del Código Fiscal de la Federación.
>
> En consecuencia, considerando que, sustancialmente, ambas medidas —exenciones y eximentes— tienen como efecto material que el causante quede liberado de la obligación de pago —al dejar de tener la categoría de causante en la exención, y al reconocerse que la contribución no le será exigida por la administración tributaria, en el caso de la eximente—, debe reconocerse que, para el diseño, establecimiento, administración, manejo y utilización de ambas medidas, el poder estatal debe atenerse a los

[118] Shakespeare, William, *Romeo y Julieta*, Madrid, Luarna Ediciones, pp. 64 y 65, *http://www.ataun.eus/BIBLIOTECAGRATUITA/Cl%C3%A1sicos%20en%20Espa%C3%B1ol/William%20Shakespeare/Romeo%20y%20Julieta.pdf*

postulados constitucionales que salvaguardan los derechos fundamentales de los gobernados”[119].

En este mismo sentido se pronuncia La Rosa —referido por Lalanne—, para quien las exenciones tienen la función de sustituir subvenciones directas en dinero y se dirigen a crear posiciones ventajosas con vistas a lograr una determinada finalidad. Con ello, el mencionado autor sostiene que el término exención se reconduce al de subvención, ya que la exención no sería más que una subvención enmascarada[120]. E igualmente lo hace el propio Lalanne, al afirmar que “[…] tanto las exenciones como los beneficios fiscales o tributarios constituyen conceptos jurídicamente equivalentes toda vez que en ambas situaciones nos encontramos ante normas cuya finalidad es ajena a los fundamentos en los que se basa el hecho imponible del impuesto”[121].

Por otro lado, considero pertinente no dejar de señalar que la doctrina que la Corte ha construido —a partir de un señalamiento aislado en un proceso legislativo— en el sentido de que los eximentes se distinguen por permitir liberar de la obligación de pagar contribuciones futuras y no causadas, tampoco resulta particularmente sólida: en primer lugar, porque ha llegado a ser contradicha por el ejercicio de dicha atribución y, en segundo, porque dicha doctrina no solo no controvierte lo que vengo sosteniendo, sino que acredita que dicha atribución atenta contra la pretensión de lograr una efectiva vigencia del principio de generalidad tributaria.

En efecto, en el Diario Oficial de la Federación del 11 de octubre de 2005, puede apreciarse el “Decreto por el que se exime del pago del impuesto al activo y se otorgan diversas facilidades administrativas a los contribuyentes que se mencionan”, emitido por el Ejecutivo Federal, y a través del cual se eximió del pago del impuesto al activo que se causara durante el ejercicio fiscal de 2005, a

[119] Consideración apreciable en el amparo en revisión 1629/2004, ya referido con antelación.
[120] Lalanne, Guillermo A., *op. cit.*, p. 606.
[121] *Ibidem*, pp. 609 y 610.

los contribuyentes personas físicas cuyos ingresos totales en el ejercicio de 2004 no hubieran excedido de la cantidad de $4’000,000.00.

Como puede apreciarse, a través del aludido Decreto, se liberó de la obligación de pago del impuesto al activo a determinados contribuyentes, los cuales adquirieron tal carácter, para efectos del ejercicio fiscal 2005, a partir de la realización del hecho imponible —la tenencia de activos vinculados a la generación de utilidades en la realización de actividades empresariales—, lo que en la mayoría de los casos sucedió desde enero de 2005, dando pie a obligaciones sustantivas y formales, por lo que difícilmente podría hablarse de que dicho Decreto tuvo efecto sobre contribuciones futuras no causadas.

Podría afirmarse que tal consecuencia no implica un error en la doctrina de la Corte, sino un uso indebido de la atribución por parte del Presidente de la República, y ciertamente la crítica es atinada, pero de cualquier manera queda de manifiesto la ligereza con la que se utiliza una facultad por demás trascendente.

Pero aun aceptando que los eximentes únicamente deben utilizarse para liberar del pago de contribuciones futuras y no causadas, tal característica no distancia en mayor medida a dicha atribución de las exenciones: en ambos casos, se proyectan a futuro, sobre obligaciones que no han surgido, y que no llegarán a dar pie a créditos fiscales exigibles por virtud de un dique que se interpondrá en el camino de tal consecuencia: en el caso de las exenciones, se trata de la voluntad del legislador, que exceptuará del supuesto de causación al caso de que se trate —por ejemplo, a la enajenación de casa habitación en materia de impuesto al valor agregado, que hubiera dado pie a la materialización de la obligación si no fuera por la exención, pues se trata de una enajenación, que constituye uno de los actos o actividades gravadas por el tributo—; y en el caso de los eximentes, se trata de la voluntad del Ejecutivo, que no desplegará sus facultades recaudatorias —por ejemplo, frente a la deuda tributaria futura, que idealmente aun no se causa, y para la cual la actualización del hecho imponible ya resultará igualmente irrelevante, pues ya una voluntad estatal habría decidido que no será cobrada—.

Porque, ¿de qué sirve la distinción que atiende a que en un caso la contribución no puede causarse —por una decisión del legislador tomada de antemano—, y en el otro sí, si en este último caso, también desde antes de que se dé el momento de la causación, se libera de la obligación de pago del tributo que surgiría y aun no lo ha hecho? Y ello, ya no a través de una decisión del creador de la norma, sujeta a la necesidad de reunir el apoyo que requiere una mayoría legislativa, sino bastando la voluntad de una persona.

En esta medida, pensando en la enorme trascendencia del ejercicio de dicha atribución, ¿qué detendría la pretensión del Ejecutivo de intervenir en la decisión de quién paga —y quién no paga— los impuestos a su cargo? Es más, ¿por qué se desgastaría el Ejecutivo en acudir al Congreso para obtener alguna liberación de pago para algún grupo o sector determinado, si puede conseguir el mismo efecto a través de la facultad que le es concedida por el artículo 39, fracción I, del Código Fiscal de la Federación? Lo que resulta aún más grave, si se toma en cuenta que, dada la reciente reforma constitucional, existe una prohibición o, cuando menos, una limitante para el ejercicio de la facultad de condonar, mas no para la de eximir.

Y es justamente por la trascendencia de dicha figura jurídica que le he dedicado una parte importante del presente capítulo: su existencia es uno de los puntos que motiva este trabajo, precisamente porque los eximentes pueden llegar a traducirse en un atentado contra el principio de generalidad tributaria, contra la necesidad y la pertinencia de que los signos de capacidad idóneos para tributar efectivamente lo hagan; contra la importancia de que los supuestos de excepción sean los mínimos posibles, y de que se encuentren debidamente justificados.

Ahora bien, lo anterior no necesariamente implica que la figura jurídica de los eximentes deba desaparecer, dado que el ejercicio de dicha atribución puede ser requerido, en circunstancias extremas como calamidades y desastres naturales. Sin embargo, los restantes escenarios a los que se refiere la fracción I del artículo 39 del Código Fiscal de la Federación —"[…] cuando se haya afectado o trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, una

rama de actividad, la producción o venta de productos, o la realización de una actividad, […]"— representan la posibilidad de decidir, con relativa facilidad y con un relativo bajo costo político, que algunas personas o sectores no contribuyan, y ello, sin la necesidad de cumplir con mayores requisitos.

Frente a este escenario, frente a esa tentación y frente a los posibles abusos que pudieran llegar a darse —y ante la pertinencia, a mi juicio, de conservar dicha figura para atender auténticos casos de emergencia[122]—, podría llevarse a cabo una de dos acciones: la eliminación de la posibilidad de utilizar dicha facultad para atender el jabonoso tema de las "afectaciones", o bien, bajo ninguna circunstancia permitir que el ejercicio de esta atribución quede libre del escrutinio constitucional, incluyendo lo relativo a los derechos fundamentales de la materia tributaria, incluyendo el principio de generalidad.

Sin embargo, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que el artículo 31, fracción IV, no resulta aplicable a los decretos que establecen eximentes, tal y como se aprecia en la siguiente cita:

> "[…] el principio de legalidad tributaria derivado de la fracción IV del artículo 31 constitucional, se aplica por una parte, a los elementos esenciales de los tributos, esto es, sujeto, objeto, base, tasa y época de pago; por otra, al hecho de que tales tributos deben estar consignados en una ley en sentido formal y material; y, si el artículo 2o. del Código Fiscal de la Federación enumera como contribuciones, limitativamente, los impuestos, las aportaciones de seguridad social, las contribuciones de mejoras y los derechos; ha de concluirse que los principios constitucionales en materia de

[122] Como la que actualmente aqueja al mundo entero, por la pandemia generada por el virus SARS-Cov2 (COVID-19), y que pudo haber motivado el ejercicio de dicha atribución por parte del Ejecutivo Federal, sin que ello haya sucedido, lo que también tiene implicaciones en términos de los principios constitucionales de justicia fiscal, aspecto este que no abordo, pero que desde luego también puede dar pie a amplios comentarios.

contribuciones no resultan aplicables tratándose de un decreto que no emana del Poder Legislativo sino del titular del Poder Ejecutivo […]"[123].

Como puede apreciarse, se limita la aplicación de los principios contemplados en el artículo 31, fracción IV, constitucional, a las disposiciones *legales*, que establecen los elementos esenciales de las contribuciones. Sin embargo, por los mismos motivos por los que resulta necesario que pueda verificarse la corrección constitucional de las disposiciones que delimitan el hecho imponible, a través de supuestos de no sujeción a gravamen o de exenciones, resultaba indispensable que la Corte no se autolimitara frente a la atribución del Ejecutivo de otorgar eximentes —o de las condonaciones, como se ha señalado con antelación—.

Esta contención de la Suprema Corte de Justicia de la Nación —a mi juicio— resulta muy grave, por más que existan precedentes que sostengan que este tipo de decretos del Ejecutivo no escapan del control de constitucionalidad[124]; o que en todo caso deben ser analizados atendiendo al derecho fundamental a la igualdad que consagra el artículo 1o. constitucional[125]; o que debe existir una relación de conexidad entre las causas que motivan el ejercicio de la atribución y las medidas establecidas para tal efecto, de tal manera que éstas se justifiquen frente a aquéllas, y sean decretadas en condiciones razonables[126].

---

[123] Dicha consideración se aprecia la sentencia recaída en los siguientes expedientes: amparo en revisión 229/2002, amparo en revisión 2197/2003, y amparo en revisión 334/2004, resueltos por la Segunda Sala del Alto Tribunal siendo ponente en todos ellos el Ministro Juan Díaz Romero (q.e.p.d.). De igual manera, el Pleno de la Corte sostuvo tal consideración al resolver el amparo en revisión 1188/2004, bajo la ponencia del Ministro Juan N. Silva Meza.

[124] Tesis aislada 1a. CXXXIV/2005, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXII, noviembre de 2005, p. 37, de rubro: "CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. EL EJERCICIO DE LA FACULTAD CONFERIDA AL PODER EJECUTIVO POR SU ARTÍCULO 39, FRACCIÓN I, NO SE ENCUENTRA LIBRE DE ESCRUTINIO CONSTITUCIONAL".

[125] Tesis aislada 1a. CXL/2005, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXII, noviembre de 2005, p. 41, de rubro "MEDIDAS DE EXONERACIÓN EN MATERIA FISCAL. SU PROPÓSITO DEBE RESPONDER A UN RELEVANTE INTERÉS SOCIAL O ECONÓMICO NACIONAL, Y ATENDER AL PRINCIPIO DE IGUALDAD".

[126] Tesis aislada 1a. CXXXIX/2005, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXII, noviembre de 2005, p. 36, de rubro "CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

Lo anterior puede entenderse, porque se trata de soluciones otorgadas en materia de amparo y, específicamente, de los llamados “amparos del envidioso”, en los que quienes son excluidos del eximente, reclaman que su caso sea incorporado, a fin de gozar del beneficio derivado del decreto del Ejecutivo. Por ende, la respuesta de la Corte podía servir —y sirvió— para delimitar por qué los casos planteados no serían analizados desde los derechos otorgados por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Pero dicho numeral —como vengo sosteniendo— también contempla el principio de generalidad tributaria, que constituye una garantía colectiva, encaminada a procurar que los supuestos de capacidad idóneos no escapen al deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, escabullimiento a cuyo servicio puede quedar sometida la acción de eximir del pago de tributos, en aquellos casos en los que el Ejecutivo así lo estime pertinente, atentando contra dicha generalidad y, de mayor trascendencia, contra los fines que busca alcanzar el trazo constitucional, a través de los recursos dinerarios obtenidos a partir de los tributos.

Por ende, atendiendo a lo delicado que resulta el ejercicio de la atribución de eximir del pago de contribuciones, considero que bajo ninguna circunstancia debe permitirse un ejercicio relajado de dicha atribución; que la parte considerativa de los decretos correspondientes debería ser formulada —y revisada— atendiendo a lo delicado que resulta la exclusión de cualquier supuesto, del deber constitucional de aportar razonablemente al levantamiento de las cargas públicas, lo que implica formular precisiones específicas sobre las “afectaciones” que se han sufrido o que se busca evitar, así como sobre la idoneidad de las medidas propuestas.

Estas consideraciones pueden guardar alguna relación con lo que ha sostenido el Alto Tribunal, al exigir que dichos decretos deben respetar la garantía de igualdad, tal y como puede apreciarse en la siguiente transcripción:

> "A juicio de esta Primera Sala resulta, por lo tanto, imprescindible que, con independencia de la situación de 'normalidad' o 'anormalidad' que impere, se respete en su integridad la garantía de igualdad al delimitarse el ámbito de aplicación de la potestad impositiva *mediante disposiciones de carácter general,* como acontece cuando se establecen supuestos cuyo resultado final es la liberación de la obligación de pago, sea que ello acontezca mediante el propio texto legal —excluyendo del supuesto general de causación a algún sujeto o circunstancia particular por conducto de una exención—, o bien mediante un decreto del Ejecutivo —liberando de la obligación de pago de una contribución aún no causada, por conducto de una eximente—, como ocurre en el presente caso.
>
> En efecto, es importante tener en cuenta que, tanto en condiciones 'ordinarias' como en las 'extraordinarias' a que se refiere el artículo 39, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, la tutela de la garantía de igualdad es la forma en la que se procura la vigencia de un orden económico y social justo, mismo que constituye el soporte de todo el sistema tributario que sólo así se legitima"[127].

Lo que sostengo, adicionalmente, es un enfoque diferente, formulado desde el principio de generalidad tributaria, como un postulado de justicia tributaria básica, que desde luego busca la igualdad, pero bajo la unidad en la consideración de que todos los signos idóneos de capacidad, deben contribuir. Así —reiterando lo sostenido al hablar de las condonaciones—, considero que debe reconocerse que lo habitual, lo ordinario, lo deseable, es que no existan los eximentes; —y, en caso de perseverar— que su carácter excepcional debe ser

[127] Cita apreciable en el multirreferido amparo en revisión 1629/2004.

reconocido como parte de un mandato constitucional, de tal manera que el análisis constitucional reconozca que la no-exclusión de la obligación de pago es el tratamiento que la Ley Fundamental prescribe.

En otras palabras, frente a uno de los llamados “amparos del envidioso”, me parece que una respuesta aceptable desde la Constitución, es la que sostiene que las personas excluidas del beneficio fiscal, están en la normalidad de los casos y, más aún, en la regularidad constitucional; por ende, la circunstancia que lleva al límite el mandato de la Carta Magna, es justamente el supuesto de exclusión —el “eximido” por el Ejecutivo—, y es dicha hipótesis la que debe ser revisada, con un marcado nivel de escrutinio, a fin de revisar que el otorgamiento de la medida se haya hecho justificadamente[128], lo que debería implicar la legitimación para los excluidos, de impugnar en amparo las decisiones estatales que permitan que otros puedan eludir la obligación constitucional de contribuir, no para ampliar el beneficio, sino para que pueda concluirse sobre su improcedencia, aun en beneficio de los destinatarios originales.

Estoy plenamente consciente de que este efecto —juzgar la constitucionalidad de la medida otorgada y poder condenar su otorgamiento, expulsándola del ordenamiento, cuando es reclamada por quien es excluido de su aplicación— no es propio del juicio de amparo, como tradicionalmente lo entendemos. Sin embargo, ya hemos tenido experiencias de reclamos formulados en contra de la medida, por quienes consideran que se trata de medidas injustas, que contribuyen a una distribución inequitativa de la carga fiscal, como sucedió con el denominado amparo #YoContribuyente, al que ya he hecho alusión[129].

---

[128] Sin que lo anterior implique una improcedencia del amparo “del envidioso”, como llegó a suceder en otro momento. Creo que consideraciones como las que sostengo no son motivo para limitar la posibilidad de acudir al juicio de garantías; más bien, considero que el principio de generalidad tributaria otorga amplios elementos para negar el amparo a quien, injustificadamente, sostenga la pretensión de obtener por la vía del amparo la ampliación de un beneficio que originalmente no fue otorgado por el Ejecutivo, sea que el eximente haya sido otorgado atendiendo a la regularidad constitucional, o —con mayor razón— si fue otorgado en contra de ésta.

[129] Si bien, como he relatado, dicha experiencia no resultó exitosa, al no reconocerse interés legítimo al colectivo que interpuso dicho amparo.

Por otro lado, el control de constitucionalidad podría venir dado a través del ejercicio de otros medios de defensa, como son las acciones de inconstitucionalidad o controversias constitucionales, si bien no puedo dejar de apuntar que la probabilidad de ocurrencia de que éstas fueran interpuestas es baja, atendiendo a que implica la impugnación de una medida que se traduce en un menor pago de contribuciones, que usualmente no son impugnadas por sus destinatarios, o por actores que temen ver minado su capital político.

Una posible alternativa podría ser la de otorgar legitimación activa a otros actores que pudieran oponerse a un uso indebido de la atribución otorgada por el artículo 39, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, o bien, la solución podría venir dada, simplemente, por la incorporación —en serio, no con las tímidas menciones de un par de precedentes— a la jurisprudencia de la Corte —y al criterio de los jueces constitucionales—, del énfasis al que he venido aludiendo, es decir, sostener que la regularidad constitucional se encuentra del lado de la obligación de contribuir —desde luego, cuando la obligación fiscal ha sido determinada atendiendo a los parámetros que establece el propio texto de la Norma Fundamental—, y no de las excepciones a ésta, que son las que deben justificarse plenamente, frente a los principios de igualdad y de generalidad tributaria.

De esta manera, desde el efectivo control de constitucionalidad, podrá también el Ejecutivo adquirir consciencia sobre lo delicado de la atribución de eximir del pago de contribuciones, a fin de que limite su ejercicio a los casos en los que efectivamente ello venga mandatado por circunstancias que claramente lo justifiquen, buscando que se minimice la acción de acudir a una facultad que, prácticamente por definición, atenta contra el mandato constitucional de procurar la concurrencia al levantamiento de los gastos públicos, de todos los signos idóneos para tal propósito.

6. *Los regímenes optativos*

Como he venido anunciando, en el presente capítulo abordo los distintos mecanismos a través de los cuales se consigue que la tributación no sea acorde con la mayor proyección posible del principio de generalidad, sino generando obligaciones fiscales “ajustadas”, o facilitando la extinción del adeudo fiscal en casos que podrían ameritar una revisión más específica sobre las condiciones o requisitos a los que se somete dicho beneficio.

Pues bien, uno de los casos en los que la legislación fiscal puede permitir la configuración de obligaciones fiscales cuya cuantificación puede no obedecer a una mayor eficacia del principio de generalidad tributaria, es el que se da a través de los regímenes optativos, entendiendo por tales a los que ofrecen al particular la opción de elegir entre distintas consecuencias jurídicas o, con mayor especificación, entre obligaciones fiscales de distinta entidad frente a la materialización del hecho imponible.

La posibilidad de que el sujeto pasivo de la obligación pueda elegir, no la forma o las formalidades del pago, ni siquiera las condiciones del pago —todos éstos, supuestos razonables, finalmente encaminados a conseguir el cumplimiento de la obligación—, sino la hipótesis normativa en la que pueda ubicarse —y, por ende, las consecuencias jurídicas que le correspondan— o la entidad de la deuda tributaria, desde el punto de partida, sugiere una contravención a la pretensión de hacer tributar de manera equitativa a los distintos signos idóneos de capacidad.

Ni siquiera es una práctica comercial común, en el entendido de que los acreedores naturalmente tienden a maximizar sus beneficios; por ende, tampoco debería ser una práctica recomendada o aceptable cuando se trata de obligaciones de derecho público, menos aun si es un deber constitucional cuyo destino ordinario es la provisión de recursos para conseguir las finalidades que un Estado se ha propuesto.

El establecimiento de regímenes de opción debe ser entendido, casi conceptualmente, como una decisión estatal que choca con los postulados de la tributación equitativa basada en el principio de capacidad económica, que no

debería aspirar a generar deudas fiscales ficticias, aproximadas o genéricas, sino lo más cercano posible a la auténtica capacidad de los sujetos pasivos, que es una —o, cuando menos, aspira a ser cuantificable con cierta precisión—, no varias, entre las cuales pueda elegir el propio destinatario de la norma.

Lo anterior es avalado por Tipke, al sostener, entre varias ideas, lo siguiente:

> "Una tributación basada en el principio de igualdad según la capacidad económica no supone que el fisco pueda recaudar algo allí donde aun quede algo por recaudar; se trata más bien de gravar a todos los titulares de capacidad económica con arreglo a las exigencias de la igualdad. El impuesto de capitación o los impuestos basados en el principio de beneficio no son compatibles con el principio de capacidad económica. En la medida en que sea practicable en un procedimiento de masas debe tenerse en cuenta la capacidad económica individual, no la capacidad económica media de los grupos sociales. No debe gravarse la capacidad económica aparente derivada de la inflación. En principio, es determinante la capacidad económica actual, no una capacidad económica potencial (*earning capacity*) basada en posibles rendimientos del trabajo o ganancias patrimoniales. Esto excluye una tributación mínima que no se base en la auténtica capacidad económica. Tampoco es compatible con el principio de capacidad económica el derecho a optar entre diversas consecuencias jurídicas"[130].

En relación con regímenes optativos, podemos señalar que existen todo tipo de ejemplos, desde los sencillos que se inspiran en la posibilidad de ofrecer beneficios administrativos, hasta aquellos, más complejos, que ofrecen todo un régimen de tributación, que facilitan el acceso a beneficios cuantiosos en términos

[130] Tipke, Klaus, *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*, Madrid, Marcial Pons, 2002, pp. 35 y 36.

del monto de la obligación fiscal resultante, muchas veces con la intención de otorgar incentivos a la inversión.

Por citar un ejemplo sencillo, en términos de lo dispuesto por el artículo 115 de la Ley del Impuesto sobre la Renta[131], las personas físicas que obtienen ingresos por arrendamiento, tienen la opción de considerar como deducciones las que corresponden a los gastos en que incurre y las inversiones que lleva a cabo para generar sus ingresos, sumando cada uno de ellos, o bien, tomar una de las llamadas "deducciones ciegas", equivalente al 35% de los ingresos del contribuyente, más el impuesto predial.

Como puede apreciarse, estos contribuyentes pueden elegir, exclusivamente atendiendo al monto al que ascienden sus deducciones, y únicamente con un criterio de finanzas personales, las deducciones que harán efectivas en su declaración anual, siendo claro que dicha opción, efectuada por agentes económicos racionales, tradicionalmente irá en el sentido de la que represente la menor cantidad de impuesto a cargo.

---

[131] El aludido numeral dispone lo siguiente:
"Artículo 115. Las personas que obtengan ingresos por los conceptos a que se refiere este Capítulo, podrán efectuar las siguientes deducciones:
I. Los pagos efectuados por el impuesto predial correspondiente al año de calendario sobre dichos inmuebles, así como por las contribuciones locales de mejoras, de planificación o de cooperación para obras públicas que afecten a los mismos y, en su caso, el impuesto local pagado sobre los ingresos por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles.
II. Los gastos de mantenimiento que no impliquen adiciones o mejoras al bien de que se trate y por consumo de agua, siempre que no los paguen quienes usen o gocen del inmueble.
III. Los intereses reales pagados por préstamos utilizados para la compra, construcción o mejoras de los bienes inmuebles, siempre y cuando obtenga el comprobante fiscal correspondiente. Se considera interés real el monto en que dichos intereses excedan del ajuste anual por inflación. Para determinar el interés real se aplicará en lo conducente lo dispuesto en el artículo 134 de esta Ley.
IV. Los salarios, comisiones y honorarios pagados, así como los impuestos, cuotas o contribuciones que conforme a esta Ley les corresponda cubrir sobre dichos salarios, efectivamente pagados.
V. El importe de las primas de seguros que amparen los bienes respectivos.
VI. Las inversiones en construcciones, incluyendo adiciones y mejoras.
Los contribuyentes que otorguen el uso o goce temporal de bienes inmuebles podrán optar por deducir el 35% de los ingresos a que se refiere este Capítulo, en substitución de las deducciones a que este artículo se refiere. Quienes ejercen esta opción podrán deducir, además, el monto de las erogaciones por concepto del impuesto predial de dichos inmuebles correspondiente al año de calendario o al periodo durante el cual se obtuvieron los ingresos en el ejercicio según corresponda.
[…]".

En este caso en concreto, esta medida puede no tener un impacto muy relevante en las finanzas públicas, y probablemente pueda justificarse atendiendo a la intención de otorgar facilidades administrativas a los contribuyentes, pero el hecho es que —como en cualquier régimen optativo— el sujeto pasivo de la obligación tributaria podrá elegir pagar menos impuestos, elección esta que es curioso —cuando menos— que ofrezca el propio sistema fiscal.

No es un tema de grado, y no es trascendente el tamaño del impacto en la recaudación, pero si el caso al que aludo pudiera no parecer muy relevante atendiendo a los destinatarios y a la recaudación que pudiera estar en juego, podemos acudir a ejemplos diferentes, en los que los regímenes optativos pueden provocar una diferencia abismal. Específicamente, estoy hablando del caso del régimen de consolidación fiscal.

En ánimo de no complicar demasiado el ejemplo, acudiré exclusivamente a la manera en la que la Suprema Corte ha conceptualizado dicho régimen, habiendo precisado que "[…] consiste en el reconocimiento que la autoridad otorga a determinados grupos de empresas con intereses económicos comunes, que al reunir ciertas características y cumplir con los requisitos establecidos en la ley, son consideradas como una unidad económica, lo que les permite, bajo este esquema, realizar el pago del tributo que corresponda, aun cuando legalmente se encuentren organizadas como sociedades individuales. Entre sus principales características se encuentran las de reunir las utilidades y pérdidas de una entidad o unidad económica, integrada por la compañía controladora y sus controladas, como si se tratara de una sola empresa, para que sobre este resultado se pague el impuesto, así como la de permitir que las pérdidas generadas por una sociedad del grupo que consolida sean amortizadas de inmediato contra las utilidades generadas de otras sociedades del mismo grupo, independientemente de que la

controlada que hubiera resentido la pérdida todavía no tuviese la posibilidad de aplicarla en lo individual"[132].

En otras palabras, se trata de un régimen optativo para grupos empresariales, que implicaba la posibilidad de presentar una declaración conjunta por todo el grupo, en el que las utilidades de algunas de las empresas del mismo, podrían ser disminuidas con las pérdidas de otras, traduciéndose lo anterior tradicionalmente en una tributación disminuida para el grupo.

Expuesto en estos términos, enuncio —cuando menos— una sobre simplificación de las diferencias entre tributar en el régimen general del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, y tributar en el régimen de consolidación fiscal, pues un criterio más reciente del Alto Tribunal desarrolla con mucho más detalle la distinción entre ambos regímenes, en los términos siguientes:

> "CONSOLIDACIÓN FISCAL. LAS PERSONAS MORALES SUJETAS A ESE RÉGIMEN NO SE UBICAN EN UN PLANO JURÍDICO DE IGUALDAD FRENTE A LAS QUE TRIBUTAN CONFORME AL RÉGIMEN GENERAL DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA (LEGISLACIÓN VIGENTE DEL 1o. DE ENERO DE 2010 AL 31 DE DICIEMBRE DE 2013). El Título II de la ley citada contempla dos regímenes de tributación excluyentes entre sí, el general de ley y el de consolidación fiscal regulado en el Capítulo VI de dicho título. Entre las características del primero, se encuentran las siguientes: 1) Aplica de forma obligatoria y automática a todos los sujetos del impuesto a que el título hace referencia; 2) Opera en forma individual por cada persona moral; 3) La base tributaria (individual) se integra con la suma de los ingresos acumulables menos las deducciones autorizadas para obtener la utilidad (o pérdida) fiscal y, en su caso, se disminuyen la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas y las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores, para obtener un resultado (o

[132] Tesis P./J. 120/2001, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XIV, octubre de 2001, p. 11, de rubro "CONSOLIDACIÓN FISCAL. NATURALEZA Y CARACTERÍSTICAS DE ESE RÉGIMEN DE TRIBUTACIÓN".

pérdida) fiscal; las pérdidas fiscales obtenidas sólo pueden aplicarse contra utilidades de la propia empresa en ejercicios posteriores; 4) La determinación y el entero del impuesto es por cada ejercicio fiscal, sin lugar a diferimiento; 5) Por los dividendos contables, debe pagarse el impuesto corporativo en el mismo ejercicio en que se distribuyen; 6) La cuenta de utilidad fiscal neta (CUFIN), se integra exclusivamente con los resultados del mismo contribuyente; 7) El entero del impuesto (pagos provisionales y del ejercicio) se realiza en su totalidad ante la autoridad hacendaria. Por otra parte, entre las características del régimen de consolidación fiscal, se identifican las siguientes: 1) Aplica de manera alterna y optativa para sociedades que cumplan con ciertas características y requisitos; 2) Opera en relación con un grupo de sociedades, con una de ellas como líder responsable ante el fisco (controladora y controladas); 3) La base tributaria (consolidada) se integra -en términos generales- mediante la suma y resta de los resultados de cada una de las sociedades del grupo, para obtener el resultado o la pérdida fiscal consolidada; por ello, existe una aplicación inmediata de las pérdidas fiscales individuales de unas sociedades contra las utilidades fiscales individuales de otras; similar situación ocurre en relación con las pérdidas por enajenación de acciones; 4) La determinación del impuesto consolidado se realiza por cada ejercicio fiscal, pero su entero puede quedar diferido total o parcialmente -merced a la interacción de las distintas partidas o conceptos que así lo permiten-, para ser cubierto en momentos posteriores previstos legalmente; 5) Por los dividendos contables distribuidos entre las sociedades del grupo, no se paga el impuesto de manera inmediata, sino en momentos posteriores a ese evento, previstos en la ley, de ahí que, temporalmente existe un libre flujo de dividendos contables, como ventaja de carácter financiero; 6) La cuenta de utilidad fiscal neta consolidada (CUFINCO) se integra, entre otros componentes, con los saldos de las cuentas de utilidad fiscal neta de las sociedades del grupo (CUFINES individuales), en términos de ley; así, la sociedad

controladora puede distribuir dividendos con cargo a la CUFINCO sin pagar el impuesto por dividendos, aunque en última instancia deba enterar el tributo respectivo por otra vía; 7) Los montos del impuesto determinado por las sociedades controladas (pagos provisionales y del ejercicio, como si no hubiera consolidación), se entregan a la sociedad controladora en la parte consolidable, mientras el diferencial no consolidable se entera a la autoridad hacendaria; con ello, dicha controladora incrementa sus flujos de efectivo al recibir el impuesto individual de las controladas, debiendo enterar solamente el tributo consolidado determinado en cada ejercicio, quedando pendiente de pago el impuesto diferido. Como puede observarse, si bien el régimen de consolidación fiscal se apoya en las reglas básicas del general de ley -por lo que puede existir convergencia en distintos aspectos entre uno y otro-, aquél opera con regulaciones propias y especiales en función de los resultados aportados por las sociedades integrantes del grupo, los cuales, principalmente, dan lugar al diferimiento del tributo (en todo o en parte) mediante el manejo de determinadas partidas o conceptos, cuyo entero se posterga hasta en tanto se actualicen los supuestos legales respectivos, con el consecuente establecimiento de diversas obligaciones sustanciales y formales para las sociedades controladoras y controladas que para los contribuyentes del régimen general no existen. De acuerdo con lo anterior, se concluye que las personas morales sujetas al régimen de consolidación fiscal y aquellas que tributan conforme al régimen general de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no se ubican en un plano de igualdad jurídica"[133].

La jurisprudencia anterior podría resultar engañosa al señalar que quienes tributaban en el régimen de consolidación no se encuentran en un plano jurídico de igualdad con los que lo hacen en el Título II, pero hay que tomar en cuenta que

[133] Tesis 2a./J. 56/2015 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, t. II, mayo de 2015, p. 1260.

dicho criterio simplemente está siendo descriptivo de la situación en la que se encontraban los grupos empresariales que efectivamente ejercían la opción de acceder al régimen preferencial. Si se hiciera un ejercicio de reflexión más profundo, podría apreciarse que las empresas que integran esos grupos empresariales, perfectamente hubieren podido no entrar al régimen de consolidación, caso en el cual pagarían el impuesto sobre la renta en los términos del Título II de la Ley, y es bajo esa óptica que puede apreciarse el plano de igualdad que motiva mis comentarios en relación con la posibilidad de dejar en manos de los contribuyentes la decisión relativa a la entidad de sus deudas tributarias.

En los términos descritos, el régimen de consolidación fiscal se convirtió en una alternativa extremadamente benévola para quienes decidieron tributar en el mismo. Si bien existió algún debate en el foro sobre el verdadero alcance de dicha opción —si se trataba de un régimen que ofrecía una tributación aminorada, o si era simplemente un régimen de diferimiento del impuesto— según las cifras del Ejecutivo Federal, tan solo para el período de 2010 a 2013, la consolidación fiscal implicaba un gasto fiscal aproximado de $46,534’000,000.00[134].

Sin embargo, no es éste el único ejemplo que puede venir a la mente, ni es un ejercicio que deba efectuarse exclusivamente entre los contribuyentes de mayor relevancia dentro del sistema fiscal. El propio régimen optativo de incorporación fiscal, en vigor a partir de 2014 y dirigido —como el nombre lo indica— a contribuyentes que iniciarían sus operaciones, se puso al alcance de causantes que ya se encontraban registrados y que pudieron acceder a la

[134] En la exposición de motivos de la reforma fiscal que entró en vigor en enero de 2014, misma que acude a los presupuestos de gastos fiscales de 2010 a 2012, así como a un estimado por el 2013, se aprecian los siguientes datos:

Pérdida en ISR por consolidación fiscal	
Ejercicio	Monto (millones de pesos)
2010	10 638
2011	11 072
2012	12 472
2013	12 352
Total	46 534

disminución de sus obligaciones sustantivas en materia de impuesto sobre la renta —por disposición legal—, impuesto al valor agregado e impuesto especial sobre producción y servicios —por vía de decretos—, hasta en un 100%, lo que también podría considerarse un atentado contra los postulados del principio de generalidad tributaria.

Como he venido señalando, la entidad del boquete que pueden implicar los regímenes optativos no es en realidad relevante —si bien, cuando se trata de diferencias tasadas en montos como los que representa el régimen de consolidación fiscal, es difícil no ver las implicaciones cuantitativas de dichas medidas—, como sí lo son otros factores que deben ser tomados en cuenta al momento de diseñar un sistema fiscal que contempla la posibilidad de que los sujetos pasivos de la obligación tributaria, puedan elegir la manera en la que materializan el hecho imponible, o la forma en la que se puede cuantificar la deuda tributaria.

Entre dichos elementos que deben tomarse en cuenta, destacan los motivos que pueden inspirar el otorgamiento de opciones: si se trata de otorgar facilidades administrativas; incentivos a la inversión; si obedecen al reconocimiento, por parte del propio sistema tributario, de capacidades limitadas para auditar o recaudar recursos de parte de ciertos contribuyentes; etcétera. Estas razones son el elemento toral para poder juzgar la conveniencia de dichas opciones y, sobre todo, para evaluar su justificación, frente a la tributación aminorada que pueden provocar, a fin de que no se traduzcan en indeseables mermas a la recaudación, sino que puedan avalar su existencia a la luz de los motivos que pudieran perseguir.

Así, una medida de facilidades administrativas, a fin de no contrastar con el principio de generalidad, podría justificarse como un instrumento temporal, que pueda otorgar elementos a la administración tributaria para mejorar sus capacidades, o bien, para alistar programas de fiscalización más inteligentes, que podrían echarse en marcha una vez que se elimine la opción otorgada a los contribuyentes. Por otro lado, un régimen optativo pensado como un incentivo

para la inversión —a mi juicio— únicamente podría justificarse en la medida en la que se cumplieran dichas expectativas, y ello se tradujera en efectos multiplicadores positivos, como podrían ser generación de empleos estables, activación de la economía, etcétera.

Pero —como he venido sosteniendo en relación con otras medidas—, claramente no pueden —no deben— justificarse los regímenes optativos por sí mismos, pues únicamente representan la posibilidad de poner al alcance de los gobernados, vehículos que les permitan acceder a obligaciones fiscales aminoradas, lo que de entrada tiene que justificarse frente a la pretensión constitucional implícita en el principio de generalidad, consistente en hacer tributar a los signos de capacidad idóneos para ello, atendiendo a criterios de equidad, con las menores excepciones posibles, debiendo éstas justificarse frente al propio texto de la Ley Fundamental.

Al respecto, también debe valorarse que la motivación de los regímenes optativos tiene implicaciones más profundas, como la determinación de quiénes son los beneficiados por dichas medidas, tomando en cuenta que los excluidos no contarán con la posibilidad de acceder a la tributación aminorada, diferida o acompañada de facilidades administrativas, que conllevan dichos regímenes de opción.

Los regímenes de opción representan un golpe, infligido por el propio creador de la norma fiscal, contra el propósito de que se obtengan los mayores réditos posibles a partir de los signos idóneos de capacidad, desde luego sin atentar contra la capacidad contributiva ni incurrir en prácticas confiscatorias; asimismo, implican, prácticamente desde un punto de vista conceptual, la introducción de beneficios fiscales que atentan contra la tributación equitativa, si se aprecia la situación de los que no tienen a su alcance la posibilidad de elegir, y más aún si el régimen optativo se encuentra disponible para sectores con mayor capacidad, como sucedía con el caso de la consolidación fiscal en México.

Difícilmente un asalariado puede elegir su tratamiento fiscal. En este sentido, mucho decía del sistema fiscal mexicano el hecho de que fueran

justamente los grupos empresariales más grandes los que puedan acudir a determinados beneficios fiscales —y, específicamente, un régimen de diferimiento—. Desde luego, ello debe ser valorado —como señalé más arriba— atendiendo a los beneficios de otra índole que pueda obtener el mismo Estado por vía de generación de empleos o inversiones productivas o en infraestructura, pero ello no debe hacernos perder de vista que estamos frente a una decisión estatal que conscientemente disminuye el potencial recaudatorio, por lo que lo menos que puede esperarse es que dicha determinación se tome, no con la esperanza de los beneficios que deberían poderse obtener, sino con expectativas reales, cuantificables sobre la eficiencia de la medida.

Los regímenes optativos, adicionalmente, pueden tener el efecto de generar la convicción entre quienes sí pueden acceder a ellos, de que es su derecho tributar conforme al mismo, o de que la condición por la que han optado no es un beneficio, sino que vendría mandatada por principios de justicia fiscal.

En relación con el primer punto, es importante apuntar que dicho efecto psicológico desde luego es adverso para el sistema tributario, tanto como lo sería un constante uso de un esquema de amnistía fiscal que contemple condonaciones de impuestos, pues no contribuye a una adecuada cultura contributiva, en la que se genere la debida consciencia de la importancia que tiene el deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, atendiendo a la efectiva capacidad contributiva, misma que —como he sostenido— no se ve adecuadamente reflejada en la obligación fiscal, si el sujeto pasivo se encuentra en posibilidad de escoger las consecuencias jurídicas que puede materializar. Todo lo anterior, con independencia del hecho de que —al menos en nuestro sistema jurídico— no existe un derecho adquirido a tributar en los mismos términos perennemente.

Por lo que hace al segundo punto, debe tomarse en cuenta que desde luego existe la posibilidad de que el legislador llegue a otorgar algún presunto beneficio por vía de un régimen optativo, cuando en realidad se trata de una exigencia de justicia fiscal, que no implicaría entonces una concesión graciosa,

sino un elemento necesario para determinar la obligación fiscal acorde a la capacidad económica de los sujetos pasivos.

Al respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que, ante dicho escenario, le corresponderá al juez constitucional analizar el régimen de que se trate, conforme a lo siguiente: "[…] 1) deberá verificarse que las disposiciones en estudio efectivamente regulen un régimen, esquema, sistema o cualquier otro mecanismo, distinto al establecido para la generalidad de los casos; 2) comprobar si el esquema o régimen en análisis efectivamente es optativo para el contribuyente; 3) deberá verificarse si el régimen o esquema de que se trate, tiene un efecto que constituya un beneficio en términos "nominales" frente a la regla general; y, 4) deberá analizarse si la medida de que se trate es exigida por los principios constitucionales de la materia tributaria contenidos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. En caso de que los principios de justicia tributaria efectivamente demanden el otorgamiento del tratamiento introducido de manera optativa, ello implicará que el beneficio señalado como 'nominal' y observado en los términos del tercer paso del análisis, realmente, no es una medida de favor —finalmente, no es un 'beneficio'—, sino que es un imperativo que constitucionalmente debe observar el legislador para otorgar el trato desigual que corresponde a los desiguales, caso en el cual la medida de que se trate sería analizable en términos de la fracción IV del artículo 31 constitucional, pues sólo así podría salvaguardarse la esfera jurídica del contribuyente, frente al sistema tributario diseñado por el legislador […]"[135].

En tal virtud, dicho reclamo será atendible por el Alto Tribunal y, de ser fundado, podrá dar pie a develar el incorrecto establecimiento de un supuesto régimen optativo de beneficio, cuando lo demandado era que la consecuencia jurídica que se materializa al decidir optar por éste, en realidad, era un tratamiento que debió otorgarse en términos del artículo 31, fracción IV, constitucional.

---

[135] Tesis 1a./J. 132/2007, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXVI, septiembre de 2007, p. 296, de rubro "REGÍMENES OPTATIVOS. SUPUESTOS EN LOS CUALES NO SE ACTUALIZA LA INOPERANCIA DE LOS ARGUMENTOS Y PUEDE ANALIZARSE SU CONSTITUCIONALIDAD".

Ya he expuesto que el establecimiento de regímenes optativos es una limitante para la más efectiva proyección del principio de generalidad tributaria, al otorgar al causante la posibilidad de escoger las consecuencias jurídicas que podrían mejor convenirle, y que tradicionalmente coincidirán con una deuda tributaria de menor entidad. Justamente atendiendo a tal característica, también he señalado que dichos regímenes atentan contra la tributación equitativa conforme al principio de capacidad económica.

En este sentido, por ser una decisión de Estado que potencialmente puede implicar una afectación a los principios constitucionales que rigen la materia fiscal, es por demás importante que las disposiciones legales —o de cualquier jerarquía— que establezcan dichos regímenes no eludan el control de constitucionalidad, lo que puede ameritar algunas precisiones en la doctrina jurisprudencial de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Tradicionalmente, los reclamos formulados contra regímenes optativos han sido declarados inoperantes, en tanto que dichas decisiones han derivado de litigios interpuestos por quienes tributan conforme al régimen optativo, buscando una adecuación o ajuste adicional a éste, que lo acerque a un escenario —aun— más favorable para el destinatario. Dicha conclusión de la Corte no me parece equivocada, pues —como ha afirmado el propio Tribunal Constitucional— "[…] si un particular reclama los vicios que aprecia en un esquema optativo de su elección, no corresponde al Máximo Tribunal del país proceder a su revisión, pues ello tendría como consecuencia la modificación de los términos en los que se otorgó el estímulo, las circunstancias en las que se aplicaría o los requisitos que deben cumplirse, todo lo cual podría atentar contra las finalidades particulares perseguidas por el legislador en materias que son de su competencia"[136].

Sin embargo, es importante distinguir este caso, de aquéllos en los que se reclame la existencia misma del régimen optativo, no por quienes no pueden acceder a él legalmente, y buscan hacerlo por la vía del amparo, sino por quienes buscan que se analice su establecimiento desde el perjuicio que pueden causar a

[136] Tesis 1a./J. 132/2007, recientemente citada.

la colectividad. Se trata —nuevamente— de juicios cuya interposición no es muy frecuente, frente a los cuales los principios de justicia fiscal que se desprenden del artículo 31, fracción IV, constitucional, deben permanecer disponibles para el Tribunal Constitucional, a fin de poder hacer juicios generales sobre la legitimidad de dichas medidas que —como he venido señalando— suelen contraponerse con los postulados del principio de generalidad tributaria.

Así, solo a través de una ilimitada proyección de los postulados del artículo 31, fracción IV, constitucional —y del principio de generalidad tributaria en particular— podrá el Tribunal Constitucional buscar la mayor proyección posible del poder recaudatorio del Estado, dentro de límites razonables que desde luego no deben agotar la capacidad del gobernado, pero que deben permitir la tributación sobre todos los signos indicativos de ésta, sin discriminar entre ellos, limitando las excepciones a un mínimo y, congruentemente, no permitiendo a los titulares de capacidad la elección entre consecuencias jurídicas que, injustificadamente, conllevaran una tributación aminorada.

Todo lo anterior, desde luego, frente a las decisiones estatales que decidieran incorporar regímenes optativos en la legislación fiscal federal. Sin embargo, a la luz tanto del principio de generalidad, como de los demás principios de justicia fiscal que regula el artículo 31, fracción IV, de la Constitución, parecería que la mejor solución posible sería que el legislador evitara, en la mayor medida posible, el establecimiento de regímenes alternativos de tributación, a fin de evitar injusticias, así como ineficiencias dentro del sistema de recaudo.

7. *La dación en pago*

Algunos autores, como Ortega Maldonado, señalan a la dación en pago como un medio de extinguir las obligaciones fiscales[137]; en este sentido, dicho autor señala que “habrá dación en pago cuando el deudor, con el consentimiento del acreedor,

[137] Ortega Maldonado, Juan Manuel, *Primer Curso de Derecho Tributario Mexicano*, México, Porrúa, 2004, p. 328.

le entrega o realiza una prestación distinta de la debida, aceptando este último dicha entrega con todos los efectos legales del pago".

Desde luego, coincido en cuanto al reconocimiento de dicha figura como un medio válido para extinguir la obligación tributaria, la cual puede también explicarse a la luz del artículo 2095 del Código Civil Federal —aplicable de manera supletoria a la materia fiscal por disposición del artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación— mismo que dispone que "[la] obligación queda extinguida cuando el acreedor recibe en pago una cosa distinta en lugar de la debida".

En este sentido, debe tomarse en cuenta que la figura jurídica de la dación en pago tiene como efecto la extinción de la obligación en abstracto, sin que se establezcan modalidades que permitan distinguir atendiendo al valor concreto del bien o del servicio que se hayan entregado o prestado en dación, motivo por el cual me parece que no puede hablarse de una extinción "parcial" de la obligación: o se acepta la dación en pago y se extingue la obligación —independientemente del valor de avalúo del bien o del servicio recibido en pago, y del valor de la deuda—, o bien, no es aceptada y la obligación persiste, no siendo válido determinar que el adeudo pueda extinguirse hasta el valor de los bienes o servicios ofrecidos al acreedor.

Dicha figura se ha colado en la legislación fiscal federal a través del artículo 191 del Código Fiscal de la Federación, mismo que dispone lo siguiente:

> "Artículo 191. Cuando no hubiera postores o no se hubieran presentado posturas legales, la autoridad se adjudicará el bien. En este caso el valor de la adjudicación será el 60% del valor de avalúo.
>
> Los bienes que se adjudiquen a favor del fisco federal, podrán ser donados para obras o servicios públicos, o a instituciones asistenciales o de beneficencia autorizadas para recibir donativos deducibles del impuesto sobre la renta.
>
> La adjudicación se tendrá por formalizada una vez que la autoridad ejecutora firme el acta de adjudicación correspondiente.

Cuando la traslación de bienes se deba inscribir en el Registro Público de la Propiedad, el acta de adjudicación debidamente firmada por la autoridad ejecutora tendrá el carácter de escritura pública y será el documento público que se considerará como testimonio de escritura para los efectos de inscripción en dicho Registro.

De los ingresos obtenidos por remates de los bienes, disminuidos con los gastos de administración y mantenimiento, se destinará el 5% a un fondo de administración y mantenimiento de dichos bienes, que se constituirá en la Tesorería de la Federación, de conformidad con las reglas generales que al efecto emita la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Una vez que se hayan rematado los bienes, la autoridad fiscal deberá reintegrar los recursos que haya obtenido de dicho fondo y, de existir remanente, se entregará el 5% de los ingresos obtenidos para su capitalización.

Los bienes adjudicados por las autoridades fiscales de conformidad con lo dispuesto en este artículo, serán considerados, para todos los efectos legales, como bienes no sujetos al régimen del dominio público de la nación, hasta en tanto sean destinados o donados para obras o servicios públicos en los términos de este artículo.

Para los efectos del artículo 25 de la Ley del Servicio de Tesorería de la Federación, las adjudicaciones tendrán la naturaleza de dación en pago".

Como puede apreciarse, el artículo 191 del código tributario federal regula la parte terminal del procedimiento administrativo de ejecución y, para tal efecto, dispone la forma en que ha de actuar la autoridad ejecutora en caso de que no hubiere postores o no se hubieren presentado posturas legales dentro del procedimiento de remate. Dicho numeral establece que la autoridad se adjudicará el bien —precisando que ello se hará con el carácter de dación en pago, en los términos del artículo 25 de la Ley del Servicio de Tesorería de la Federación—, considerando como valor de adjudicación, el equivalente al 60% del valor de avalúo.

Es muy importante aclarar que, en el presente apartado, no me estoy refiriendo a la posibilidad de pagar adeudos fiscales en especie, sino que específicamente abordo el tema de la dación en pago, que si bien se materializa con un pago efectuado mediante la prestación de un servicio o la enajenación de un bien, también conlleva —según sostengo— la característica de extinguir la totalidad del adeudo, sin reparar en la paridad, o falta de ésta, entre el monto del adeudo y el valor de los bienes o servicios.

Así, la apreciada en el artículo 191 del Código Fiscal de la Federación, se trata de una solitaria referencia a la dación en pago que, desafortunadamente, ya no cuenta con un contexto para la materia fiscal, dado que el artículo 25 de la Ley del Servicio de Tesorería de la Federación al que hace referencia el artículo 191 del Código Fiscal de la Federación, es el correspondiente a una ley abrogada[138], conforme a lo dispuesto por el artículo Segundo transitorio de la vigente Ley de Tesorería de la Federación, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 2015.

Por ende, conforme a las reglas de interpretación que establece el Código Fiscal de la Federación, en ausencia de una disposición aplicable en materia fiscal, debe acudirse al ya aludido artículo 2095 del Código Civil Federal, motivo por el cual la única manera de interpretar lo preceptuado en el último párrafo del

---

[138] El artículo 25 de la abrogada Ley del Servicio de Tesorería de la Federación establecía lo siguiente:
"Artículo 25. A fin de asegurar la recaudación de toda clase de créditos a favor del Gobierno Federal, la Secretaría, por conducto de la Tesorería o de los auxiliares legalmente facultados para ello, podrá aceptar la dación de bienes o servicios en pago total o parcial de créditos, cuando sea la única forma que tenga el deudor para cumplir con la obligación a su cargo y éstos sean de fácil realización o venta, o resulten aprovechables en los servicios públicos federales, a juicio de la propia Tesorería o de los auxiliares de referencia.
La aceptación o negativa de la solicitud de dación en pago será facultad discrecional de la Tesorería o de sus auxiliares, debiendo resolverse en un término que no excederá de treinta días hábiles contados a partir de que esté debidamente integrado el expediente y no podrá ser impugnada en recurso administrativo, ni en juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. En caso de que en dicho término no se emita la resolución correspondiente, se tendrá por negada la solicitud".
Como puede apreciarse, dicho numeral establecía que la dación en pago tendría un efecto de extinción parcial, al señalar que la autoridad podría "aceptar la dación de bienes o servicios en pago total *o parcial* de créditos", lo que considero incorrecto, pues dicha figura jurídica debería extinguir la totalidad del adeudo. Sin embargo, dicho debate es estéril ya, dada la abrogación de la Ley aludida.

artículo 191 del código tributario federal, es como una extinción total del adeudo en aquellos casos en los que el sujeto activo de la obligación —la administración tributaria— reciba en pago una cosa distinta, en lugar de la debida —como acontecería al adjudicarse el fisco federal los bienes que están siendo sujetos al procedimiento de remate, cuando no hubiere postores o no se hubieren presentado posturas legales—.

Adicionalmente, debe tomarse en cuenta que el Código Fiscal de la Federación acude a una fórmula imperativa para proceder a la adjudicación —"la autoridad se adjudicará el bien"—, y que el artículo 190 del mismo ordenamiento establece el derecho preferente del fisco federal para adjudicarse los bienes en ciertos casos[139], por lo que dichas disposiciones parecen sugerir que la dación en pago constituye el vehículo por el que culmina el procedimiento de ejecución, en los casos señalados.

En el contexto descrito, la dación en pago puede representar una circunstancia límite, frente a los derechos del contribuyente, y también a la luz del principio de generalidad tributaria. Sin embargo, ello no es una circunstancia que necesariamente se materialice en todos los casos, sino que es dependiente del valor de los bienes embargados, por lo que, en todo caso, los supuestos de potencial vulneración serán casuísticos, y principalmente ameritarán un efectivo control sobre la legalidad de las actuaciones de la administración tributaria, conforme a lo que a continuación explico.

Así, la dación en pago puede implicar una afectación a los derechos de los contribuyentes, por un lado, o a la Hacienda Pública, por el otro, en la medida en la que la adjudicación se dé de tal manera que el valor señalado por el primer párrafo del artículo 191 del Código Fiscal de la Federación, deje de guardar relación con el adeudo del contribuyente.

---

[139] El texto vigente de dicho numeral dispone lo que a continuación se transcribe:
"Artículo 190. El fisco federal tendrá preferencia para adjudicarse los bienes ofrecidos en remate, en los siguientes casos:
I. A falta de postores.
II. A falta de pujas.
III. En caso de posturas o pujas iguales".

En efecto, el aludido numeral señala que el fisco se adjudicará los bienes del deudor al 60% del valor de avalúo de los bienes embargados —sobre los cuales se estaría desarrollando el procedimiento económico coactivo, específicamente, el remate de los mismos—: así, si la relación entre el adeudo fiscal y el valor de avalúo de los bienes embargados guarda una relación tal, que el 60% de éste último alcance a cubrir razonablemente[140] la totalidad del adeudo, entonces podría no existir afectación, ni a una parte ni a la otra[141].

Pero, si el 60% del valor de avalúo de los bienes embargados representa un monto mucho mayor que el adeudo, estaremos ante una apropiación indebida, es decir, desproporcionada en relación con el adeudo fiscal, del patrimonio del contribuyente sometido al procedimiento de ejecución, lo que desde luego representa una afectación injustificada a los derechos de los gobernados, entendiendo que la adjudicación implica la aceptación del pago con una cosa distinta a la debida, extinguiendo el adeudo, pero sin que ello pudiera dar lugar a reintegrar algún remanente al patrimonio del deudor.

Por otro lado, asumiendo a la dación en pago como una extinción total del adeudo, en caso de que el 60% del valor de avalúo de los bienes asciende a una cantidad considerablemente menor que el adeudo fiscal, ello implicaría una afectación a la Hacienda Pública, que recibiría mucho menos de lo adeudado, con un efecto semejante al que tendría una condonación —sobre la cual ya he expresado abundantemente mi opinión, en el sentido del riesgo que puede implicar, frente a los postulados del principio de generalidad tributaria—.

---

[140] Es difícil pensar en un caso en que la relación se dé exactamente entre el valor del adeudo y el 60% del valor de avalúo de los bienes embargados, por lo que habría que pensar en una aproximación “razonable”, es decir, una en la que uno y otro valor se conserven cercanos.

[141] Esta afirmación se realiza en el contexto del punto que se viene analizando en el presente trabajo, no en relación con el valor de adjudicación que establece el primer párrafo del artículo 191 del Código Fiscal de la Federación, que puede ser criticado severamente por el hecho de disponer —a mi juicio, indebidamente— que el fisco pueda apropiarse los bienes de un particular al 60% de su valor. Aun cuando el monto resultante pueda guardar una razonable relación con el adeudo, no deja de parecer abusivo que una autoridad estatal se adjudique bienes que, por ejemplo, tengan un valor de avalúo de $1’000,000.00, en únicamente $600,000.00. Esta situación, desde luego, resultaría aún más cuestionable si el 60% del valor de los bienes no guarda dicha relación razonable con el adeudo. No obstante, como señalaba, este tema no es el que me ocupa presentemente.

A lo anterior —reconocidamente casuístico— pueden, adicionalmente, oponerse un par de argumentos: por un lado, la posibilidad de que la dación en pago no implique la extinción total del adeudo, sino únicamente en la medida del valor de los bienes; y, por el otro, el hecho de que la relación entre el valor de los bienes embargados y el adeudo fiscal para el momento de la adjudicación, también dependerá de la decisión particular que en cada caso se tome al momento de embargar u ofrecer la garantía del interés fiscal.

En relación con el primer aspecto, a las razones previamente expresadas para justificar por qué —a mi juicio— no puede entenderse a la dación en pago como una extinción parcial de la obligación, primeramente agregaría que la dación en pago es pacíficamente aceptada por la doctrina como una forma de extinción —total— de las obligaciones y, en segundo lugar que, de conformidad con el artículo 2012 del Código Civil Federal, el acreedor no puede ser obligado a recibir una cosa distinta de la debida, aun cuando fuere de mayor valor, de lo que desprendo que la caracterización legal de las adjudicaciones como daciones en pago debe entenderse en dicho contexto, como una institución orientada a la extinción total de obligaciones, a partir de la voluntad recíproca de las partes sobre dicho punto.

En este sentido, el legislador debe hacerse cargo de las particulares instituciones jurídicas a las que acude. De esta manera, no siendo lo mismo el pago —aún en especie—, que la dación en pago —en tanto que aquél satisface la obligación con la prestación originalmente debida, y ésta se materializa cuando el acreedor recibe en pago una cosa distinta, en lugar de la debida—, si el legislador le otorgó efectos de dación en pago a la adjudicación, se debe entender que es con el reconocimiento de ésta, como forma de extinción total de la obligación.

Inclusive, en los pocos criterios en los que el Poder Judicial se ha pronunciado sobre dicha figura, puede apreciarse que se ha referido a la dación en pago como “[…] forma alterna en la satisfacción de la obligación del pago de

los créditos a su cargo […]"[142] o como "[…] un mecanismo excepcional para que puedan liberarse de [créditos fiscales a su cargo], mediante la dación de bienes o servicios que resulten aprovechables para los servicios públicos"[143], y reconociendo en diversas ocasiones, desde la quinta época del Semanario Judicial de la Federación, su carácter de forma de extinción —total— de las obligaciones[144], nunca refiriéndose a algún remanente tras la supuesta "aplicación" de la dación.

Adicionalmente, si asumiéramos que los procedimientos de ejecución se desarrollan de manera eficiente, en los casos extremos sería un valor entendido que los bienes que se están ejecutando constituyen la única forma con la que se cuenta para cubrir el adeudo, pues la autoridad ejecutora debería haber garantizado el crédito fiscal con bienes del deudor —principal o solidario—, y no iniciar el remate sino hasta que se cuente con el respaldo idóneo para tal efecto. En estas condiciones, si la autoridad se adjudica el bien y es ésta la única forma de pago al alcance del deudor, ¿a qué propósito sirve que no se extinga la totalidad del adeudo? Así, mi posición crítica la formulo a partir de lo poco viable que resultaría establecer como punto culminante del procedimiento de ejecución,

---

[142] Tesis aislada 2a. CLII/2003, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XVIII, diciembre de 2003, p. 104, de rubro "DACIÓN EN PAGO. EL ARTÍCULO 25 DE LA LEY DEL SERVICIO DE TESORERÍA DE LA FEDERACIÓN, QUE ESTABLECE QUE LA ACEPTACIÓN O NEGATIVA DE ESA FORMA DE CUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA ES FACULTAD DISCRECIONAL DE LA TESORERÍA DE LA FEDERACIÓN O DE SUS AUXILIARES, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA".

[143] Tesis aislada 2a. CXCVIII/2001, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XIV, octubre de 2001, p. 431, de rubro "DACIÓN EN PAGO PARA CUBRIR LOS CRÉDITOS FISCALES DEL CONTRIBUYENTE. EL ARTÍCULO 25 DE LA LEY DEL SERVICIO DE TESORERÍA DE LA FEDERACIÓN, QUE LA PERMITE, NO TRANSGREDE LA GARANTÍA DE AUDIENCIA".

[144] Tesis I.3o.C.605 C, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXV, marzo de 2007, p. 1643, de rubro "CESIÓN DE DERECHOS Y SUBROGACIÓN. LA DIFERENCIA ENTRE AMBAS FIGURAS TRASCIENDE A LA FORMA DE ACREDITAR LA TRANSMISIÓN DE UN TÍTULO DE CRÉDITO"; tesis II.1o.C.173 C, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. IX, enero de 1999, p. 845, de rubro "DACIÓN EN PAGO, DEBE PROBARSE PLENAMENTE"; tesis I.6o.C.100 C, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. VII, febrero de 1998, p. 518, de rubro "NOVACIÓN Y DACIÓN EN PAGO, SU DISTINCIÓN"; tesis con número de registro 256839, *Semanario Judicial de la Federación*, Séptima Época, volumen 30, sexta parte, p. 33, de rubro "DACION EN PAGO, DEBE PROBARSE PLENAMENTE LA"; así como en la tesis con número de registro 358633, *Semanario Judicial de la Federación*, Quinta Época, t. XLVIII, p. 1906, de rubro "DACION EN PAGO, NATURALEZA DE LA".

una circunstancia en la que el deudor no podrá extinguir la obligación a su cargo con los únicos bienes con los que dispone para tal efecto, quedando sin bienes embargables.

Por todo lo anterior, considero que no tendrían sustento las afirmaciones que defenderían el impacto de la dación en pago, si la entendiéramos como un pago equivalente al 60% del valor de avalúo, que pudiera dar pie al pago o cobro de remanentes, a favor del particular o del fisco, respectivamente[145].

Por otro lado, en relación con el valor de los bienes embargados, y la posibilidad de que dicha cuestión pudiera minimizar la problemática que representa la adjudicación de bienes al 60% del valor de avalúo, me parece que se trata de una circunstancia absolutamente casuística, que implicaría que no habría afectación a los derechos de los particulares como sujetos pasivos, o de la autoridad como activo, en aquellos casos en los que la autoridad se ajuste a criterios aritméticos a la hora de embargar, lo que, por cierto, parece difícil de alcanzar, principalmente por 2 motivos: en primer término, porque la garantía del interés fiscal debe incluir el valor del crédito fiscal y los accesorios de los 12 meses siguientes[146], lo que ya implica un primer divorcio entre lo adeudado y lo que podría ser embargado; y en segundo, porque no es labor sencilla embargar bienes exactamente por el valor del adeudo, lo que tradicionalmente implica la ejecución sobre bienes que exceden el monto del crédito fiscal, solo existiendo la posibilidad de que sea menor su valor si el contribuyente no contara con más bienes susceptibles de embargo.

Como quiera que sea, se trata de circunstancias accidentales, que de ninguna manera deberían ser la vía para evitar eventuales abusos o afectaciones, sea en contra de los particulares, o del interés del Erario.

---

[145] Lo anterior, sin dejar de apreciar que el ordenamiento fiscal federal sí reconoce la posibilidad de que existan remanentes en la ejecución de créditos fiscales, como se aprecia en los artículos 196 del Código Fiscal de la Federación, 113 de su Reglamento, así como en la regla 2.16.16. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2020. Sin embargo, no estimo aplicables dichos numerales a la dación en pago, en tanto que entiendo dicha figura jurídica como una que extingue la totalidad del adeudo, sin reparar en el valor de los bienes o de los adeudos fiscales.

[146] Conforme al segundo párrafo del artículo 141 del Código Fiscal de la Federación.

Con base en todo lo anteriormente expuesto, me permito ofrecer algunas conclusiones en relación con la manera en la que la figura jurídica en comento puede llegar a atentar contra los postulados del principio de generalidad tributaria: si bien la dación en pago es una forma de extinción de las obligaciones que, conceptualmente, no tendría por qué atentar en contra de los derechos de los contribuyentes, ni en contra de la Hacienda Pública, definitivamente podría dar pie a dichas afectaciones, dependiendo de la manera en la que se ejecute lo prescrito por el artículo 191 del Código Fiscal de la Federación.

Desde la óptica del principio de generalidad tributaria, cualquier dación en pago que no garantice el cobro de la totalidad del adeudo, puede tener efectos equivalentes a los de un perdón del adeudo, hasta por el monto de la diferencia entre el valor de avalúo de los bienes aceptados por la administración tributaria, y el valor del adeudo fiscal, considerando desde luego también los accesorios de la contribución omitida actualizada. En tal virtud, la efectiva vigencia de dicho principio debería incluir la regulación específica de la dación en pago, a fin de que en ningún caso se autorice su realización en condiciones perjudiciales para el Erario, y que las autoridades que llegaren a resolver sobre dichas autorizaciones, se apeguen a un marco normativo que no deje de tutelar el interés de la colectividad en que se recauden las deudas tributarias que se materialicen conforme a la pretensión de hacer tributar a todos los signos de capacidad idóneos para tal fin, y justamente atendiendo a la posición económica de los destinatarios de la norma fiscal.

Misma lógica debería seguirse para dejar a salvo los derechos de los contribuyentes, pues en tanto se mantenga la razonable relación entre el valor de los bienes y el monto del adeudo, la dación en pago no tendría que representar afectación alguna, tanto como no lo es el pago con numerario, con la reserva apuntada en el sentido de que el valor al que se adjudican los bienes —a mi juicio— no se justifica y, en cambio, puede ser causante de la separación entre el adeudo del causante y los recursos que se destinan a extinguirlo, forzando embargos excesivos o prácticas irregulares.

En cualquier escenario, considero que los casos concretos en los que se materialicen escenarios de dación en pago deben encontrarse sujetos al escrutinio propio del control de constitucionalidad, a fin de salvaguardar tanto los derechos individuales de los pagadores de impuestos, como los colectivos que defiende el principio de generalidad.

En el pasado, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que dichos casos desde luego pueden ser revisados a través del juicio de amparo[147]. Si bien el precedente aludido es positivo, es importante tomar en cuenta que el mismo se encuentra relacionado con los casos en los que la dación en pago se podría materializar a través de decisiones individuales, en los términos del artículo 25 de la Ley del Servicio de Tesorería de la Federación. En este contexto, sería importante que las razones que en otro tiempo inspiraron las decisiones de la Corte, no dejen de prevalecer cuando se llegara a revisar el caso de las adjudicaciones por ministerio de ley que regula el artículo 191 del Código Fiscal de la Federación.

Como comentario final, agregaría que la potencial afectación a derechos de los deudores fiscales, así como a la Hacienda Pública, podrían más fácilmente solucionarse si, simplemente, se eliminara la referencia legal que caracteriza a las

[147] Tesis aislada 2a. CLVII/2003, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XVIII, diciembre de 2003, p. 103, cuyo rubro y texto se transcribe a continuación: "DACIÓN EN PAGO. EL ARTÍCULO 25 DE LA LEY DEL SERVICIO DE TESORERÍA DE LA FEDERACIÓN, AL NO DEFINIR QUÉ DEBE ENTENDERSE POR 'BIENES O SERVICIOS QUE SEAN DE FÁCIL REALIZACIÓN O VENTA, O QUE RESULTEN APROVECHABLES EN EL SERVICIO PÚBLICO FEDERAL', NO VIOLA EL ARTÍCULO 16 DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL. El hecho de que la disposición legal citada no defina para efectos de la dación en pago, lo que debe entenderse por 'bienes o servicios que sean de fácil realización o venta, o que resulten aprovechables en los servicios públicos federales', no transgrede las garantías de legalidad y seguridad jurídica previstas en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Lo anterior es así, ya que tales garantías se satisfacen cuando la facultad discrecional de la autoridad administrativa tiene base legal, lo cual no implica que el legislador tenga que definir cada vocablo utilizado en el texto legal, ya que esto resulta ilógico y contrario a la naturaleza de la actuación administrativa. Además, tampoco puede considerarse que el artículo 25 de la Ley del Servicio de Tesorería de la Federación deje en estado de indefensión al quejoso, ni que sea inconstitucional por sí mismo, al no fijar los límites para que la autoridad administrativa pueda razonar correctamente la aceptación o rechazo de los bienes ofrecidos como forma alternativa de pago de los créditos fiscales, pues de emitirse una resolución que no satisfaga los requisitos de legalidad exigidos por la Constitución Federal, el acto así emitido está sujeto a control constitucional por medio del juicio de amparo, en el cual se corregirá el posible abuso".

adjudicaciones como daciones en pago y, sin más, se realizaran las apropiaciones atendiendo al valor de mercado de los bienes, preferentemente —inclusive, ya sin considerar que solo se hará atendiendo al 60% del valor de avalúo de los bienes embargados—. De esta manera, si los bienes únicamente alcanzan a cubrir una parte del adeudo, la adjudicación aun permitirá continuar con la persecución y recuperación del remanente —quedando a salvo el mandato de hacer tributar debidamente a los signos de capacidad, sin que injustificadamente queden libres de la obligación de pago algunos casos— y, en el otro extremo, si el valor de los bienes excediera el del adeudo, existiría la posibilidad de entregar un remanente al particular, como sucede ordinariamente en la ejecución de créditos fiscales cuando no aplica la figura jurídica de la dación en pago, en los términos regulados por los artículos 196 del Código Fiscal de la Federación y 113 de su Reglamento —lo que implicará dejar su patrimonio a salvo de apropiaciones indebidas, por parte de la administración pública—.

Si así se hiciera, probablemente se pierde la posibilidad de dar por terminado el procedimiento administrativo de ejecución con mayor facilidad —dado que la dación en pago extingue la totalidad del adeudo—; sin embargo, lo anterior puede compensarse con lo que se gane al eliminar complicaciones que potencialmente pueden afectar derechos individuales y colectivos en materia fiscal federal.

8. *La prescripción*

La prescripción, regulada a nivel federal en términos del artículo 146 del Código Fiscal de la Federación, se “configura cuando el deudor queda liberado de su obligación por la inacción del Estado durante cierto período de tiempo”[148]. Debe señalarse que la prescripción también libera al fisco federal de la obligación de devolver cantidades a los contribuyentes, tal y como se desprende del propio artículo 146 y del 22 del mismo ordenamiento.

[148] Villegas, Héctor Belisario, *op. cit.,* p. 381.

Según señala Díaz González —citado por Ortega Maldonado—, la prescripción "es el medio que consagra la ley, de liberarse de cubrir el importe de un crédito fiscal, y la imposibilidad de la autoridad para exigirlo, en virtud de haber transcurrido el tiempo que marca el Código Fiscal"[149]. El plazo de prescripción —5 años— comienza a correr cuando el crédito fiscal pudo ser legalmente exigido, y se interrumpe con cualquier gestión de cobro —entendiendo por tal a las actuaciones del procedimiento administrativo de ejecución— que se notifique o se haga saber al deudor, o bien, por el reconocimiento expreso o tácito del deudor respecto de la existencia del crédito.

A fin de respaldar lo anteriormente afirmado, a continuación se transcribe el artículo 146 del código tributario federal:

> "Artículo 146. El crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años.
>
> El término de la prescripción se inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido y se podrá oponer como excepción en los recursos administrativos o a través del juicio contencioso administrativo. El término para que se consuma la prescripción se interrumpe con cada gestión de cobro que el acreedor notifique o haga saber al deudor o por el reconocimiento expreso o tácito de éste respecto de la existencia del crédito. Se considera gestión de cobro cualquier actuación de la autoridad dentro del procedimiento administrativo de ejecución, siempre que se haga del conocimiento del deudor.
>
> Cuando se suspenda el procedimiento administrativo de ejecución en los términos del artículo 144 de este Código, también se suspenderá el plazo de la prescripción.
>
> Asimismo, se suspenderá el plazo a que se refiere este artículo cuando el contribuyente hubiera desocupado su domicilio fiscal sin haber presentado

[149] Ortega Maldonado, *op. cit.,* p. 324.

el aviso de cambio correspondiente o cuando hubiere señalado de manera incorrecta su domicilio fiscal.

El plazo para que se configure la prescripción, en ningún caso, incluyendo cuando este se haya interrumpido, podrá exceder de diez años contados a partir de que el crédito fiscal pudo ser legalmente exigido. En dicho plazo no se computarán los periodos en los que se encontraba suspendido por las causas previstas en este artículo.

La declaratoria de prescripción de los créditos fiscales podrá realizarse de oficio por la autoridad recaudadora o a petición del contribuyente.

Los plazos establecidos en este artículo no afectarán la implementación de los acuerdos alcanzados como resultado de los procedimientos de resolución de controversias previstos en los tratados para evitar la doble tributación de los que México es parte".

Potencialmente, la prescripción es otra figura jurídica que podría afectar el alcance del principio de generalidad tributaria, pues es una forma de extinción de las obligaciones fiscales y, como tal, si fuera regulada de manera laxa o facciosa, podría quedar al servicio de deudores fiscales que encontrarían en ella una forma de escabullirse del cumplimiento, reconfigurando el universo de aquellos que finalmente soportan los gastos del Estado.

En el caso mexicano —a mi juicio—, en la prescripción no se aprecia tal vacío. Si acaso, el Código Fiscal de la Federación es excesivamente celoso en cuanto a las condiciones que pueden permitir la consumación del plazo de la prescripción y, por ende, la extinción del adeudo fiscal.

Como ya mencioné, la prescripción se interrumpe con las gestiones de cobro, así como con los reconocimientos expresos o tácitos del adeudo; por otro lado, el plazo de la prescripción se suspende en la medida en la que simultáneamente se suspenda el procedimiento administrativo de ejecución —por ejemplo, mientras la validez del adeudo se encuentre *sub judice* y la garantía del interés fiscal se encuentre garantizada, así como en aquellos casos en los que el

deudor no pueda ser localizado—. Bajo tales parámetros, el interés de la colectividad en que no se deje de perseguir la ejecución de los adeudos fiscales parece suficientemente garantizado, pues el plazo de 5 años parece razonable y suficiente para efectuar las gestiones necesarias para conseguir su pago.

Inclusive, habiéndose introducido en la reforma fiscal que entró en vigor en 2014, la limitante adicional que establece que en ningún caso el plazo de la prescripción podrá exceder de 10 años —considerando inclusive los casos en los que se interrumpa—, el legislador fue cuidadoso en señalar que dicho plazo no incluiría el tiempo durante el cual éste hubiere estado suspendido, de tal manera que no beneficiaria a aquéllos que no estuvieren localizados, o bien, a los que hubieren extendido la posibilidad de ejecución, mediante la interposición de medios de defensa, provocando la suspensión del procedimiento económico coactivo.

A mayor abundamiento, en relación con las restricciones que se han establecido para la consumación del plazo de la prescripción, convendría citar como único ejemplo —pero seguramente ilustrativo de la aproximación que se aprecia en torno a los límites para la extinción de un adeudo por prescripción—, lo sostenido por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, misma que ha establecido jurisprudencia por contradicción de tesis, en la que se sostiene que el cómputo de la prescripción se interrumpe con cada gestión de cobro efectuada por la autoridad hacendaria competente, “aun en el supuesto de que se combata y sea declarada su nulidad para efectos, por contener algún vicio de carácter formal”, tal y como se desprende de la tesis de jurisprudencia de rubro “PRESCRIPCIÓN EN MATERIA FISCAL. SU PLAZO SE INTERRUMPE CON CADA GESTIÓN DE COBRO, AUN CUANDO SEA DECLARADA SU NULIDAD POR VICIOS FORMALES”[150].

[150] Tesis 2a./J. 141/2004, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XX, octubre de 2004, p. 377, cuyo rubro y texto se transcriben a continuación: “PRESCRIPCIÓN EN MATERIA FISCAL. SU PLAZO SE INTERRUMPE CON CADA GESTIÓN DE COBRO, AUN CUANDO SEA DECLARADA SU NULIDAD POR VICIOS FORMALES. De conformidad con el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación, el plazo de prescripción se interrumpe con cada gestión de cobro que el acreedor notifique o haga saber al deudor o por el reconocimiento expreso

Como recién afirmé, dicho criterio —a mi juicio— es uno de los elementos que revela un excesivo celo que casi hace nugatorio el derecho a extinguir un adeudo cuando así lo reclamen las circunstancias del caso. En efecto, considero que dicho criterio, por una parte, provoca que se le otorga un margen muy amplio de acción a la administración tributaria y, por la otra, deja en entredicho la seguridad jurídica de los contribuyentes.

En efecto, si cualquier actuación —sin importar su validez o invalidez, aún declarada por las autoridades jurisdiccionales competentes— puede interrumpir la prescripción por el solo hecho de ser notificada, ello implica que dicha figura jurídica, simple y sencillamente, dejará de tener aplicación en la práctica. Debe tomarse en cuenta que las actuaciones de la autoridad tienen una presunción de validez, lo cual se convierte en una carga para el contribuyente deudor, el cual debe acreditar el extremo opuesto. En este sentido, no se entiende por qué, una vez desvirtuada dicha pretensión —privando de efectos relevantes a la actuación de la autoridad—, ello no resulta suficiente para destruir el acto que causó la interrupción de la prescripción.

Si se trata de actuaciones viciadas, no deberían reconocérseles efectos jurídicos por haber sido notificadas: supongamos que se trata de un error en la identificación del concepto del adeudo, ¿podría sostenerse que se está ante una actuación que constituye una auténtica gestión de cobro? Inclusive, la autoridad ha llegado a sostener que el hecho de impugnar la actuación, da lugar a un

---

o tácito de éste respecto de la existencia del crédito. Bajo esa óptica, el término de cinco años previsto en el referido precepto para que opere la prescripción de un crédito fiscal cuyo pago se exige al deudor principal o, en su caso, a la institución afianzadora, se interrumpe con cada gestión de cobro efectuada por la autoridad hacendaria competente, aun en el supuesto de que se combata y sea declarada su nulidad para efectos, por contener algún vicio de carácter formal. Ello es así, pues el acto fundamental que da lugar a la interrupción del plazo de la prescripción lo es la notificación, por la cual se hace saber al deudor la existencia del crédito fiscal cuyo pago se le requiere, así como cualquier actuación de la autoridad tendente a hacerlo efectivo, es decir, la circunstancia de que el actor quede enterado de su obligación o del procedimiento de ejecución seguido en su contra, lo que se corrobora con el indicado artículo 146 al establecer como una forma de interrumpir el término de la prescripción, el reconocimiento expreso o tácito del deudor respecto de la existencia del crédito, de donde se sigue que tal interrupción no necesariamente está condicionada a la subsistencia del acto que constituye la gestión de cobro, sino a la circunstancia de que el deudor tenga pleno conocimiento de la existencia del crédito fiscal exigido por la autoridad hacendaria".

reconocimiento de la existencia del adeudo, de lo cual en todo caso derivaría la subsistencia de un acontecimiento idóneo para interrumpir la prescripción, de tal forma que el contribuyente se encontraría frente a una disyuntiva insostenible: impugnar y "reconocer" la existencia del adeudo —o de la actuación tendente a su ejecución—, o bien, no impugnar, permitiendo que se ratifique la presunción de validez. No importa el camino que elija, el hecho es que el acto que interrumpe el cómputo de que se trata, persistirá.

El problema con dicho criterio es que, ante circunstancias que considera menores, efectúa un salto cualitativo, privando selectivamente al acto de algunas de sus consecuencias jurídicas. Lo fundamental —señala la Corte— es "la circunstancia de que el actor quede enterado de su obligación o del procedimiento de ejecución seguido en su contra"; por lo tanto, lo importante es que lo conozca. De esta forma, se confunde el aspecto gnóstico del conocimiento del causante, con el aspecto jurídico del mismo, porque una cosa es que pueda tener un conocimiento "real", y otra muy distinta que existan actuaciones válidas que sustenten la existencia de una actuación, de la cual depende, en última instancia, la posibilidad de tener conocimiento real del mismo.

Adicionalmente, debe apreciarse que la autoridad hacendaria recibe un mensaje equivocado: la existencia de vicios en sus actuaciones no le genera un perjuicio en términos de interrupción de la prescripción, y es ésta la mejor manera de desvincular a la función pública de los individuos que la ejercen, pues se eliminan las sanciones que habrían incentivado un auténtico compromiso con la labor que se desempeña y, finalmente, con el cumplimiento de la ley frente a los deudores del fisco federal.

No se pasa por alto que la tesis de jurisprudencia hace referencia a las actuaciones que se declaren nulas para efectos, pero ello no desvirtúa la crítica enderezada contra el criterio jurisprudencial. Inclusive, las confirman, pues el deudor queda a expensas de que el vicio de ilegalidad observado sea estimado como subsanable, y ello a pesar de que podría tratarse de errores en la

identificación del adeudo, del propio deudor, de su domicilio, de la persona con quien se entendió la diligencia, etcétera.

Por todo lo anterior, atendiendo a la estricta regulación, así como a ilustrativos casos apreciables en la jurisprudencia, reitero que la prescripción, al menos en la manera en la que actualmente es legislada en el ordenamiento jurídico mexicano, no parece representar un perjuicio para dar efectiva vigencia al principio de generalidad tributaria, si bien los casos particulares en los que se niegue o confirme la configuración del plazo de la prescripción no deben escapar al control, ya sea de legalidad o constitucionalidad, a fin de conservar la salvaguarda del Estado Mexicano sobre las decisiones individuales en las que pueda materializarse tal efecto de extinción del adeudo fiscal.

Si acaso, podría llegar a apreciarse algún riesgo en aquellos casos en los que la autoridad hacendaria indebidamente consintiera la consumación del plazo de la prescripción. En ese sentido, es deseable la existencia de regulación específica sobre los casos en los que la administración fiscal podría no perseguir algunos créditos fiscales sin que ello implique una merma a las finanzas públicas, como podría ser ante la incosteabilidad en el cobro. En México existe dicha regulación, en los términos en los que el artículo 146-A del Código Fiscal de la Federación regula la cancelación administrativa de créditos fiscales, tema que abordaré más adelante.

A. *Breve mención de la caducidad*

Tal y como señalan diversos tratadistas —Alvarado Esquivel[151], entre otros—, no puede válidamente sostenerse que la caducidad sea una forma de extinguir la obligación tributaria. No obstante, no es poco frecuente que dicha figura jurídica sea confundida con la prescripción o, inclusive, que se piense que se está ante sinónimos. En tal virtud, la caducidad amerita una muy breve mención, si acaso para explicar su concepto y distinguirla de la prescripción.

[151] Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús, “La extinción de la deuda tributaria”, *Manual de Derecho Tributario*, México, Porrúa, 2005, p. 255.

Por medio de la caducidad, se extinguen las facultades de la autoridad fiscal para determinar las contribuciones o aprovechamientos omitidos y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales. Su plazo, por regla general, es de 5 años, si bien puede computarse por 10 años —en algunos casos que ameritan cierto dolo por parte del causante, como acontece al no darse de alta ante el Registro Federal de Contribuyentes, no llevar contabilidad o no presentar declaración anual del impuesto sobre la renta—, y no está sujeto a interrupción[152], sino a suspensión, en aquellos casos en los que la autoridad está llevando a cabo el ejercicio de sus facultades de comprobación, o bien, se encuentra de alguna forma impedida para ello.

Como puede apreciarse, la caducidad tiene el efecto de privar a la autoridad tributaria de la facultad por virtud de la cual se determina el crédito fiscal[153], motivo por el cual éste —entendido como cantidad adeudada a la administración tributaria, determinada en cantidad líquida por ésta misma, tras el ejercicio de sus facultades de comprobación— formalmente no nace a la vida jurídica y, por ende, el mismo no podría extinguirse, obviamente.

En tal virtud, la única forma en la que podría encontrarse un punto en común entre caducidad y prescripción es bajo el aspecto material —no jurídico— de permitir que el deudor no cubra la obligación a su cargo: en la prescripción, se extingue el adeudo formalmente, mientras que en la caducidad se extinguen las facultades para liquidarlo, con lo cual éste no se determina y, por ende, tampoco se efectuará entero alguno. No obstante, la diferencia en lo jurídico no es sutil y, en tal virtud, reitero mi posición en el sentido de que la caducidad no debería contarse formalmente entre los medios para extinguir obligaciones tributarias.

---

[152] El caso de la presentación de declaraciones complementarias tiene un efecto análogo al que tiene la interrupción en el caso de la prescripción, es decir, provoca que reinicie el cómputo, en lo que hace al concepto modificado. Al respecto, debe señalarse que el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación no identifica este supuesto como “interrupción” e, inclusive, expresamente señala que la caducidad no se interrumpe, pero no considero equivocado hacer la analogía por lo que respecta al caso apuntado.

[153] Debe tomarse en cuenta que únicamente caducan las facultades de comprobación en lo que se refiere a la determinación de sanciones o a la liquidación de adeudos, no así por lo que hace a la revisión propiamente dicha, como a veces suele confundirse.

En esa medida, la caducidad de las facultades de la autoridad hacendaria no debería representar una afectación frente al principio de generalidad tributaria, en tanto que, por un lado, la consumación de su plazo no implica una decisión discrecional estatal para no recaudar adeudos exigibles y, por el otro, dicha institución es necesaria para dotar de seguridad jurídica a los contribuyentes, que podrán saber los casos en los que es lícita la revisión de un ejercicio pasado y proceder a la destrucción de registros contables y soportes de asientos correspondientes a ejercicios en relación con los cuales ya no sería válido liquidar adeudos o sanciones.

No obstante lo anterior, es importante señalar que las autoridades hacendarias deben conservar una estrecha vigilancia sobre la administración de lo preceptuado por el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, cuidando que sus programas de revisión se encuentren organizados de tal manera que permitan la fiscalización de un número representativo de contribuyentes, así como la percepción de riesgo aun en los no revisados, con el propósito de que la pérdida de la facultad de determinar contribuciones omitidas o sanciones, no se traduzca en una merma en la recaudación. De esta manera, la figura jurídica de la caducidad se conservará alineada y constante con los postulados del principio de generalidad tributaria.

9. *La compensación*

La compensación en términos generales ocurre cuando dos personas reúnen por derecho propio la calidad de acreedores y deudores recíprocos, lo cual es regulado a nivel federal en el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, mismo que dispone lo siguiente:

> “Artículo 23. Los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración únicamente podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio, siempre que ambas deriven de un mismo impuesto, incluyendo sus accesorios. Al

efecto, bastará que efectúen la compensación de dichas cantidades actualizadas, conforme a lo previsto en el artículo 17-A de este Código, desde el mes en que se realizó el pago de lo indebido o se presentó la declaración que contenga el saldo a favor, hasta aquel en que la compensación se realice. Los contribuyentes que presenten el aviso de compensación, deben acompañar los documentos que establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general. En dichas reglas también se establecerán los plazos para la presentación del aviso mencionado. Lo dispuesto en este párrafo no será aplicable tratándose de los impuestos que se causen con motivo de la importación ni aquéllos que tengan un fin específico.

Los contribuyentes que hayan ejercido la opción a que se refiere el primer párrafo del presente artículo, que tuvieran remanente una vez efectuada la compensación, podrán solicitar su devolución.

Si la compensación se hubiera efectuado y no procediera, se causarán recargos en los términos del artículo 21 de este Código sobre las cantidades compensadas indebidamente, actualizadas por el período transcurrido desde el mes en que se efectuó la compensación indebida hasta aquél en que se haga el pago del monto de la compensación indebidamente efectuada.

No se podrán compensar las cantidades cuya devolución se haya solicitado o cuando haya prescrito la obligación para devolverlas, ni las cantidades que hubiesen sido trasladadas de conformidad con las leyes fiscales, expresamente y por separado o incluidas en el precio, cuando quien pretenda hacer la compensación no tenga derecho a obtener su devolución en términos del artículo 22 de este Código.

Las autoridades fiscales podrán compensar de oficio las cantidades que los contribuyentes tengan derecho a recibir de las autoridades fiscales por cualquier concepto, en los términos de lo dispuesto en el artículo 22 de este Código, aun en el caso de que la devolución hubiera sido o no solicitada,

contra las cantidades que los contribuyentes estén obligados a pagar por adeudos propios o por retención a terceros cuando éstos hayan quedado firmes por cualquier causa. La compensación también se podrá aplicar contra créditos fiscales cuyo pago se haya autorizado a plazos; en este último caso, la compensación deberá realizarse sobre el saldo insoluto al momento de efectuarse dicha compensación. Las autoridades fiscales notificarán personalmente al contribuyente la resolución que determine la compensación".

Dicha figura jurídica recientemente fue motivo de controversia, dado que la compensación "universal" —es decir, la que permite la compensación entre distintos impuestos— que permitía el Código Fiscal de la Federación hasta 2018, fue eliminada, primero mediante una disposición de vigencia anual incorporada al ordenamiento a través de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2019, y posteriormente mediante una reforma al artículo 23 del código tributario federal. De esta manera, conforme al texto vigente, la compensación únicamente está autorizada entre saldos a favor y saldos a cargo de un mismo impuesto.

Por lo que hace a la relación entre la compensación y el principio de generalidad tributaria, me parece que —tanto como sucede con el pago— dicha forma de extinguir las obligaciones no representa un riesgo mayor para la pretensión de hacer tributar adecuadamente a los signos de capacidad, en tanto que, debidamente administrada, únicamente representa un neteo entre la autoridad y el contribuyente, cuando recíprocamente tienen el carácter de deudor y acreedor.

Si acaso, la carga que pesa sobre la administración tributaria, tiene que ver con la pertinencia de revisar las compensaciones efectuadas por los contribuyentes, verificando la efectiva existencia y correcto cálculo del saldo a favor compensado, caso este en el que, como precisa el propio artículo 23 del

Código Fiscal de la Federación, se causarán las actualizaciones y accesorios que correspondan.

10. *Facilidades de pago*

A través del artículo 66 del Código Fiscal de la Federación, se establece la posibilidad de pagar de manera diferida —en una sola exhibición, a más tardar en el plazo de 12 meses— o en parcialidades —en exhibiciones parciales, cuando mucho, en 36 meses—. Los contribuyentes que accedan a dicho beneficio, cuentan con la posibilidad de cubrir su adeudo con una tasa preferencial de recargos —la de prórroga, en lugar de la de mora, aplicable al resto de los casos, misma que incluye la actualización—, y deben cumplir con una serie de requisitos, como son el pago, previamente al ejercicio de la opción, de un 20% del adeudo original, así como haber garantizado el interés fiscal.

Para mayor claridad, a continuación se transcribe el aludido numeral del código tributario federal:

> "Artículo 66. Las autoridades fiscales, a petición de los contribuyentes, podrán autorizar el pago a plazos, ya sea en parcialidades o diferido, de las contribuciones omitidas y de sus accesorios sin que dicho plazo exceda de doce meses para pago diferido y de treinta y seis meses para pago en parcialidades, siempre y cuando los contribuyentes:
>
> I. Presenten el formato que se establezca para tales efectos, por el Servicio de Administración Tributaria. La modalidad del pago a plazos elegida por el contribuyente en el formato de la solicitud de autorización de pago a plazos podrá modificarse para el crédito de que se trate por una sola ocasión, siempre y cuando el plazo en su conjunto no exceda del plazo máximo establecido en el presente artículo.
>
> II. Paguen el 20% del monto total del crédito fiscal al momento de la solicitud de autorización del pago a plazos. El monto total del adeudo se integrará por la suma de los siguientes conceptos:

a) El monto de las contribuciones omitidas actualizado desde el mes en que se debieron pagar y hasta aquél en que se solicite la autorización.

b) Las multas que correspondan actualizadas desde el mes en que se debieron pagar y hasta aquél en que se solicite la autorización.

c) Los accesorios distintos de las multas que tenga a su cargo el contribuyente a la fecha en que solicite la autorización.

La actualización que corresponda al periodo mencionado se efectuará conforme a lo previsto por el artículo 17-A de este Código.

Las autoridades fiscales, a petición de los contribuyentes que corrijan su situación fiscal durante cualquier etapa dentro del ejercicio de facultades de comprobación y hasta antes de que se emita la resolución que determine el crédito fiscal, podrán autorizar el pago a plazos de las contribuciones omitidas y de sus accesorios, ya sea en forma diferida o en parcialidades, en condiciones distintas a las previstas en el primer párrafo de este artículo, cuando el 40% del monto del adeudo a corregir informado por la autoridad durante el ejercicio de las facultades de comprobación represente más de la utilidad fiscal del último ejercicio fiscal en que haya tenido utilidad fiscal, para lo cual se deberá seguir el siguiente procedimiento:

I. El contribuyente presentará la solicitud, así como un proyecto de pagos estableciendo fechas y montos concretos.

II. La autoridad, una vez recibida la solicitud y el proyecto de pagos procederá a efectuar la valoración y emitirá una resolución de aceptación o negación de la propuesta de pagos, según corresponda, dentro del plazo de quince días contados a partir del día siguiente a aquel en que se recibió la solicitud.

III. Una vez que surta efectos la notificación de la resolución, en caso de que se haya autorizado la propuesta, el contribuyente tendrá la obligación de efectuar los pagos en los montos y las fechas en que se le haya autorizado. En caso de incumplimiento con alguno de dichos pagos, la

autoridad procederá a requerir el pago del remanente a través del procedimiento administrativo de ejecución.

En el caso de que en la resolución a que se refiere la fracción anterior se haya negado la autorización del proyecto de pago presentado por el contribuyente, la autoridad fiscal procederá a concluir el ejercicio de facultades de comprobación y emitirá la resolución determinativa de crédito fiscal que corresponda".

La regulación que se desprende de dicho artículo es complementada por el artículo 66-A del Código Fiscal de la Federación, del cual únicamente resulta relevante destacar lo relativo a la tasa de recargos que se cubrirá al acudir a dichos esquemas de pago. En lo relativo al pago en parcialidades, el numeral en comento dispone que "[el] monto de cada una de las parcialidades deberá ser igual, y pagadas en forma mensual y sucesiva, para lo cual se tomará como base el saldo [insoluto del 80% aun no pagado], el plazo elegido por el contribuyente en su solicitud de autorización de pago a plazos y la tasa mensual de recargos por prórroga que incluye actualización de acuerdo a la Ley de Ingresos de la Federación vigente en la fecha de la solicitud de autorización de pago a plazos en parcialidades".

Para el caso del pago diferido, aplica una disposición semejante, en la que se señala que "[el] monto a liquidar por el contribuyente, se calculará adicionando al [saldo insoluto del 80% restante], la cantidad que resulte de multiplicar la tasa de recargos por prórroga que incluye actualización de acuerdo a la Ley de Ingresos de la Federación, vigente en la fecha de la solicitud de autorización de pago a plazos de forma diferida, por el número de meses, o fracción de mes transcurridos desde la fecha de la solicitud de pago a plazos de forma diferida y hasta la fecha señalada por el contribuyente para liquidar su adeudo y por el monto que se diferirá".

Facilidades como las descritas no riñen con el principio de generalidad tributaria, en tanto que están encaminadas, justamente, a lograr el pago de la

deuda tributaria que se hubiere calculado conforme a lo descrito en el sistema del hecho imponible, una vez materializado el supuesto de incidencia tributaria que éste recoge. Inclusive, el hecho de que se otorgue la posibilidad de pagar la tasa de recargos de prórroga —aún si ésta incluye ya la actualización—, en lugar de la de mora, me parece razonable, pues no deja de establecerse un cargo para el deudor a título de indemnización por la falta de pago oportuno, así sea con una tasa menor. En cualquier escenario, el contribuyente que acuda al esquema de pago cubrirá un monto mayor —derivada de los recargos, conforme a la tasa por prórroga— a quien lo hizo oportunamente, y la menor tasa se justifica en tanto que se trata de un deudor que se acercó al acreedor a fin de finiquitar su adeudo.

En este contexto, el aspecto sobre el que deseo llamar la atención es una reciente adición al artículo 66 que, encaminada a establecer esquemas más flexibles de pago, sí podría atentar contra los postulados del principio de generalidad tributaria, al admitir la posibilidad —al menos, jurídicamente— de que se cubran montos que no alcancen a cubrir el adeudo original, lo que desde luego afecta al Erario, pero también puede tener una repercusión en la cultura contributiva, si los cumplidos perciben que los morosos reciben un mejor trato, o que tienen acceso a beneficios que se traducen en una menor erogación.

En efecto, conforme al tercer párrafo del artículo 66 del Código Fiscal de la Federación, en el caso de contribuyentes que estén siendo auditados por la autoridad fiscal, las autoridades fiscales podrán autorizar el pago a plazos en condiciones diferentes a las que se han explicado hasta ahora, siempre y cuando el 40% del monto del adeudo a corregir informado por la autoridad durante el ejercicio de las facultades de comprobación represente más de la utilidad fiscal del último ejercicio fiscal en que haya tenido utilidad fiscal, es decir, cuando se aprecie que el adeudo estimado sea de una entidad considerable, frente a las ganancias fiscales recientes que se hubieren reportado.

En estos casos, el contribuyente es quien formula la propuesta conforme a la cual considera que podría cubrir el adeudo, misma que no parece quedar sujeta a restricción alguna, lo que lleva al planteamiento de interrogantes como las

siguientes: ¿podría el deudor sugerir cubrir el adeudo en un plazo mayor a 36 meses? ¿Existe la posibilidad de realizar exhibiciones que no sean mensuales? ¿Podría el deudor quedar liberado de la obligación de garantizar el interés fiscal? Y, la más importante de todas, ¿podría el contribuyente ofrecer pagos que consideren algún escenario de perdón parcial del adeudo? Ninguna de dichas cuestiones encuentra respuesta en la disposición que se comenta.

Puedo entender perfectamente la pertinencia de contar con un procedimiento más flexible, que permita contar con la posibilidad de acordar un esquema de pago que los contribuyentes puedan cumplir, lo que desde luego se encamina a cumplir las metas de recaudación, y el propósito de la administración tributaria. Sin embargo, me parece que el artículo aludido, sin la adecuada regulación o supervisión, puede ser aprovechado para acceder a beneficios que no parece legítimo ofrecer a los contribuyentes morosos.

En estos términos, el principio de generalidad tributaria y la intención de buscar una mejor distribución de la carga fiscal entre los gobernados, demanda que no se otorguen ventajas que no hubieren estado disponibles para los contribuyentes que cubrieron oportunamente sus deudas fiscales. De esta manera —a mi juicio—, en ningún caso debería aceptarse una propuesta de pago que incluya condonaciones sobre la contribución omitida actualizada; si acaso, podría ofrecerse la posibilidad de pagar con la tasa de recargos por prórroga, como sucede en el caso de los demás convenios de pago diferido o en parcialidades. Por lo que hace a las multas, los beneficios que llegaran a otorgarse deberían ceñirse, a lo sumo, a las que se desprenden de las reglas 2.17.5. a la 2.17.16. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2020, mismas que fueron detalladas en el apartado 2.4.3. del presente capítulo, o bien, a la condonación que se desprendería, en su caso, de la suscripción de un acuerdo conclusivo ante la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

Así, la libertad con la que cuenta el particular para formular su propuesta de pago parcial o diferido, y, correlativamente, el ámbito dentro del cual puede otorgar su autorización la administración tributaria —a mi juicio— deben encontrarse

limitados a los siguientes temas: al número de parcialidades, al plazo de pago, y a la posibilidad de una razonable relajación de los términos de la garantía del interés fiscal. Consecuentemente, tal autorización no debería otorgarse en los casos en los que se proponga una disminución del monto a enterar, fuera de las opciones disponibles a los demás causantes, y nunca para lo relativo al principal, tanto como dicha opción no está abierta legalmente —fuera de los casos de los programas de amnistía fiscal a los que he hecho referencia con antelación—.

Por todo lo anterior, considero que el tercer párrafo del artículo 66 del Código Fiscal de la Federación debería ser reformado, a fin de incluir reglas más específicas que no introduzcan, por la vía de esquemas más flexibles de pago, la posibilidad de realizar condonaciones, o de otorgar beneficios sustantivos —que se traduzcan en pagos menores— que no estén disponibles para el resto de los contribuyentes. De esa manera, podrá lograrse que no se genere una excepción injustificada —así sea solo en un aspecto cuantitativo— a la encomienda constitucional de hacer tributar a todos los signos de capacidad, atendiendo a esta misma.

11. *El otorgamiento de estímulos fiscales acreditables*

A través de disposiciones de carácter general, pueden tanto el Ejecutivo como el Legislativo, otorgar estímulos a un determinado universo de contribuyentes, lo que puede estar justificado en la persecución de ciertas finalidades, tradicionalmente extrafiscales, promocionales de algunas conductas o actividades, que deberían buscar la consecución de un propósito constitucionalmente titulado. O, como sostiene la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se trata de “prestaciones económicas concedidas por el Estado a una persona o grupo de personas, con el objeto de apoyarlas o fomentar su desarrollo económico o social, ante una situación de desventaja o desigualdad”[154].

[154] Tesis 2a./J. 185/2010, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXXII, diciembre de 2010, p. 497, de rubro “ESTÍMULO FISCAL. EL ANÁLISIS DE CONSTITUCIONALIDAD DEL ESTABLECIDO EN EL ARTÍCULO 16, APARTADO A, FRACCIONES I Y II, DE LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO

En lo que se refiere a la esfera de actuación del Ejecutivo, en apartados previos del presente capítulo ya he acudido al texto del artículo 39 del Código Fiscal de la Federación, específicamente, en tanto que dicho numeral establece la posibilidad de que el Ejecutivo Federal condone o exima del pago de contribuciones. Pues bien, debo ahora retornar a dicho numeral, para comentar lo relativo a la posibilidad de otorgar estímulos fiscales a los contribuyentes, tal y como se aprecia a continuación:

> "Artículo 39. El Ejecutivo Federal mediante resoluciones de carácter general podrá:
> […]
> III. Conceder subsidios o estímulos fiscales.
> Las resoluciones que conforme a este Artículo dicte el Ejecutivo Federal, deberán señalar las contribuciones a que se refieren, salvo que se trate de estímulos fiscales, así como, el monto o proporción de los beneficios, plazos que se concedan y los requisitos que deban cumplirse por los beneficiados".

Los subsidios o estímulos a los que se refiere dicho numeral no deben confundirse con los otorgados en el cuerpo de las leyes que regulan las obligaciones fiscales —de manera destacada, en el impuesto sobre la renta—, dado que los mismos se suelen incorporar como deducciones no estructurales en dicho gravamen. No son dichos estímulos a los que me he de referir en el presente apartado, tanto como no lo hice con deducciones o pérdidas amortizables, que también tienen un efecto minorativo en la deuda tributaria, pero desde el diseño del impuesto.

Por el contrario, en el caso, se trata de subsidios o estímulos que se suelen restar de las cantidades devengadas a cargo, a la manera de acreditamientos,

---

FISCAL DE 2009, NO DEBE LLEVARSE A CABO BAJO LA ÓPTICA DE LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA TRIBUTARIA".

motivo por el cual se evidencian como conceptos que disminuyen la cantidad a pagar y, por ende, pueden atentar contra el principio de generalidad tributaria, al permitir que no se cubra en su totalidad la deuda tributaria, y que la obligación fiscal termine por no pesar sobre signos idóneos de capacidad.

Por ende, para mejor comprender dicho concepto, primeramente explicaré la manera en la que operan los acreditamientos, aún dentro de la estructura de los impuestos, o propiamente para la aplicación de beneficios, en los términos que establece el diverso artículo 25 del Código Fiscal de la Federación.

El acreditamiento es una figura jurídica propia del derecho tributario que tiene como efecto la extinción de la obligación principal o sus accesorios. Tal y como señala Ortega Maldonado[155], se define como "el reconocimiento u otorgamiento de un crédito de naturaleza económica que un contribuyente tiene a su favor contra la hacienda pública para liberarlo de otras obligaciones fiscales sustantivas".

Como se ha precisado, la legislación contempla la posibilidad de efectuar, por una parte, acreditamiento entre contribuciones —en los casos y condiciones que cada mecanismo particular disponga— y, por la otra, el acreditamiento de estímulos fiscales. Este último ha adquirido una mayor relevancia recientemente, dado que el legislador federal ha acudido a él con mayor frecuencia —mediante ciertos beneficios establecidos en la Ley de Ingresos de la Federación—, y dado que también fue dicha figura la acogida por el Ejecutivo Federal al emitir el "Decreto de estímulos fiscales región fronteriza norte" en 2018.

Pero vamos por partes: el artículo 25 del Código Fiscal de la Federación establece, en lo que interesa, que se podrá acreditar el importe de los estímulos fiscales a los que tengan derecho los contribuyentes, contra las cantidades que se encuentren obligados a pagar, lo cual se sujeta a la condición de que sea presentado el aviso correspondiente ante las autoridades competentes, así como al cumplimiento de los demás requisitos que establezcan las disposiciones que otorguen el estímulo de que se trate. Por su parte, el artículo 25-A del mismo

[155] Ortega Maldonado, Juan Manuel, *op. cit.*, p. 330.

ordenamiento —adicionado mediante reforma de junio de 2006—, dispone las consecuencias que corresponden al uso indebido de los estímulos fiscales —es decir, la obligación de reintegrar el monto respectivo, actualizado, y con los recargos que corresponden conforme al artículo 21 del propio Código— y, asimismo, establece un tope para el acreditamiento que se analiza, mismo que corresponde al monto de los impuestos que efectivamente deban pagarse.

Una primera reflexión en torno a dichos numerales, permite apreciar que el artículo 25 del aludido Código hace referencia a los diversos requisitos a los que se encuentra sujeto el beneficio de los estímulos fiscales por parte de los destinatarios de éstos y que dicho numeral declina frente a las "disposiciones que otorguen los estímulos" para el establecimiento de requisitos formales, lo que permite apreciar que el referido artículo 25 es un marco general, aplicable supletoriamente a lo que se señale en la ley o decreto del Ejecutivo que regule el estímulo de que se trate.

En efecto —como señalé al principio del presente apartado—, los estímulos fiscales pueden ser otorgados por el Ejecutivo, lo que se hará a través de un decreto emitido con fundamento en el artículo 39, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, o bien, por el Legislativo, a través de algún ordenamiento de carácter general que tenga jerarquía legal —usualmente, a través de la Ley de Ingresos de la Federación—.

Una segunda aproximación al texto del artículo 25 del código tributario federal permite apreciar que la materia del beneficio consiste en "acreditar el importe de los estímulos […] contra las cantidades que están obligados a pagar". Pero, ¿qué significa que se puedan "acreditar" dichos estímulos? Veamos cómo se ha utilizado dicha medida en otro momento, específicamente, en la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2006, en cuyo artículo 16 se dispuso lo siguiente:

> "Artículo 16. En materia de estímulos fiscales, durante el ejercicio fiscal de 2006, se estará a lo siguiente:

[…]

II. Se otorga un estímulo fiscal en el impuesto al activo a las personas físicas y morales, cuyos ingresos totales en el ejercicio inmediato anterior no hubieran excedido de $4’000,000.00 (cuatro millones de pesos 00/100 M.N.), consistente en el monto total del impuesto que hubiere causado”.

Al hablar de los eximentes, ya he comentado las medidas de exoneración que tradicionalmente se otorgaron durante la vigencia de la Ley del Impuesto al Activo, con fundamento en la fracción I del artículo 39 del Código Fiscal de la Federación. En el año 2006, a través de la disposición transcrita, se refrendó dicho beneficio utilizando la figura jurídica de un estímulo fiscal acreditable, cuya constitucionalidad fue revisada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, a través de diversos precedentes a los que a continuación acudiré, siendo el primero de ellos el resuelto el 22 de noviembre de 2006, bajo la ponencia del Ministro José Ramón Cossío Díaz[156].

Precisa la Corte: “[...] se aprecia que el denominado ‘estímulo’ es una cantidad que se enfrenta a las cantidades que deben ser ingresadas al Erario —en lo que resulta relevante, por concepto de contribuciones—, es decir, se trata de una disminución del importe de la obligación tributaria surgida de la realización del hecho imponible de un determinado tributo”.

El fallo respectivo, desarrolla la figura del acreditamiento de estímulos fiscales, en los términos que a continuación se precisan, debiendo mencionarse que dicho pronunciamiento resulta relevante, en tanto que en el mismo se distinguió a la figura jurídica del acreditamiento de estímulos fiscales, de la exención de impuestos —punto éste que había sido planteado por las partes y que fue motivo de debate en la propia Corte, como se pone de manifiesto en el hecho de que la discrepancia en torno a los efectos jurídicos de su aplicación, fue lo que dio origen a los votos disidentes que fueron emitidos—.

[156] Amparo en revisión 1637/2006, Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, México, 22 de noviembre de 2006, ponencia del Ministro José Ramón Cossío Díaz.

En tal virtud, las consideraciones de la resolución de la Primera Sala que se transcriben enseguida resultan de trascendencia, por ser éstas las que permiten señalar que el acreditamiento de estímulos fiscales constituye una forma de extinción de la deuda tributaria, semejante a la compensación:

> "En este sentido, la nomenclatura utilizada por el artículo 25 del Código Fiscal de la Federación —'acreditamiento' de estímulos— es coincidente con la tradicional connotación que se otorga en el ordenamiento jurídico mexicano a dicha voz, pues mediante el 'acreditamiento' se reduce, peso por peso, el impuesto a pagar.
>
> Así acontece en el impuesto sobre la renta, por ejemplo, al *acreditar* contra el impuesto anual las cantidades cubiertas mediante pagos provisionales o por concepto de impuesto sobre la renta pagado en el extranjero; de la misma manera, se *acreditan* contra el impuesto a cargo del patrón, las cantidades que éste hubiere entregado a sus trabajadores por concepto de crédito al salario. En el impuesto al valor agregado, al igual que en el impuesto especial sobre producción y servicios, el impuesto trasladado al causante por sus proveedores, se *acredita* contra el impuesto causado. Finalmente, el impuesto sobre la renta efectivamente pagado en el ejercicio, se *acredita* contra el impuesto al activo del mismo período.
>
> En todos los casos apuntados —se reitera— el acreditamiento reduce directamente la cantidad a pagar por contribuciones causadas, peso por peso, a diferencia de lo que ocurre con las deducciones, que reducen la cantidad a pagar de manera indirecta —esto es, en función de la tasa—, motivo por el cual no influyen según su valor nominal.
>
> Pero más importante que la congruencia en el uso de la voz 'acreditamiento', es el hecho de que el artículo 25 del Código Fiscal de la Federación reafirma la noción de que los 'estímulos' establecidos en la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de dos mil seis reducen las cantidades que deben pagarse, motivo por el cual no deben

confundirse con exenciones, por más que ambas tengan en común la consecuencia final de que el destinatario de la norma —de exención o de estímulo— finalmente no pague el tributo de que se trate.

En efecto, la distinción entre los efectos jurídicos que corresponden a la exención, por un lado, y a las medidas establecidas como estímulos fiscales, por el otro, se corrobora si se acude a lo establecido por el Pleno de este Alto Tribunal al resolver la controversia constitucional 32/2002 —fallada por unanimidad de once votos, en sesión de fecha doce de julio de dos mil dos—, mediante la cual se determinaron los lineamientos y requisitos a los cuales se debe apegar el legislador cuando decida establecer una exención en la ley para beneficiar a cierto grupo de contribuyentes, precisando inclusive el concepto de exención.

En este sentido, de dicha resolución pueden desprenderse los siguientes puntos, en lo que resulta relevante para la solución del presente caso:

[...]

E. En este sentido, se delimitó el concepto de 'exención' en materia impositiva, señalándose que consiste en que, conservándose los elementos de la relación jurídica tributaria —sujetos, objeto, base, cuota, tasa o tarifa—, por razones de equidad o política económica, *se eliminan de la regla general de causación hechos o situaciones gravables (exención objetiva)*, o bien, *se declara no obligada al pago del tributo a una categoría de personas que, conforme a las disposiciones generales, quedarían comprendidas entre los sujetos pasivos, pero que por motivos circunstanciales de índole económica o social, se declararan exentos (exención subjetiva)*.

En tal virtud, es claro que los efectos que corresponden a la medida de beneficio otorgada por la fracción II del artículo 16 de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de dos mil seis, *no coinciden con los de una exención,* pues no implica la eliminación de la regla general de

causación ni conlleva la existencia de una declaratoria en el sentido de que cierta categoría quedaría liberada de la obligación de pago".

En tal virtud, se aprecia que el acreditamiento de estímulos fiscales reduce "peso por peso" y directamente, la cantidad a pagar por contribuciones que efectivamente se causan y cuyo pago resulta obligatorio —según precisa el artículo 25 del Código Fiscal de la Federación—, lo cual permite señalar que no se está ante la eliminación de un supuesto de la regla general de causación, ni ante una declaratoria de no obligación al pago, predicable de una determinada categoría de personas —efectos éstos que corresponden a una exención—.

De esta forma, al reducirse directamente la cantidad a pagar por concepto de contribuciones, claramente se desprende que el acreditamiento de estímulos fiscales es una forma de extinguir la deuda fiscal[157], que la jurisprudencia del Alto Tribunal ha distinguido doctrinalmente —con acierto, a mi juicio— de las exenciones fiscales.

Sin embargo, debo regresar a las consideraciones que formulé al hablar de condonaciones y eximentes: si bien es cierto que no deben confundirse dichas

[157] Tesis aislada 1a. XXXIII/2007, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXV, febrero de 2007, p. 640, cuyo rubro y texto se transcriben a continuación: "ESTÍMULO FISCAL. LA MEDIDA PREVISTA EN EL ARTÍCULO 16, FRACCIÓN II, DE LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2006 TIENE ESA NATURALEZA Y NO LA DE UNA EXENCIÓN. La medida a que se refiere el artículo citado permite disminuir el impuesto al activo causado por las personas físicas y morales cuyos ingresos totales en el ejercicio inmediato anterior no hubieran excedido de cuatro millones de pesos, con un monto equivalente a dicho gravamen causado –acreditando la cantidad respectiva–, a fin de que no se efectúe aportación alguna al gasto público por dicho concepto; de lo que deriva que tal disposición constituye un estímulo fiscal y no una exención, por más que ambas figuras tengan en común la consecuencia de que el destinatario de la norma –de exención o de estímulo– no pague el tributo de que se trate, dado que los efectos que corresponden a la indicada medida de beneficio no coinciden con los de aquélla, pues no implica la eliminación de la regla general de causación ni conlleva la existencia de una declaratoria en el sentido de que cierta categoría de contribuyentes quedaría liberada de la obligación de pago. Ello es así, pues en la especie se otorga un estímulo fiscal en el impuesto al activo, consistente en el monto total del gravamen que se hubiere causado, lo cual conlleva la posibilidad de acreditar un monto determinado contra las cantidades que están obligados a pagar, en términos del artículo 25 del Código Fiscal de la Federación vigente hasta el 28 de junio de 2006. Esto es, se trata de una reducción de la cantidad de impuesto que efectivamente se hubiere causado y en relación con la cual se tenía la obligación de pago; de ahí que los destinatarios del estímulo no fueron eliminados de la regla general de causación".

figuras, ni el acreditamiento de estímulos fiscales, con las exenciones, tampoco pueden fácilmente eludirse las coincidencias en los efectos que provocan.

Acudamos como ejemplo a la mecánica de aplicación del estímulo otorgado en la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2006: si una persona moral con ingresos menores a 4 millones de pesos causó impuesto al activo por un monto de $1’234,567.89, tuvo disponible un estímulo fiscal por el monto exacto de $1’234,567.89, mismo que pudo disminuir —acreditar— del tributo causado, dando como resultado $0.00, de impuesto por pagar.

Como puede apreciarse, mediante el acreditamiento del estímulo, se provoca que una persona no cumpla con el entero de un tributo causado, lo que desde luego evoca los efectos de condonaciones y exenciones; inclusive, tomándome alguna licencia aún menos respetuosa con la doctrina, podría también apreciar coincidencias con los efectos de las exenciones, únicamente en tanto que el destinatario del estímulo, a pesar de manifestar un signo de capacidad que debería dar pie a la generación de una obligación fiscal, no se ve forzado a erogar cantidad alguna. Así, tanto el contribuyente exento, como los que gozan de condonaciones o eximentes, y los beneficiados con estímulos fiscales acreditables, logran conservar los recursos dinerarios que, en un escenario diferente, se destinarían al pago de impuestos, y todo a partir de decisiones del aparato estatal.

No dejo de reconocer que es un criterio simplista el que engloba a figuras jurídicas tan disímbolas, únicamente a partir del hecho de que el titular de capacidad idónea para tributar desembolse, o no, el monto que pudo haber sido percibido por el Erario. Lo hago así, porque la vigencia efectiva del principio de generalidad tributaria demanda que la actuación estatal —la que sea, provenga del Legislativo o del Ejecutivo— que tenga ese efecto, en primer lugar, sea la excepción, y no la norma; y, en segundo, se encuentre plenamente justificada.

Al respecto, la Primera Sala de la Corte ha tenido oportunidad de pronunciarse en torno a la relación que debe existir entre el otorgamiento de estímulos fiscales, por un lado, y el principio de generalidad tributaria, por el otro; y

ha sostenido que, atendiendo a que este último tiene como postulado que nadie tiene derecho constitucionalmente tutelado a la exención tributaria, es solamente lógico, entonces, que tampoco se cuenta con la prerrogativa "[…] para contar con un crédito promocional que disminuya la deuda tributaria legalmente causada, por el contrario, todas las personas están bajo los efectos del imperativo que la Constitución General de la República da al legislador de detectar todos los signos demostrativos de capacidad idónea para concurrir al levantamiento de las cargas públicas. Además, del referido principio de generalidad tributaria también se advierte el postulado según el cual las exenciones y el otorgamiento de estímulos fiscales acreditables deben reducirse a un mínimo, si no abiertamente evitarse y, en todo caso, deben poder justificarse razonablemente en el marco de la Constitución Federal"[158].

Y es éste justamente el punto que pretendo hacer valer en el presente trabajo: que, por las mismas razones por las que la configuración legislativa del hecho imponible debe alinearse con los postulados del principio de generalidad tributaria, cualquier decisión estatal que tenga el efecto de extinguir la obligación, evitar su nacimiento o aminorar su cuantía, tienen el potencial de ser contraria a dicho principio y, por lo tanto, debe minimizarse y no debe eludir al control de constitucionalidad, sin importar si se trata de actuaciones del ámbito del Poder Legislativo o del Poder Ejecutivo.

En efecto, parece indispensable que el otorgamiento de estímulos fiscales —sea que provenga de decretos del Ejecutivo o de disposiciones legales—, sean efectivamente controlados por el Poder Judicial y, específicamente, a través de juicios de orden constitucional, en los que se pueda verificar la regularidad de la medida a la luz del artículo 31, fracción IV, de la Ley Fundamental, debiendo precisar que tal propósito lo sugiero para que pueda revisarse su adecuación con los derechos individuales y colectivos a una tributación justa, y no —como

[158] Tesis aislada 1a. CVIII/2010, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXXII, septiembre de 2010, p. 182, de rubro "PRINCIPIO DE GENERALIDAD TRIBUTARIA. SU ALCANCE EN RELACIÓN CON LOS CRÉDITOS FISCALES OTORGADOS A TÍTULO DE BENEFICIO".

usualmente sucede— cuando se reclama que los estímulos deben ampliarse, conforme a los criterios que determinados grupos de causantes puedan tener.

Sin embargo, si bien existen criterios genéricos que podrían permitir el análisis del otorgamiento de estímulos fiscales desde los principios de justicia fiscal[159], el criterio específico que presentemente sostiene la Suprema Corte de Justicia de la Nación es en el sentido de que su otorgamiento no obedece a razones propias de justicia fiscal y, por ende, no resultan aplicables los principios de proporcionalidad y equidad, establecidos por el artículo 31, fracción IV, constitucional. Así, en la tesis aislada 1a. CXXIV/2011, la Primera Sala de la Corte sostuvo, en relación con los estímulos acreditables, que "[…] no puede pensarse que su otorgamiento obedezca a una exigencia constitucional de justicia tributaria,

[159] En este sentido, puede citarse la tesis aislada 1a. XXXIV/2007, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXV, febrero de 2007, p. 639, cuyo rubro y texto se transcriben a continuación: "EQUIDAD TRIBUTARIA. SU ÁMBITO DE APLICACIÓN COMPRENDE DISPOSICIONES LEGALES QUE TRASCIENDEN AL MONTO DE LA OBLIGACIÓN FISCAL DE PAGO, AUNQUE NO AFECTEN DIRECTAMENTE LA CONFIGURACIÓN DE LOS ELEMENTOS ESENCIALES DE LA CONTRIBUCIÓN. El Tribunal en Pleno y las Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación han sostenido que la garantía de equidad tributaria tutelada en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos implica que los sujetos de una misma contribución guarden una situación de igualdad frente a la norma jurídica que establece y regula el gravamen, esto es, la proyección de la citada garantía constitucional se ha circunscrito a un ámbito específico de aplicación, correspondiente a las actuaciones formal y materialmente legislativas, buscando que éstas generen consecuencias jurídicas particulares que incidan directa o indirectamente en el aspecto sustancial de la obligación tributaria —es decir, respectivamente, cuando ello se haga por una modificación en los elementos esenciales de la contribución, o bien, mediante el establecimiento de cualquier otra medida que altere la cantidad que legalmente hubiere correspondido cubrir— lo cual debe estar sujeto a control constitucional, bajo la óptica de la garantía de equidad tributaria. Así, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, como Tribunal Constitucional, ha pretendido que se otorgue plena vigencia a los principios tributarios establecidos por la Ley Fundamental, para lo cual no ha circunscrito su eficacia a las disposiciones legales que establecen gravámenes o que definen o modifican alguno de los elementos esenciales de la contribución, sino que progresivamente ha delimitado el contenido y alcance de las garantías tributarias, a fin de que también sean el parámetro al que se ajuste el legislador cuando sus actuaciones incidan en la obligación sustantiva relativa al pago de la contribución, sea que ello ocurra con la delimitación —conceptual o cuantitativa— de dichos elementos esenciales de la contribución, mediante obligaciones formales que estén estrechamente vinculadas con la determinación de la deuda tributaria, o bien, a través del otorgamiento de algún beneficio que afecte la cantidad que será cubierta por concepto del tributo. Lo anterior es así, en virtud de que la obligación constitucional de concurrir al levantamiento de las cargas públicas tiene un contenido esencialmente económico, lo cual implica la disposición de recursos monetarios a favor del Estado por concepto de contribuciones; de ahí que en cualquier actuación legislativa que repercuta en la obligación tributaria sustantiva —el pago— los principios constitucionales en materia tributaria deben tener plena eficacia".

si se toma en cuenta que, en realidad, su establecimiento se da con una intención promocional, en cumplimiento a lo establecido en la propia Ley Fundamental. Por el contrario, el otorgamiento de este tipo de beneficios, cuando se instrumenta a través de un crédito, se traduce en una auténtica merma en la expectativa estatal de recaudación, como lo indica la referencia que se ha realizado en torno a estos conceptos como 'gastos fiscales' […]"[160], motivo por el cual —concluye la Sala— dichos estímulos no se rigen por lo establecido en el artículo 31, fracción IV, constitucional, en materia de proporcionalidad tributaria.

La consolidación de dicho criterio puede apreciarse en la tesis de jurisprudencia 1a./J. 69/2017 (10a.), en la que la Primera Sala de la Corte sostiene que "[…] los beneficios otorgados por razones no estructurales de la contribución, son producto de una sanción positiva prevista por una norma típicamente promocional y pueden ubicarse entre los denominados 'gastos fiscales', es decir, los originados por la extinción y disminución de tributos traducidos en la no obtención de un ingreso público como consecuencia de la concesión de beneficios fiscales orientados al logro de la política económica o social adoptada en un [sic] época determinada"[161], concluyendo que a un estímulo fiscal que no afecte directamente los elementos esenciales de un tributo, ni al mecanismo que incide en el aspecto sustancial de la obligación fiscal que genera una contribución, no le son aplicables los principios tributarios de proporcionalidad y equidad previstos en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

El criterio que, por su parte, sostiene la Segunda Sala, se expresa en el mismo sentido, pero resulta un poco más claro en la distinción que efectúa sobre

---

[160] Tesis aislada 1a. CXXIV/2011, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXXIV, julio de 2011, p. 301, de rubro "LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2010. LA PROHIBICIÓN ESTABLECIDA EN SU ARTÍCULO 22, NO PUEDE CONSTITUIR UNA VIOLACIÓN AL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA".
[161] Tesis 1a./J. 69/2017 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, t. I, septiembre de 2017, p. 87, de rubro "ESTÍMULOS FISCALES. AL ARTÍCULO SÉPTIMO TRANSITORIO, FRACCIÓN I, DEL DECRETO QUE COMPILA DIVERSOS BENEFICIOS FISCALES Y ESTABLECE MEDIDAS DE SIMPLIFICACIÓN ADMINISTRATIVA, PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2014, NO LE SON APLICABLES LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD".

los casos en los que un estímulo fiscal podría llegar a ser analizado bajo los principios constitucionales de justicia tributaria —siempre y cuando el lector vaya más allá del engañoso rubro del criterio y acuda al texto de la jurisprudencia, donde se detallan sus pormenores—; lo anterior, al distinguir entre los estímulos fiscales con relevancia impositiva, y los que carecen de ésta.

Los del segundo grupo —sostiene la Sala— "[…] atienden a factores que no guardan relación con su objeto o con los elementos cuantitativos, ni parecen razonables al diseño de la mecánica tributaria y como no miden o gradúan la capacidad contributiva de los sujetos obligados, pueden surgir en un ejercicio fiscal y desaparecer en otro, sin trascender a la contribución"; por su parte, los estímulos pueden tener relevancia impositiva "[…] cuando forman parte de los elementos esenciales o se adicionan a la mecánica de los tributos, pues se entiende que con ellos se sigue valorando la capacidad contributiva aunque el Estado decida no recaudar una parte del monto que corresponde pagar al contribuyente".

A partir de esta distinción, la Segunda Sala sostiene que a ciertos estímulos fiscales les son aplicables los principios de justicia fiscal contenidos en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en tanto que, "[…] si ese beneficio de algún modo refiere a la capacidad contributiva, la constitucionalidad debe estudiarse a la luz de dichos principios, ya que a partir de este hecho pueden vincularse con la proporcionalidad y la equidad impositivas"[162].

La distinción me parece puesta en razón, así expresada: por una parte, si no se trata de una prestación o de un mecanismo que pudiera ser exigible por criterios de justicia tributaria de orden constitucional, parece solamente lógico que no se deba juzgar su otorgamiento con base en los derechos fundamentales de

[162] Tesis 2a./J. 185/2010, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta,* Novena Época, t. XXXII, diciembre de 2010, p. 497, de rubro "ESTÍMULO FISCAL. EL ANÁLISIS DE CONSTITUCIONALIDAD DEL ESTABLECIDO EN EL ARTÍCULO 16, APARTADO A, FRACCIONES I Y II, DE LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2009, NO DEBE LLEVARSE A CABO BAJO LA ÓPTICA DE LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA TRIBUTARIA", ya aludida previamente.

proporcionalidad y equidad; por la otra, espero que no deje de tomarse en cuenta la distinción de que son específicamente los principio de proporcionalidad y equidad los que han sido exceptuados de aplicación.

Sin embargo, existen otros precedentes de la Segunda Sala que no han hecho tal distinción ni mayores precisiones[163], aunque parecerían estar redactados bajo el espíritu que dio pie a la tesis de jurisprudencia 2a./J. 185/2010 —que distingue los casos en los que no aplican, exclusivamente, los principios de proporcionalidad y equidad, sin excluir la posibilidad de realizar un control de constitucionalidad bajo otros postulados del artículo 31, fracción IV, constitucional—.

Adicionalmente, no debe pasarse por alto que, aun en dichos casos, los precedentes que no rehúyen al control de constitucionalidad no dejan de reconocer que el análisis correspondiente debería efectuarse, en todo caso, a la luz de las demás garantías individuales, como sucede con la multicitada jurisprudencia 2a./J. 185/2010; con la diversa tesis de jurisprudencia 2a./J. 139/2012 (10a.), que reconoce que el análisis respectivo deberá realizarse a la luz del artículo 1o. constitucional[164]; así como con la tesis aislada de la Primera Sala de la Corte, de número 1a. CVII/2010, en la que se afirma que, aun tomando en cuenta la amplia libertad de configuración con que cuenta el otorgante del estímulo, "[…] lo anterior no implica que las normas que establezcan dichos

---

[163] Así se aprecia en la tesis 2a./J. 86/2014 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, t. II, agosto de 2014, p. 646, de rubro "ESTÍMULO FISCAL PREVISTO EN EL ARTÍCULO 16, APARTADO A, FRACCIÓN III, DE LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2013. EL ANÁLISIS DE SU CONSTITUCIONALIDAD NO PUEDE LLEVARSE A CABO CONFORME A LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA TRIBUTARIA"; así como en la tesis aislada número 2a. XIII/2011 (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. 4, enero de 2012, p. 3814, de rubro "ESTÍMULO FISCAL. AL PREVISTO EN EL ARTÍCULO 16, FRACCIÓN VII, DE LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL 2008, NO LE SON APLICABLES LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA FISCAL".

[164] Tesis 2a./J. 139/2012 (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. 2, noviembre de 2012, p. 1243, de rubro "ESTÍMULO FISCAL PREVISTO EN EL ARTÍCULO 19 DE LA LEY DE EGRESOS DEL ESTADO DE NUEVO LEÓN PARA EL AÑO 2011 Y EN LAS REGLAS DE OPERACIÓN DEL PROGRAMA DE APOYO EN MATERIA VEHICULAR A LA ECONOMÍA FAMILIAR DE LA MISMA ENTIDAD. NO PUEDE ANALIZARSE A LA LUZ DE LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA TRIBUTARIA".

conceptos acreditables escapen al control de constitucionalidad, ya que la delimitación de quiénes pueden contar con tal beneficio y su implementación 'selectiva', excluyendo o incluyendo a determinados sectores o personas, desde luego puede analizarse desde el ámbito más amplio que corresponde a la garantía general de igualdad, y no a la de equidad tributaria"[165].

La conclusión señalada en la última tesis citada parece solamente lógica, en tanto que la propia Corte ha sostenido que la equidad tributaria no es sino la manifestación del derecho fundamental a la igualdad en el ámbito fiscal, por lo que, aún en aquellos casos en los que no resultará aplicable aquélla, debe realizarse el control de constitucionalidad bajo los parámetros de éste, tal y como se desprende de la jurisprudencia número 1a./J. 97/2006, de rubro "EQUIDAD TRIBUTARIA. CUANDO SE RECLAMA LA EXISTENCIA DE UN TRATO DIFERENCIADO RESPECTO DE DISPOSICIONES LEGALES QUE NO CORRESPONDEN AL ÁMBITO ESPECÍFICO DE APLICACIÓN DE AQUEL PRINCIPIO, LOS ARGUMENTOS RELATIVOS DEBEN ANALIZARSE A LA LUZ DE LA GARANTÍA DE IGUALDAD"[166].

---

[165] Tesis aislada 1a. CVII/2010, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXXII, septiembre de 2010, p. 177, de rubro "CONCEPTOS ACREDITABLES CONTRA IMPUESTOS FEDERALES. SI SU ESTABLECIMIENTO ES OTORGADO A TÍTULO DE BENEFICIO, LES RESULTA APLICABLE LA GARANTÍA GENERAL DE IGUALDAD".

[166] Tesis 1a./J. 97/2006, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. XXV, enero de 2007, p. 231, cuyo texto se transcribe a continuación, dada su trascendencia: "La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos prevé diferentes facetas de la igualdad y se refiere a ella tanto en un plano general como en el contexto de un ámbito material específico, sin establecer casos de excepción en su aplicación. Así, el artículo 31, fracción IV, constitucional proyecta las exigencias del principio de igualdad sobre el ámbito impositivo, es decir, la garantía de equidad tributaria es la manifestación del principio de igualdad en materia fiscal, por lo que no tiene menor o mayor valor que la igualdad garantizada en otros preceptos constitucionales. Por otra parte, debe tenerse presente que este Alto Tribunal ha delimitado el contenido de la garantía de equidad tributaria, precisando que ésta radica en la igualdad ante la misma ley tributaria de los sujetos pasivos de un mismo gravamen. En ese sentido, tratándose de disposiciones legales que no corresponden al ámbito específico de aplicación de la garantía de equidad tributaria -es decir, que no se refieren a contribuciones, exenciones o a la delimitación de obligaciones materialmente recaudatorias, así como en los casos de normas que tengan repercusión fiscal y sean emitidas por el Poder Ejecutivo- los argumentos que reclaman la existencia de un trato diferenciado o discriminatorio entre dos personas o grupos deben analizarse en el contexto más amplio, esto es, a la luz de la garantía de igualdad".

Como quiera que sea —precisando que la exclusión solo aplica a proporcionalidad y equidad, o bien, distinguiendo que aun no aplicando éstos, sigue siendo exigible atender al resto del marco constitucional—, me parece que no se debe cerrar la posibilidad de que el otorgamiento de estímulos fiscales pueda ser revisado desde el artículo 31, fracción IV, de la Ley Fundamental y, específicamente, conforme a los criterios del principio de generalidad tributaria.

Como se ha podido apreciar a lo largo del presente capítulo, es práctica habitual en México la existencia de reclamos desde el artículo 31, fracción IV, encaminados a impugnar la configuración de medidas tributarias, con el ánimo de "ensanchar" su alcance, es decir, con el propósito de obtener atributos fiscales que permitan una menor deuda tributaria, sea que se permita acceder a exenciones, menor reconocimiento de ingresos, mayores deducciones y —desde luego— mayores estímulos fiscales. En esa medida, la jurisprudencia viene desarrollándose en el sentido de acotar el alcance a los principios de justicia fiscal.

Sin cuestionar —en algunas ocasiones— la corrección de dichos criterios, me parece que el Poder Judicial no ha reparado en el hecho de que la generalidad tributaria, también contemplada por el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna, no debe ser excluida de los parámetros a partir de los cuales se debe revisar la regularidad constitucional de las distintas instituciones jurídicas. En este sentido, la particular enunciación de los criterios jurisprudenciales a los que hice referencia en el presente apartado no parece equivocada, pues exceptúan del análisis precisando que ello corresponde a los principios de proporcionalidad y equidad. Mientras así se conserve el criterio, sin que se llegue a confundir el alcance de dicha limitante, no parecería representar mayor complicación.

Lo anterior, no solamente por una precisión académica, sino porque —en los términos que he venido exponiendo— el otorgamiento irreflexivo de estímulos fiscales puede tener un impacto en la tributación tan amplio como el del otorgamiento de exenciones o condonaciones, y de mucho más fácil implementación, en tanto que podría bastar la voluntad del Ejecutivo, sin consenso con fuerza política alguna, para permitir que algunos destinatarios de normas

fiscales no se vean forzados a erogar las cantidades que deberían, conforme al texto legal, lo que también implica una decisión sobre quiénes serán los destinatarios finales, efectivos, del deber de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas, con un decidido impacto en la distribución de dicha obligación de rango constitucional.

Y, desafortunadamente, no estoy hablando de un escenario hipotético, sino de uno claramente presente en el país, dado que fue a través de dicha figura que el Presidente López Obrador cumplió con una de sus promesas de campaña, emitiendo el "Decreto de estímulos fiscales región fronteriza norte".

En efecto, durante su campaña[167], y en el tiempo que transcurrió desde la jornada electoral y hasta la toma de posesión del 1o. de diciembre de 2018[168], el Presidente López Obrador ofreció reducciones en el impuesto al valor agregado y en el impuesto sobre la renta, con el propósito de incentivar la inversión, generar empleo y crecimiento económico. Dichas promesas, finalmente, culminaron con la emisión del aludido Decreto, mismo que fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 2018.

Desde su emisión, puede fácilmente apreciarse que los estímulos fiscales pueden utilizarse como un mecanismo que permite una reconfiguración de la obligación fiscal pues, en lugar de acudir al Congreso buscando una reducción de las tasas del gravamen, hábilmente, el titular del Ejecutivo ofreció beneficios que disminuyen la tasa efectiva del impuesto, como se desprende de los artículos Segundo y Décimo Primero del "Decreto de estímulos fiscales región fronteriza norte", mismos que se citan a continuación:

> "Artículo Segundo. Se otorga un estímulo fiscal a los contribuyentes personas físicas y morales residentes en México, así como a los residentes

[167] Redacción, "AMLO dice que va por reducción de IVA e ISR", *El Financiero*, México, 15 de abril de 2018, *https://www.elfinanciero.com.mx/elecciones-2018/amlo-dice-que-va-por-reduccion-de-iva-e-isr*.
[168] Zavala, Misael, "Promete AMLO reducir IVA e ISR en frontera norte" *El Universal*, México, 5 de septiembre de 2018, *https://www.eluniversal.com.mx/nacion/politica/promete-amlo-reducir-iva-e-isr-en-frontera-norte*.

en el extranjero con establecimiento permanente en México, que tributen en los términos del Título II ‘De las personas morales’; Título IV ‘De las personas físicas’; Capítulo II, Sección I ‘De las personas físicas con actividades empresariales y profesionales’, y Título VII, Capítulo VIII ‘De la opción de acumulación de ingresos por personas morales’ de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que perciban ingresos exclusivamente en la región fronteriza norte a que se refiere el artículo Primero del presente Decreto, consistente en aplicar un crédito fiscal equivalente a la tercera parte del impuesto sobre la renta causado en el ejercicio o en los pagos provisionales, contra el impuesto sobre la renta causado en el mismo ejercicio fiscal o en los pagos provisionales del mismo ejercicio, según corresponda, en la proporción que representen los ingresos totales de la citada región fronteriza norte, del total de los ingresos del contribuyente obtenidos en el ejercicio fiscal o en el periodo que corresponda a los pagos provisionales.

La proporción a que se refiere el párrafo anterior, se calculará dividiendo los ingresos totales que obtenga el contribuyente en la citada región fronteriza norte durante el periodo de que se trate, entre la totalidad de los ingresos que obtenga dicho contribuyente durante el mismo periodo; el cociente obtenido se multiplicará por cien y el producto se expresará en porcentaje. Para calcular la proporción, los ingresos totales de la región fronteriza norte deberán excluir los ingresos que deriven de bienes intangibles, así como los correspondientes al comercio digital.

Se considera que se perciben ingresos exclusivamente en la referida región fronteriza norte, cuando los ingresos obtenidos en esa región representen al menos el 90% del total de los ingresos del contribuyente del ejercicio inmediato anterior, de conformidad con las reglas de carácter general que para tal efecto expida el Servicio de Administración Tributaria.

[…]

Artículo Décimo Primero. Se otorga un estímulo fiscal a los contribuyentes, personas físicas y personas morales, que realicen los actos o actividades de enajenación de bienes, de prestación de servicios independientes u otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, en los locales o establecimientos ubicados dentro de la región fronteriza norte a que se refiere el artículo Primero del presente Decreto, consiste en un crédito equivalente al 50% de la tasa del impuesto al valor agregado prevista en el artículo 1o de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Por simplificación administrativa, el crédito fiscal se aplicará en forma directa sobre la tasa referida en el párrafo anterior. La tasa disminuida que resulte de aplicar el estímulo fiscal en los términos de este párrafo, se aplicará sobre el valor de los actos o actividades previstas en este artículo, conforme a lo dispuesto en la mencionada Ley".

Como puede apreciarse, a través del artículo Segundo, en materia de impuesto sobre la renta, se establece la posibilidad de que los beneficiarios del Decreto apliquen un crédito fiscal equivalente a una tercera parte del impuesto causado. Así, una persona con ingresos exclusivamente provenientes de la región fronteriza norte, con un impuesto causado de $300,000.00, finalmente calculará el entero efectivo en los términos siguientes:

Resultado fiscal	$1'000,000.00
Por:	X
Tasa aplicable (Art. 9o. Ley del ISR)	30%
Impuesto sobre la renta causado	$300,000.00
Menos:	-
Estímulo fiscal acreditable	$100,000.00
Igual a:	
Impuesto sobre la renta por pagar	$200,000.00

De esta manera, para efectos prácticos, se consigue la promesa de disminuir el tributo al 20% —siendo tal porcentaje la tasa efectiva—, no mediante una reducción de la tasa aplicable por medio de una reforma legal, sino a través

de la aplicación de un estímulo cuantificado en el porcentaje que se buscaba descontar.

Algo semejante se consigue en materia del impuesto al valor agregado, en relación con el cual se determina que los beneficiaros del Decreto gozarán de un estímulo consistente en un crédito equivalente al 50% de la tasa aplicable del impuesto —que, ordinariamente, asciende al 16%— mismo que, "por simplificación administrativa", se aplica en forma directa sobre la tasa, consiguiendo también la reducción del tributo al 8% prometido en la campaña presidencial.

Dichas mecánicas evidencian lo que veía yo comentando: que, por vía de un decreto presidencial, emitido con fundamento en el artículo 39, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, se consigue una reducción en la cantidad a enterar por concepto de los impuestos aludidos, simplemente permitiendo el acreditamiento de un monto determinado de cierta manera, y sin necesidad de presentar una iniciativa de ley, verse forzado a acudir al Congreso y plantear la propuesta respectiva ante la soberanía popular, ni verse obligado a armar determinadas mayorías.

Como he venido diciendo, es simplista analizar exenciones, condonaciones, eximentes y estímulos fiscales bajo la óptica de ser instituciones que tienen en común estar al servicio de finalidad de permitir que no se eroguen determinados montos por concepto de deudas tributarias, sin reparar en que se trata de figuras jurídicas diversas, algunas como parte del sistema del hecho imponible, otras justificadas en la posibilidad de dar margen de maniobra a los encargados de la recaudación ante la existencia de catástrofes, o bien, justificadas en la intención de promocionar ciertas conductas o apoyar a determinados sectores.

Pero tan simplista es el criterio aludido, como innegable es la realidad de que las figuras jurídicas aludidas definitivamente tienen ese efecto en común; más aún, como evidencia el "Decreto de estímulos fiscales región fronteriza norte", cuando alguna de dichas instituciones se encuentra disponible a la sola voluntad del titular del Ejecutivo, puede ser la vía para reconfigurar el universo de

contribuyentes y la distribución de la carga fiscal entre los gobernados, lo que desde luego es delicado y no debe quedar fuera del alcance del control de constitucionalidad.

Y, sin embargo, ante actuaciones tan en el límite, más allá de encontrar mesura de parte del titular de la atribución, se aprecia un cierto tono arrogante, que no hace las distinciones que sí hacen los criterios de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Lo anterior, pues entre los 39 puntos considerativos del Decreto —que ocupan la mitad de las 10 páginas de la publicación—, se aprecia el siguiente:

> "Que el Poder Judicial de la Federación ha sostenido que los beneficios fiscales como los que aquí se plantean, no se pueden examinar a la luz de los principios de justicia fiscal, porque este tipo de estímulos no inciden en los elementos esenciales de la contribución como es el caso del impuesto sobre la renta y el impuesto al valor agregado, ya que no modifica su objeto, ni elimina la obligación del sujeto beneficiado, tampoco incide en la base gravable de las contribuciones en la tasa o tarifa que deberá aplicarse o en su mecánica de causación, ya que los estímulos contenidos en el presente Decreto persiguen un fin extra fiscal;
> […]".

Como puede apreciarse, en el aludido Decreto se afirma que el otorgamiento de estímulos fiscales acreditables "no se pueden" examinar a partir de los principios de justicia fiscal consagrados por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y, para soportar lo anterior, desarrolla una serie de conceptos que parecen evocar lo sustentado en la jurisprudencia 2a./J. 185/2010, que ya ha sido citada con antelación, pero sin citar un precedente específico en ese sentido.

Las afirmaciones plasmadas en el considerando citado me merecen algunas reflexiones: en primer lugar, no le corresponde al Ejecutivo señalar cuál

es el alcance de los derechos fundamentales que se desprenden del artículo 31, fracción IV, constitucional, menos aún si se trata únicamente de su apreciación, en torno a un tema que ha dado pie a criterios en distintos sentidos, y sin citar precedentes o referencias que permitan siquiera apreciar a qué órgano del Poder Judicial de la Federación le atribuye el criterio, así como su contenido y alcance.

En segundo lugar, tras la revisión efectuada a la doctrina jurisprudencial de la Suprema Corte de Justicia de la Nación[169], únicamente se aprecian un par de criterios —uno aislado y uno jurisprudencial, ambos de la Segunda Sala— en los que se hacen referencias generales sobre la no aplicación de los principios constitucionales de justicia fiscal, a los estímulos fiscales acreditables, mismos que —como he señalado— no justifican por qué la exclusión, en todo caso, de otros principios que no sean los de proporcionalidad y equidad. Si acaso —como he señalado—, puede afirmarse que sí existe cierta unanimidad en torno a que, específicamente, la proporcionalidad y la equidad no son aplicables al análisis que se efectúe en torno a dichos estímulos, pero no sobre la totalidad de ellos.

Lo que me resulta preocupante es la facilidad con la que el autor del Decreto parece desentenderse de la responsabilidad de justificar sus actuaciones frente al artículo 31, fracción IV, de la Constitución, máxime si la no aplicación del principio de equidad, no implica una desatención a sus postulados, en tanto que —siendo reiterativo— aquél no es más que la aplicación del derecho fundamental

---

[169] De parte de los Tribunales Colegiados de Circuito, se aprecia un criterio: el plasmado en la tesis V.4o. J/1, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXI, enero de 2005, p. 1566, emitida por el Cuarto Tribunal Colegiado del Quinto Circuito, de rubro "ESTÍMULO FISCAL. EL PREVISTO EN EL ARTÍCULO 7o., FRACCIÓN IV, DE LA LEY DE INGRESOS Y PRESUPUESTO DE INGRESOS DEL ESTADO DE SONORA, VIGENTE PARA EL EJERCICIO FISCAL DOS MIL CUATRO, NO PUEDE SER CATALOGADO COMO UNA EXENCIÓN TRIBUTARIA Y, POR ENDE, NO LE SON APLICABLES LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS CONTENIDOS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL", misma que no avala lo afirmado por el Ejecutivo en el Decreto en análisis, si se toma en cuenta que el propio Tribunal Colegiado se apartó de dicho criterio, según se desprende de la jurisprudencia número V.2o.P.A.15 A, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXVIII, octubre de 2008, p. 2362, de rubro: "ESTÍMULOS FISCALES. CUANDO INCIDAN EN LA OBLIGACIÓN SUSTANTIVA RELATIVA AL PAGO DE LA CONTRIBUCIÓN, LES SON APLICABLES LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD CONTENIDOS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL".

a la igualdad en el ámbito tributario y, de cualquier manera, deberá atenderse al contenido y mandatos de éste.

Finalmente, las afirmaciones del titular del Ejecutivo llaman mi atención, dado que, aunque fuera jurisprudencia unánimemente aceptada del Poder Judicial de la Federación la no aplicación del artículo 31, fracción IV, constitucional, a las actuaciones a través de las cuales se otorguen estímulos acreditables, por un lado, ello no es lo deseable, al excluir también la posibilidad de juzgarlas bajo los parámetros del principio de generalidad tributaria; y, por el otro, no sería algo en lo que debiera irreflexivamente descansar quien llegue a establecer o proponer dicho beneficio.

Los estímulos fiscales que se restan de contribuciones causadas, prácticamente por definición, afectan la expectativa de recaudación, permitiendo que algunas personas puedan verse favorecidas con un beneficio que elimine o aminore su deuda fiscal, y ello desde luego tiene implicaciones sobre la distribución de la carga fiscal entre la totalidad de los gobernados. Que un acto legislativo o —más riesgoso aun— uno administrativo, puedan lograr que en determinados casos no se tenga que erogar determinados montos, es algo que decididamente es de interés para el orden constitucional.

Por todo ello, más allá de la ya bien afianzada doctrina jurisprudencial que sabe atender los argumentos de aquellos que reclaman la aplicación del beneficio a los casos que no eran originalmente contemplados por el autor de la disposición de que se trate, es muy importante que no se cierre la posibilidad de que la colectividad, por vía del interés legítimo en el amparo, pueda impugnar aquellos casos en los que los beneficios de que se trate sean otorgados indebidamente, específicamente, para lograr su expulsión del ordenamiento. Todo ello, en aras de lograr una mejor distribución de la carga fiscal.

En tal virtud, es muy importante que se conserve abierta la opción de impugnar las leyes o decretos que otorguen estímulos fiscales que reduzcan obligaciones fiscales, a fin de que puedan evaluarse los motivos por los que se otorgan tales beneficios, pues no cualquier propósito debería servir para justificar

ese tipo de medidas. Dados los fines que la Constitución fija para los recursos tributarios, debe ser otras finalidades legítimas y soportables desde el propio texto constitucional, las que validen el establecimiento de tales beneficios, por lo que las autoridades legislativas o administrativas que dispongan de tales medios deberían acostumbrarse a justificar sus actuaciones bajo tales parámetros.

De ahí la importancia de conservar lo más abierta posible la oportunidad de evaluar dichas medidas, a través del control de constitucionalidad, y desde los parámetros del principio de generalidad, buscando la mayor difusión posible a la efectiva tributación de todos los signos de capacidad idóneos para tal fin.

12. *La cancelación de créditos fiscales*

Al igual que como acontece con la caducidad, la cancelación a veces es incluida entre las formas extintivas de la obligación tributaria. Sin embargo, ello no es enteramente preciso, dado que —como señala Ortega Maldonado— "no es un medio de extinguir los créditos fiscales, pues lo único que se hace es eliminar el registro de la deuda por lo incosteable que resulta, aunque esto no significa la extinción de la deuda en sí misma"[170]. En este sentido, el artículo 146-A es claro al precisar que "la cancelación de los créditos a que se refiere este artículo no libera de su pago".

La cancelación de los créditos fiscales es regulada a nivel federal por los artículos 146-A y 146-C del Código Fiscal de la Federación y, dado que se trata de disposiciones con muy diferentes causas y consecuencias, abordaré su estudio por separado.

A. *La cancelación como cuestión de orden para la administración tributaria*

El artículo 146-A del Código Fiscal de la Federación contempla la posibilidad de cancelar los adeudos tributarios por insolvencia del deudor —identificada con la ausencia de bienes embargables o con la imposibilidad de localizar al deudor—, o

[170] Ortega Maldonado, Juan Manuel, *op.cit*, p. 333. En el mismo sentido se pronuncia Alvarado Esquivel, *op cit.*, p.256.

bien, por incosteabilidad en el cobro de los créditos fiscales —considerando que se está ante dicha circunstancia cuando su importe sea inferior o igual al equivalente en moneda nacional a 200 unidades de inversión; cuando su importe sea inferior o igual al equivalente en moneda nacional a 20,000 unidades de inversión y cuyo costo de recuperación rebase el 75% del importe del crédito; así como en aquellos casos en los que el costo de recuperación sea igual o mayor a su importe—, tal y como se aprecia en la siguiente transcripción.

> “Artículo 146-A. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá cancelar créditos fiscales en las cuentas públicas, por incosteabilidad en el cobro o por insolvencia del deudor o de los responsables solidarios.
>
> Se consideran créditos de cobro incosteable, aquéllos cuyo importe sea inferior o igual al equivalente en moneda nacional a 200 unidades de inversión, aquéllos cuyo importe sea inferior o igual al equivalente en moneda nacional a 20,000 unidades de inversión y cuyo costo de recuperación rebase el 75% del importe del crédito, así como aquéllos cuyo costo de recuperación sea igual o mayor a su importe.
>
> Se consideran insolventes los deudores o los responsables solidarios cuando no tengan bienes embargables para cubrir el crédito o éstos ya se hubieran realizado, cuando no se puedan localizar o cuando hubieran fallecido sin dejar bienes que puedan ser objeto del procedimiento administrativo de ejecución.
>
> Cuando el deudor tenga dos o más créditos a su cargo, todos ellos se sumarán para determinar si se cumplen los requisitos señalados. Los importes a que se refiere el segundo párrafo de este artículo, se determinarán de conformidad con las disposiciones aplicables.
>
> La cancelación de los créditos a que se refiere este artículo no libera de su pago”.

Este tipo de disposiciones pueden resultar adecuadas para el manejo de las cuentas públicas, tanto porque permiten introducir un principio de eficiencia en la recaudación coactiva —de tal manera que se evite gastar más de lo que se ingresaría, en un ánimo de recaudar hasta el último centavo disponible—, como porque permiten sanear los registros de la autoridad fiscal, dado que no tiene ningún sentido registrar cuentas por cobrar que no podrán traducirse en recursos reales.

En este sentido, considero adecuado que —como señala el último párrafo del artículo 146-A— la cancelación no implique la liberación del pago y, por ende, tampoco conlleve la claudicación del fisco federal para el cobro del adeudo, pues podría darse el caso de que algunas personas llevaran a cabo actuaciones fraudulentas que dieran lugar a una insolvencia que solamente fuera aparente, o bien, a que el contribuyente se ubique en circunstancias que hagan incosteable el cobro, como acontece con la desocupación del domicilio fiscal sin dar el aviso respectivo a la autoridad fiscal.

Inclusive, aún en el caso de que la insolvencia fuera real, si el deudor eventualmente recuperara una condición económica que permita el cobro del adeudo, los principios de igualdad y generalidad exigirían que se le cobre el adeudo que en otras circunstancias fue simplemente cancelado, a fin de que no dejen de cubrirse las obligaciones que corresponden a capacidades idóneas para concurrir al levantamiento de las cargas públicas. De esta forma, se evidencia que la cancelación, en realidad, no constituye un trato de favor, sino que se trata de una figura jurídica que parte de la existencia de cierta circunstancia que hacía evidente la imposibilidad de ejecutar el adeudo, por lo que al desaparecer aquélla, lo procedente es el cobro de éste.

No obstante lo anterior, debe tomarse en cuenta que la cancelación de créditos fiscales sí puede tener un impacto en la extinción de adeudos fiscales, en el siguiente sentido: ya he establecido que esta figura jurídica no libera de la obligación de pago, sino que únicamente implica la baja del adeudo de los registros de la autoridad. Sin embargo, si analizamos dicha circunstancia con

detenimiento, podemos apreciar que la eliminación del registro, si bien deja abierta la puerta para una posterior alta del mismo, tradicionalmente se traducirá en que la autoridad cese la persecución del pago y, agotado el plazo de prescripción sin interrupciones —gestiones de cobro— que lo reanuden, el crédito fiscal sí que se extinguirá.

En otras palabras, la cancelación de créditos fiscales definitivamente no extingue por sí misma el adeudo, pero es un preámbulo para que la autoridad deje de tener algunos adeudos “en el radar”, los excluya de sus planes de cobro coactivo, dando pie a la extinción del adeudo por vía de la prescripción. En tal virtud, es un instrumento que debe utilizarse responsablemente, en apego a los criterios legales, a fin de que no se ponga al servicio de quienes incumplen con sus obligaciones fiscales.

En el contexto descrito, correctamente usada, la cancelación de créditos fiscales por incosteabilidad en el cobro, misma que establece el artículo 146-A del código tributario federal, es un instrumento de política pública que puede resultar útil para hacer un uso más eficiente de los recursos disponibles para la administración tributaria, y procurar que no se invierta más de lo que se podría recaudar en las gestiones de cobro coactivo que se lleven a cabo.

Por su parte, la cancelación por insolvencia del deudor puede implicar mayores riesgos para el sistema fiscal, en tanto que podría ofrecer incentivos para quienes quisieran eludir la aplicación del procedimiento administrativo de ejecución, simplemente dilapidando bienes, ocultándolos o poniéndolos a disposición de terceros. En relación con esta especie de cancelación, la administración tributaria debe contar con protocolos que le permitan tener un conocimiento certero de varios factores, incluyendo la autenticidad de la insolvencia, como las razones que le dieron origen, pues no debe perderse de vista que, por más empatía que pueda inspirar la situación, se trata de un adeudo fiscal que surgió cuando no existía la insolvencia, y que —idealmente— se configuró atendiendo a criterios legales que no la provocaron, por lo que no

tendría que necesariamente ser el sistema fiscal quien termine pagando sus consecuencias.

Así, un adecuado uso de la cancelación por insolvencia podría sugerir analizar no solo los antecedentes del caso, sino también la disposición del contribuyente para solucionar la problemática que enfrenta, de tal manera que dicha solución pueda quedar disponible solo en caso de que los contribuyentes primeramente hubieren intentado un convenio de pago diferido o en parcialidades, en términos del diverso artículo 66 del Código Fiscal de la Federación —desde luego con la salvedad de no exigir el otorgamiento de garantía del interés fiscal en estos supuestos en particular—.

En este sentido, la administración tributaria debe ser particularmente cuidadosa, porque tan importante es que los particulares que se encuentren en auténtica situación de insolvencia puedan resolver su situación con un reconocimiento empático de parte del sistema fiscal, como que la figura jurídica en comento no sea el instrumento que premie conductas fraudulentas, o bien, impericias o irresponsabilidades que pudieran afectar a la colectividad.

En consecuencia, la cancelación de créditos fiscales en los términos del artículo 146-A del Código Fiscal de la Federación, aun siendo un instrumento encaminado a la eficiencia de la administración tributaria, no deja de ser un potencial riesgo para el patrimonio del Estado, y para alcanzar los fines del principio de generalidad tributaria, que —como he venido señalando— no es relevante *per se,* sino porque se trata de defender las finalidades que la Constitución marca para los recursos fiscales. Y, como un riesgo, el marco legal aplicable debería proponerse limitar su materialización a aquellos casos en los que sea lo más inteligente para el sistema fiscal, acotado a supuestos en los que no se traduzca en potenciales beneficios indebidos.

A lo que debe agregarse que, en lo que tiene que ver con esta figura legal, resulta particularmente trascendente que los órganos del Estado permitan el mayor acceso posible a la información correspondiente, pues —como ha sostenido el Poder Judicial de la Federación— “[…] es ante determinadas

facultades discrecionales como la de condonar créditos fiscales, donde se justifica un mayor control de la sociedad, para evitar actos de corrupción y favoritismo, ya que el acceso a la información en esos casos implica, en el fondo, encontrar explicaciones de los actos excepcionales de determinados órganos de Estado y de servidores públicos, es decir, una adecuada y pertinente rendición de cuentas" [171].

B. *La cancelación como una aparente (e insostenible) confusión de créditos*

En el apartado anterior expresé algunas ideas sobre los motivos que podrían justificar la existencia de la cancelación de créditos fiscales por insolvencia del deudor o por incosteabilidad en el cobro, sin dejar de hacer énfasis sobre los riesgos inherentes. En cambio, la existencia del artículo 146-C del Código Fiscal de la Federación —a mi juicio— no se justifica en lo más mínimo: no en términos de eficiencia en la administración pública, y mucho menos atendiendo a una equitativa e idealmente generalizada distribución de la carga fiscal.

---

[171] Tal criterio puede apreciarse en la tesis aislada I.4o.A.103 A (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, t. III, abril de 2018, p. 1916, cuyo rubro y texto se transcriben a continuación: "CONDONACIÓN DE CRÉDITOS FISCALES. LA NEGATIVA A PROPORCIONAR LA INFORMACIÓN RELATIVA AFECTA EL INTERÉS SOCIAL. De conformidad con el artículo 6o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el acceso a la información, como derecho humano, está garantizado por el Estado, en el cual rige el principio de máxima publicidad y, como excepción a esta regla, alguna información relativa a la vida privada, los secretos y los datos personales será protegida en los términos que fijen las leyes. De igual manera, el acceso a información pública es, al mismo tiempo, una directriz, entendida como un instrumento para conseguir la eficacia de otros valores, que obliga a los operadores a generar toda clase de consecuencias en materia de transparencia y rendición de cuentas. En ese contexto tiene cabida, entre otros, el secreto fiscal, pero con determinados límites, entre ellos, el relativo a conocer ciertos aspectos sobre la condonación y cancelación de créditos fiscales a que se refiere el artículo 146-A del Código Fiscal de la Federación, a partir del presupuesto de que dichos actos se traducen en beneficios económicos que otorga el Estado en favor de ciertos contribuyentes en particular, los cuales son proporcionales a la afectación económica del patrimonio del Estado, que dejó de percibir esas cantidades, en detrimento de financiar el gasto público soportado por la universalidad de contribuyentes. En este sentido, es ante determinadas facultades discrecionales como la de condonar créditos fiscales, donde se justifica un mayor control de la sociedad, para evitar actos de corrupción y favoritismo, ya que el acceso a la información en esos casos implica, en el fondo, encontrar explicaciones de los actos excepcionales de determinados órganos de Estado y de servidores públicos, es decir, una adecuada y pertinente rendición de cuentas. Por tanto, la negativa a proporcionar información referente a la condonación de créditos fiscales afecta el interés social, pues debe darse a conocer cómo se dieron, por qué, cuál es su fundamentación y motivación, el monto de los adeudos y, sobre todo, quiénes fueron los beneficiados económicamente con créditos fiscales que el Estado dejó de percibir y que, evidentemente, afectan al gasto público y a la sociedad en general".

A fin de clarificar tal señalamiento, a continuación transcribo el artículo 146-C del Código Fiscal de la Federación, adicionado a dicho ordenamiento mediante la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el día 28 de junio de 2006[172]:

> "Artículo 146-C. Tratándose de créditos fiscales a cargo de cualquier entidad paraestatal de la Administración que se encuentre en proceso de extinción o liquidación, así como a cargo de cualquier sociedad, asociación o fideicomiso en el que, sin tener el carácter de entidad paraestatal, el Gobierno Federal o una o más entidades de la Administración Pública paraestatal, conjunta o separadamente, aporten la totalidad del patrimonio o sean propietarias de la totalidad de los títulos representativos del capital social, que se encuentre en proceso de liquidación o extinción, operará de pleno derecho la extinción de dichos créditos, sin necesidad de autorización alguna, siempre y cuando se cumplan los siguientes requisitos:
>
> I. Que exista dictamen de auditor externo en el que se manifieste que la entidad no sea titular de activo alguno con el que sea posible ejecutar el

[172] No obstante, dicha disposición tiene como antecedente el artículo 23 bis de la Ley Federal para la Administración y Enajenación de Bienes del Sector Público, adicionado mediante decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 23 de febrero de 2005, cuyo texto se transcribe a continuación:
"Artículo 23 bis. En caso de que una empresa en liquidación tenga pasivos fiscales de carácter federal, y el accionista único sea el Gobierno Federal, o bien, se trate de una entidad paraestatal en proceso de desincorporación, operará de pleno derecho la cancelación de dichos créditos fiscales, sin necesidad de autorización alguna, siempre y cuando se cumplan los siguientes requisitos:
I.- Que exista previo dictamen de auditor externo, y
II.- Que sea la última actividad pendiente para concluir el proceso de liquidación.
En estos casos se deberá remitir la documentación respectiva al Servicio de Administración Tributaria, incluyendo el acta de la última sesión del órgano de gobierno de la Empresa en la que se concluya el proceso de liquidación para la cancelación de su registro, de conformidad con las disposiciones aplicables.
Los créditos transferidos al Instituto podrán condonarse en atención al monto, fecha de su otorgamiento, prescripción, costeabilidad, incobrabilidad y condiciones de bienestar social, en los términos de los lineamientos que al efecto emita la Junta de Gobierno".
El numeral transcrito continúa vigente, a pesar de su redundancia con lo establecido en el artículo 146-C del Código Fiscal de la Federación. En tal medida, todo lo apuntado en el presente apartado en relación con este último, se puede entender también aplicable al artículo 23 bis de la Ley Federal para la Administración y Enajenación de Bienes del Sector Público.

cobro total o parcial de los créditos, excluyendo aquellos que se encuentren afectos mediante garantía real al pago de obligaciones que se encuentren firmes y que sean preferentes a las fiscales federales en términos de lo dispuesto por este Código.

II. El Servicio de Administración y Enajenación de Bienes deberá informar a las autoridades fiscales de la actualización de la hipótesis prevista en la fracción anterior.

Cumplido lo anterior los créditos fiscales quedarán cancelados de las cuentas públicas".

La disposición transcrita me resulta cuestionable pues establece la posibilidad de que los adeudos fiscales de los entes públicos sean cancelados de las cuentas públicas, a lo cual se le atribuyen efectos de extinción y, más aún, la misma opera de pleno derecho.

Como punto de partida, destaca la facilidad con la que puede accederse a la extinción de la obligación tributaria: basta el dictamen del auditor para que la extinción opere, inclusive, de pleno derecho y sin necesidad de autorización alguna por parte de la autoridad tributaria. Muy lejos quedan los requisitos y condiciones que, conforme a lo que he venido exponiendo en el presente capítulo, establece el ordenamiento para extinguir adeudos fiscales[173].

¿Y cuál es la causa de tal cambio de actitud del legislador federal? La única apreciable es que el deudor sea una entidad paraestatal de la Administración Pública que se encuentre en proceso de extinción o liquidación, o bien, que se trate de cualquier sociedad, asociación o fideicomiso en el que, sin tener el carácter de entidad paraestatal, el Gobierno Federal o una o más entidades de la Administración Pública paraestatal, conjunta o separadamente, aporten la totalidad del patrimonio o sean propietarias de la totalidad de los títulos representativos del capital social, que se encuentre en proceso de liquidación o extinción.

[173] Comparable únicamente, seguro no por coincidencia, con los pocos requisitos exigidos para la condonación, también a entes públicos, al amparo del artículo 9o. de la Ley de Ingresos de la Federación para 2013, misma que dio pie a la interposición del amparo #YoContribuyente.

En relación con el precepto en comento —que definitivamente establece un trato desigual entre los deudores del fisco federal—, debe cuestionarse si se está ante una medida legal razonable, o bien, si ésta se traduce en una distinción discriminatoria e injustificada.

Primeramente, he de señalar que —a mi juicio— la disposición legal en análisis no resultaba necesaria, pues ya el artículo 146-A del Código Fiscal de la Federación regula supuestos en los que objetivamente puede apreciarse que el crédito fiscal difícilmente podrá ser cubierto. Si también en dicho numeral se hace referencia al caso de créditos incobrables por no existir bienes embargables suficientes, ¿cuál era la necesidad de establecer una disposición específica para los entes del sector público?

No obstante, aún si pasamos por alto las suspicacias que genera la existencia de una disposición que parece tener destinatarios especiales, este "beneficio de la duda" únicamente podría otorgarse —en un contexto lógico, responsable y eficiente— para el primer grupo de causantes a los que se refiere la norma, es decir, para las entidades paraestatales que se encuentren en proceso de extinción y liquidación.

El otorgamiento de la facilidad que se comenta al segundo grupo, integrado por cualquier sociedad, asociación o fideicomiso en el que el Gobierno Federal o algunos otros entes públicos tengan algún interés económico, parece francamente injustificable: por un lado, no existe un criterio que permita apreciar una distinción válida entre dichos entes y los del sector privado. Dicha afirmación seguramente sería controvertida señalando que, en el caso de dichos contribuyentes, el Gobierno Federal —o una o más entidades de la Administración Pública paraestatal—, aportan la totalidad del patrimonio o son propietarios de la totalidad de los títulos representativos del capital social. Pero ello difícilmente justifica una medida como la establecida en el artículo 146-C del código tributario federal, tomando en cuenta que —a mi juicio— no puede válidamente sostenerse que la identidad del socio, asociado, accionista —o cualquier otro nombre con el que se designe al ente que participe con aportaciones—, establece una distinción

razonable en lo que concierne al tratamiento de las deudas fiscales de la entidad receptora de la inversión.

Considero que la disposición en comento otorga un trato de favor, consistente en la extinción del adeudo tributario —nada más—, atendiendo a circunstancias que nada tienen que ver con las características propias del deudor o de su actividad, motivo por el cual todo apunta a que nos encontramos ante una disposición que discrimina en razón de circunstancias subjetivas que no persiguen alguna finalidad de justicia o política económica.

Por otro lado, debe tomarse en cuenta que una medida como la analizada pasa por alto que la entidad deudora frente al fisco, tiene una personalidad jurídica distinta del Gobierno Federal —o de la entidad que participe en el patrimonio de aquélla—, motivo por el cual la circunstancia que detona el trato preferente es ajena a las propias o esenciales del sujeto pasivo de la obligación tributaria. Al respecto, pareciera que la legislación fiscal pretende introducir una suerte de confusión, como medio para extinguir la obligación.

Sin embargo, ello no puede darse así, dado que la obligación se extingue por confusión únicamente cuando las calidades de acreedor y de deudor se reúnen en una misma persona, lo cual no acontece en el caso previsto por el artículo 146-C del Código Fiscal de la Federación, dado que claramente se distingue que la cancelación acontece mientras el deudor está *en proceso* de liquidación o extinción, y no al culminar éstos.

Al respecto, seguramente se argumentaría que, en última instancia, el Erario de cualquier forma habría resentido el impacto de la obligación tributaria. No comparto dicha apreciación, dado que —mientras no concluya el proceso de liquidación o el de extinción, o mientras la entidad que participa en el patrimonio del deudor no incurra en casos de responsabilidad solidaria o manifieste expresamente su compromiso de asumir la responsabilidad del adeudo—, el obligado tributario sigue siendo el deudor que causó el tributo, o bien, quien lo recaudó o lo retuvo.

Aún en estos supuestos, se aprecia de nueva cuenta lo innecesario de la disposición apuntada, pues la confusión —en un muy dudoso caso— podría llegar a operar al final del procedimiento de liquidación o extinción —para lo cual no se requería de una prescripción en tal sentido—; bajo otra óptica, el compromiso solidario —determinado legalmente o asumido voluntariamente— también podía materializarse sin necesidad de un precepto como el referido.

Asimismo, debe señalarse que el precepto que se analiza también representa una intolerable justificación de una incorrecta administración de los recursos inherentes a la administración pública, así como de la eficiencia del sector público. ¿No es lógico pensar que este tipo de disposiciones constituyen un incentivo inmejorable para que los malos funcionarios dilapiden y malgasten los recursos públicos, dado que, a final de cuentas, los compromisos fiscales que se dejen de cubrir, cuentan con el respaldo del Gobierno Federal?

Inclusive, debe tomarse en cuenta que la cancelación de adeudos en los términos del artículo 146-C del Código Fiscal de la Federación implica que el Erario asuma el costo de la fraudulenta, mala o simplemente ineficiente administración pública, pues se dejaran de cubrir obligaciones tributarias —lo que implica que el recurso respectivo sea utilizado en propósitos diversos, que pueden ir desde la inversión no productiva, hasta el dispendio o el robo—, con el consiguiente problema que implica un desajuste en la distribución de la carga tributaria —que es justamente el tema principal del presente trabajo—, entre el resto de los obligados que sí cumplen con sus responsabilidades fiscales.

Por todas las razones anteriores, estimo que el artículo 146-C del Código Fiscal de la Federación es —cuando menos— innecesario y, si ha de efectuarse un análisis de su corrección, es inadecuado, impropio de una sana administración pública y provocador de desigualdades en la distribución de la carga tributaria. En tal virtud, el mismo debería ser derogado.

En efecto, tanto como las disposiciones que dieron pie al amparo #YoContribuyente, la cancelación de créditos para entidades del sector público es una grosera afrenta al principio de generalidad tributaria, no solo por su evidente

influencia en la determinación sobre las obligaciones fiscales causadas y exigibles que finalmente sí serían cubiertas por los destinatarios considerados por el legislador al diseñar la norma, sino por el particular universo de deudores que quedan liberados por virtud de dicho numeral.

El artículo 146-C ofrece indeseables e incomprensibles incentivos a la mala o fraudulenta administración pública, premiándola con la cancelación de los adeudos de las cuentas públicas, y con su extinción —inclusive, "de pleno derecho"—, lo que francamente resulta incomprensible, en términos del combate a la corrupción, y abiertamente equivocado, en lo que hace al respeto al principio de generalidad tributaria.

Ante la intención de buscar que todos los signos de capacidad concurran al financiamiento de los gastos públicos, con las menores excepciones posibles, y únicamente en los casos que así se justifiquen desde un punto de vista constitucional, el beneficio que se desprende del artículo 146-C del código tributario federal resulta insultante, al permitir que algunas deudas tributarias, materializadas, exigibles y probablemente ejecutables —pues la disposición no toma en cuenta una prelación entre deudores, ni pondera si la entidad de que se trate puede, o no, enfrentar los pasivos fiscales que le son cancelados—, puedan ser canceladas, sin exigir requisitos, sin verificar si existen responsables solidarios que puedan cubrir los adeudos y, desde luego, sin reparar en la afectación a la colectividad, al privar al Estado de recursos que eran esperados —y cuyo entero no era solo deseable, sino obligatorio—.

En esto —ya para concluir el presente apartado— pueden apreciarse muy desafortunadas coincidencias entre algunas decisiones estatales que mayormente atentan contra el principio de generalidad tributaria —como la que fue impugnada por medio del amparo #YoContribuyente, y la cancelación de créditos fiscales en términos del artículo 146-C del Código Fiscal de la Federación—, específicamente: tienen como beneficiario a entes públicos, son las que mayores beneficios suelen generar y son las que sujetan el beneficio a menos requisitos, inclusive, en contravención a principios básicos de igualdad, si se les compara con las figuras

jurídicas dirigidas a particulares —o que, cuando menos, no distinguen si los beneficiarios son personas de derecho privado o de derecho público—.

De esta manera, apreciando que los programas y figuras jurídicas que otorgan el beneficio consistente en la extinción de adeudos fiscales, por definición, deberían operar marginalmente, no propugnando por la liberación de adeudos *per se,* sino únicamente en tanto sirvan a algún propósito que justifique la medida —ya sean cuestiones de orden administrativo, buscar la reincorporación de los morosos, el otorgamiento de beneficios encaminados hacia fines constitucionalmente avalados, etcétera—, y tomando en cuenta que la mayoría de los particulares deben cumplir con dicho deber constitucional en el período voluntario —y que debe existir un constante esfuerzo para atacar los casos en los que no sucede así—, el Estado Mexicano ofrece los peores ejemplos posibles, cuando se analiza el caso de la tributación de entidades del sector público, a las que abiertamente otorga franquicias a todas luces injustificadas, apreciándose que, con la mayor facilidad posible, les permite gozar de beneficios amplios, en supuestos que no deberían gozar de minoración alguna.

13. *Abstención de liquidación, por parte del SAT*

El artículo 20-A de la Ley del Servicio de Administración Tributaria establece la posibilidad de que la autoridad fiscal lleve a cabo un ejercicio limitado de sus facultades de determinar contribuciones omitidas, así como de la de sancionar a los contribuyentes, en escenarios específicos, vinculados con la entidad del eventual adeudo.

Así, el aludido numeral dispone lo siguiente:

> “Artículo 20-A. El Servicio de Administración Tributaria podrá abstenerse de llevar a cabo la determinación de contribuciones y sus accesorios, así como de imponer las sanciones correspondientes a las infracciones descubiertas con motivo del ejercicio de sus facultades de comprobación, cuando el monto total de los créditos fiscales no excediera del equivalente en moneda

nacional a 3,500 unidades de inversión. Para el ejercicio de esta facultad el Servicio de Administración Tributaria tomará en cuenta las siguientes circunstancias:

a) Ningún contribuyente podrá beneficiarse de esta excepción dos veces.

b) El monto total de los créditos fiscales no debe exceder el equivalente en moneda nacional a 3,500 unidades de inversión.

c) Que las contribuciones omitidas correspondan a errores u omisiones no graves. Los contribuyentes beneficiados por esta excepción recibirán un apercibimiento por escrito".

Como puede apreciarse, en aquellos casos en los que la autoridad fiscal cuente con elementos para determinar omisiones que ascendieran hasta 3,500 unidades de inversión —aproximadamente $22,788.99[174]—, podrá abstenerse de emitir la liquidación que hubiere correspondido, por concepto de contribuciones federales y de multas por infracciones a la legislación fiscal federal.

Se trata —a mi juicio— de una figura semejante a la caducidad, en tanto que no tiene como efecto la extinción del adeudo, sino que evita la determinación del crédito fiscal, que entonces nunca surge a la vida jurídica; a diferencia de aquélla, en cambio, esta abstención es una facultad potestativa del Servicio de Administración Tributaria, no reglada de alguna forma que permita exigir su aplicación a casos concretos.

Como puede apreciarse, la abstención de liquidación de créditos fiscales solamente será aplicable en aquellos casos en los que la totalidad de los adeudos del contribuyente no excedan de las referidas 3,500 unidades de inversión, siempre y cuando ello se dé conjuntamente con el hecho de que las omisiones no deriven de errores u omisiones graves —lo que de cualquier manera dará lugar a un apercibimiento—, y limitado a un solo caso por contribuyente.

---

[174] Considerando un valor de la unidad de inversión de 6.511141, según se aprecia de la publicación en el Diario Oficial de la Federación del 10 de agosto de 2020, efectuada el mismo día, en la página *https://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5598063&fecha=10/08/2020.*

En relación con posibles interpretaciones sobre el valor del adeudo susceptible de no ser liquidado por la autoridad hacendaria, me parece que el mismo debe ser entendido como el que correspondería a la contribución omitida actualizada, así como a sus accesorios, dado que el inciso b del artículo 20-A de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, hace referencia al "monto total de los créditos fiscales", lo que no otorga mucho margen para interpretar que podría referirse exclusivamente al valor histórico de la contribución, o al valor individual de cada concepto (contribución omitida, parte actualizada de contribuciones, recargos, multas, gastos de ejecución e indemnización por cheque sin fondos, considerados cada uno por separado), como sí distingue el legislador en otros aspectos de la legislación fiscal[175].

Honestamente, no es una atribución muy socorrida o que frecuentemente sea citada por contribuyentes o practicantes de la materia, como una forma de modular sus obligaciones fiscales. Sin embargo, se encuentra disponible para unos y otros y, en tal medida, debe ser tomada en cuenta como un medio que potencialmente puede atentar contra el mandato del principio de generalidad tributaria.

Si se analiza en términos absolutos, dicha atribución —que se traduce en una omisión en el deber de determinación y recaudo encomendado al Servicio de Administración Tributaria—, por sí misma, implica la introducción de elementos de distinción que podrían no justificarse a la luz del principio de generalidad, principalmente si se ve el caso de aquellos que cumplieron oportunamente con sus obligaciones, y que no se verán favorecidos con el beneficio o descuento que dicha facultad representa.

Por ende, si necesaria e irreflexivamente tuviera que tomarse una postura frente a la permanencia o eliminación de dicha atribución, los postulados de dicho principio de justicia fiscal parecerían sugerir su expulsión del ordenamiento jurídico, en tanto que se encuentran al servicio de contribuyentes que, aun sin

[175] Por ejemplo, al precisar la procedencia del juicio sumario o del juicio de resolución exclusiva de fondo, o bien, al identificar la competencia de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, para efectos de representación legal de contribuyentes.

incurrir en conductas graves, fueron omisos en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Sin embargo —como ya he señalado en otros apartados del presente trabajo—, no estoy por la eliminación de cualquier figura que pudiera tener un impacto en la recaudación federal, sino por la reflexión de su permanencia, atendiendo a diversos criterios.

En el presente caso, —a mi juicio— los mismos motivos de eficiencia que justifican la cancelación de créditos por incosteabilidad en el cobro o por insolvencia del deudor, parecen sugerir la viabilidad de la abstención de liquidación a la que se refiere el artículo 20-A del Servicio de Administración Tributaria, en tanto que podría tratarse de adeudos en los que los costos de determinación y cobro podría exceder el valor que a cambio obtendría la autoridad fiscal.

Por otro lado, considero que el universo de casos de contribuyentes que podrían aspirar a que la autoridad se abstenga de determinar sus adeudos se encuentra razonablemente acotado, en tanto que dicha oportunidad está restringida a un único caso por contribuyente —que de cualquier manera reciben un apercibimiento—, y solamente en aquellos casos en los que se trate de un adeudo relativamente menor, derivado de errores u omisiones no graves.

Como puede apreciarse, el aludido numeral se refiere a contribuyentes *primo infractores* en casos que, probablemente por la complejidad inherente al sistema fiscal, no ameritan un particular reproche por parte de éste.

Sin embargo, no debe perderse de vista que esta medida se adiciona a otras que favorecen a contribuyentes con ingresos reducidos —como la reducción automática de multas para el régimen de incorporación fiscal, establecida en el cuarto párrafo del artículo 70 del Código Fiscal de la Federación—, o a medidas generales de condonación —como aquéllas a las que he hecho alusión en el presente capítulo—, y a la propia cancelación de créditos fiscales, regulada por el artículo 146-A del propio código tributario federal.

En tal virtud, podría convenir un análisis del efecto conjunto de las figuras jurídicas aludidas, a fin de evitar redundancias o excesos en la intención de introducir un principio de eficiencia sobre la administración tributaria, sobre todo si se tuviera la indeseable consecuencia de que algunos contribuyentes —morosos, casi por definición del tipo de atribuciones que se analizan— recibieran un injustificado doble beneficio, en perjuicio de los causantes que puntualmente cumplen con sus obligaciones fiscales.

Asimismo, la seguridad jurídica sugeriría —en conjunto con la generalidad tributaria— que los errores u omisiones "no graves" a que se refiere dicho numeral fueren debidamente regulados —probablemente bastando una remisión a los agravantes que establece el artículo 75 del Código Fiscal de la Federación—, a fin de evitar la introducción de criterios arbitrarios de parte de la autoridad que se abstendrá de determinar las omisiones del contribuyente.

Y, sobre todo —como he venido postulando a lo largo de este capítulo—, no debe cerrarse la posibilidad de revisar los particulares ejercicios de esta facultad de abstención, a la luz de los principios constitucionales de justicia fiscal, a fin de que las autoridades judiciales puedan verificar que, por su conducto, no se introducen actuaciones arbitrarias y discriminatorias, en perjuicio de los contribuyentes cumplidos, así como de la colectividad y de los fines constitucionalmente trazados para los ingresos tributarios.

14. *Conclusión general*

A lo largo del presente capítulo, he desarrollado algunas nociones en relación con todas las figuras jurídicas que están disponibles para que las autoridades legislativas y administrativas puedan ofrecer, y para que los particulares puedan pedir, la no generación de obligaciones fiscales, o bien, la minoración o eliminación de las deudas tributarias que lleguen a generarse.

He intentado ser exhaustivo. Llama la atención, poderosamente, la cantidad de figuras jurídicas que pueden encontrarse al servicio de tales finalidades. Cada una de ellas tiene un propósito y una función específica: en muchos casos,

obedecen a la necesidad de otorgar seguridad jurídica —como sucede con la prescripción o la caducidad—; en otros, para incorporar un principio de eficiencia —según se puede apreciar con la cancelación de créditos incobrables—; en aun otros más, a fin de otorgar un margen de maniobra a la administración pública frente a conmociones que ameriten tratamientos especiales —como sucede con condonaciones y eximentes—; o, inclusive, a fin de promover algunas conductas —otorgando estímulos fiscales acreditables—. En fin, son muchos y muy variados los propósitos por los que pueden establecerse u otorgarse medidas que impliquen, finalmente, la no erogación de recursos dinerarios para el pago de contribuciones.

Todo lo anterior —a mi juicio— deja en claro que nuestro país tiene una clara tendencia a menospreciar el principio de generalidad tributaria. No es un criterio relevante, pero la sola extensión de este capítulo es un testimonio de la multitud de figuras jurídicas que pueden servir para disminuir la carga fiscal —y ello, debiendo precisar que se trata únicamente de las que expresamente establece el propio marco legal, ya no digamos todas las actuaciones de los particulares que, por vía de planeaciones fiscales, pueden lograr el mismo propósito—.

Y eso es justamente lo que ha llamado mi atención: actualmente, existe una tendencia a satanizar a los asesores fiscales[176], a condenar la existencia pretérita de condonaciones. Sin embargo, el ordenamiento fiscal sigue estableciendo la misma, amplia, pluralidad de figuras jurídicas que tienen como efecto la eliminación o disminución de la deuda fiscal, y las autoridades siguen acudiendo con el mismo entusiasmo a ellas —como pone de relieve el “Decreto de estímulos fiscales región fronteriza norte”—.

Es indispensable —a mi juicio— que las autoridades legislativas, administrativas y judiciales, retomen el principio de generalidad tributaria, y lo pongan en la posición que amerita. No es necesario —y podría ser indeseable—

[176] González Amador, Roberto, “Despachos de abogados y notarios, en la mira del SAT”, *La Jornada,* 3 de junio de 2020, *https://www.jornada.com.mx/2020/06/03/economia/019n1eco*.

eliminar todas las figuras jurídicas que he aludido, pero sí debería evaluarse la pertinencia de la conservación de algunas —específicamente, de los eximentes y la cancelación que regulan (redundantemente) el artículo 146-C del Código Fiscal de la Federación y el artículo 23 bis de la Ley Federal para la Administración y Enajenación de Bienes del Sector Público—, y siempre —siempre— conservar un estricto juicio sobre el ejercicio o la aplicación de dichas atribuciones. En cada exención o condonación, en cada estímulo fiscal otorgado, va una decisión estatal que implica una liberación de la obligación, o una extinción del adeudo, con graves repercusiones para la tributación, tanto desde un punto de vista colectivo, como de uno individual.

Otorgarle plena vigencia al principio de generalidad tributaria, llevando la potestad fiscal del Estado hasta las arcas de la riqueza, y buscando que sea la norma —y no la excepción— que todos los signos de capacidad idónea contribuyan al levantamiento de las cargas púbicas, es un compromiso pendiente de cumplir por el Estado Mexicano, y en el que no aprecio mucha voluntad de parte de actores políticos, administrativos o judiciales: los legisladores —al menos, hasta antes de la reciente reforma al artículo 28 constitucional— tienen muy pronta la facultad y la disposición de condonar; el Ejecutivo no ha mostrado mayor freno para otorgar beneficios fiscales que impliquen una merma en la recaudación, muchas veces, sin una justificación robusta; y el Poder Judicial tiene muy andado el camino de negar la aplicación de los postulados del artículo 31, fracción IV, constitucional, sin reparar que ello implica limitar la proyección y justiciabilidad del principio de generalidad tributaria, al que acude en muy menor medida, y con poco interés en los derechos colectivos —como evidencia el camino que siguió el denominado amparo #YoContribuyente—.

Por ello, considero impostergable la recuperación del principio de generalidad tributaria, y la posibilidad de enderezar reclamos encaminados a proteger el derecho de la colectividad a una adecuada distribución de la carga fiscal, entre la totalidad de los signos de capacidad idóneos para tal fin. A final de cuentas, lo que dejen de pagar algunos, por la vía que sea de todas las que he

enunciado —exenciones, no sujeciones, condonaciones, eximentes, estímulos fiscales, cancelaciones, etcétera—, lo tendrán que cubrir los demás, pues el plan que traza la Constitución no ceja a pesar de dichas figuras jurídicas, ni las necesidades de la colectividad —algunas, dolorosamente, con rostro, nombre y apellidos— no dejan de requerir los recursos, provenientes de la recaudación, que se deben utilizar para conseguir condiciones sociales más justas.

CAPÍTULO TERCERO

LA IMPORTANCIA DE DELIMITAR EL CONCEPTO CONSTITUCIONAL DE TRIBUTO, PARA LA EFECTIVA VIGENCIA DEL PRINCIPIO DE GENERALIDAD TRIBUTARIA

En el capítulo que antecede comenté las diversas atribuciones del Poder Legislativo y del Poder Ejecutivo, que pueden tener un impacto sobre la delimitación de las personas que finalmente quedan sujetas, no solo al deber constitucional de contribuir, sino a su efectivo cumplimiento mediante el entero de la deuda tributaria en su integridad. Ahora, corresponde analizar las decisiones del Poder Judicial de la Federación que han tenido algún impacto en dicho sentido.

En efecto, los tribunales federales tienen, en el ámbito de su competencia, la posibilidad de delimitar el ámbito de aplicación de los postulados que se desprenden del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, lo que ha sucedido, específicamente, al restringir dicho ámbito a determinadas prestaciones públicas, en las que se aprecian determinadas caracterísiticas, pero sin que realmente exista un método para tal propósito.

Dicha particular forma de limitar el acceso al artículo 31, fracción IV, constitucional, me parece criticable en un doble sentido: por un lado, se restringe su aplicación otras prestaciones patrimoniales públicas, a las que se les niega el carácter de ingresos tributarios, sin un criterio claro en ese sentido; y, por el otro, también se limita la aplicación de dicho numeral sobre las figuras jurídicas que, sin constituir un tributo, tienen efectos sobre la distribución de la carga fiscal, a las cuales ya me he referido con antelación.

En este contexto, a partir del presente capítulo, desarrollaré algunas ideas en relación con la manera en la que la Corte ha delimitado el concepto sustantivo al que limita la aplicación del artículo 31, fracción IV, para lo cual apuntaré algunos de los errores que aprecio en la doctrina jurisprudencial del Alto Tribunal, así como sus aproximaciones hacia un concepto constitucional de tributo, para finalmente concluir con la propuesta personal que formulo sobre dicho tema.

Previamente a ello, sin embargo, es importante señalar por qué considero que la existencia de un concepto constitucional de tributo puede ser un primer paso para delimitar el ámbito de aplicación de los principios de justificia fiscal que establece el aludido artículo 31, fracción IV.

En el diseño del sistema fiscal, el legislador tiene un amplio margen de libre configuración, sin que lo anterior implique la posibilidad de actuar sin límites o sin respetar ciertos parámetros, como son, destacadamente, los principios constitucionales de la materia tributaria, establecidos por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al disponer que es obligación de los mexicanos contribuir a los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Así lo ha establecido la Suprema Corte de Justicia de la Nación, a través de la tesis de jurisprudencia 1a./J. 159/2007, de rubro "SISTEMA TRIBUTARIO. SU DISEÑO SE ENCUENTRA DENTRO DEL ÁMBITO DE LIBRE CONFIGURACIÓN LEGISLATIVA, RESPETANDO LAS EXIGENCIAS CONSTITUCIONALES", en la que esencialmente se sostuvo que "[…] la creación del citado sistema, por disposición de la Constitución Federal, está a cargo del Poder Legislativo de la Unión, al que debe reconocérsele un aspecto legítimo para definir el modelo y las políticas tributarias que en cada momento histórico cumplan con sus propósitos de la mejor manera, sin pasar por alto que existen ciertos límites que no pueden rebasarse sin violentar los principios constitucionales, la vigencia del principio democrático y la reserva de ley en materia impositiva"[177].

En lo que se refiere específicamente a los principios constitucionales que se desprenden del artículo 31, fracción IV, éstos son los que tradicionalmente se reconocen en la doctrina y en la jurisprudencia, es decir, el principio de legalidad, el de proporcionalidad, el de equidad y el de vinculación con el gasto público, así como el principio de generalidad tributaria, en relación con el cual he venido realizando diversos pronunciamientos.

---

[177] Tesis 1a./J. 159/2007, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXVI, diciembre de 2007, p. 111.

De esta manera, al ser los principios constitucionales establecidos en el artículo 31, fracción IV, de la Ley Fundamental algunos de estos —pocos— límites a los que debe ceñirse el legislador tributario, resulta muy importante que pueda definirse la materia sobre la que tiene aplicación dicho numeral, es decir, sobre qué conceptos es susceptible de predicarse la “legalidad”, la “proporcionalidad”, la “equidad” y la “vinculación con el gasto público”, pero, sobre todo, en qué casos se está ante actuaciones estatales que tienen repercusión sobre quiénes cubrirán —y quiénes no— las cantidades que surjan y se adeuden como obligaciones fiscales.

En efecto, en el despliegue de su accionar cotidiano, la autoridad estatal exige de los gobernados la satisfacción de algunas prestaciones patrimoniales, pero no en todos los casos se trata de obligaciones de naturaleza contributiva o fiscal, por lo que no en todos los casos es necesario respetar los parámetros o principios que exige el texto constitucional para la materia tributaria. Estas circunstancias pueden resultar conflictivas si se sometiera a debate que determinada prestación patrimonial debería ser cubierta por vía de contribuciones, o si algún ejercicio indebido por parte del legislador tuviera como efecto desligar del acatamiento a los postulados del artículo 31, fracción IV, en algún caso en el que el Constituyente habría contemplado la aplicación de dicho numeral.

En la correcta delimitación del ámbito de aplicación del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política, resulta de la mayor trascendencia la conceptualización de lo que debe ser entendido por “tributo” o “contribución”, a fin de que todas aquellas prestaciones patrimoniales de carácter público a las que debería resultarles aplicables dicho numeral, no escapen a tal propósito.

Todo lo anterior es expuesto desde los derechos de los contribuyentes y la necesidad de otorgarle plena vigencia a los derechos fundamentales que se desprenden de aludido artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna, lo cual desde luego resulta relevante, en la medida en la que algunas decisiones judiciales, al resolver que determinada prestación patrimonial de carácter público es, o no, una contribución, delimitan igualmente la medida en la que los particulares pueden apelar a la tutela del referido artículo.

Sin embargo, este aspecto también es destacable desde el deber constitucional de contribuir a levantamiento de las cargas públicas, toda vez que la exclusión del carácter de “contribución” a dichas exacciones patrimoniales, también implica una injerencia en la determinación de los recursos que deberían estar disponibles para la consecución de las finalidades hacia las que la propia Constitución apunta.

En tal virtud, la doctrina jurisprudencial de la Suprema Corte de Justicia de la Nación —a mi juicio— actualmente carece de un criterio orientador sobre lo que debe entenderse por tributo desde un punto de vista constitucional, con el propósito de que —más allá de las decisiones que pudieran corresponder al legislador en el diseño del sistema tributario— quede en claro, por un lado, cuál es el ámbito de aplicación de los derechos fundamentales consagrados por el artículo 31, fracción IV; y, por el otro, cuáles son las prestaciones patrimoniales que la propia Constitución considera vinculadas al sostenimiento de los gastos públicos.

En efecto, frente a un sinnúmero de decisiones judiciales que, no con la mayor consistencia, han atribuido o negado el carácter de tributo a determinados conceptos establecidos en las legislaciones tanto federal como estatales, parece indispensable que se puedan reconocer las notas esenciales que deberían observarse en aquellas prestaciones que deben estar destinados al sostenimiento de los gastos públicos, y que ameriten contar con la tutela constitucional —como condición primaria, pero sin perder de vista que también puede resultar deseable su aplicación sobre las decisiones estatales que repercutan en el surgimiento de la obligación fiscal, su exigibilidad, su extinción o la minoración de la deuda tributaria—.

Como punto necesario para el avance en el sentido propuesto, considero importante realizar una breve referencia a conceptos de lógica, a fin de reflexionar en torno a las finalidades para las cuales el pensamiento humano en general, y la ciencia en particular, acuden a conceptos, y sobre cómo éstos, ya con cierta aceptación, se acumulan como definiciones.

Particularizando en relación con dichas cuestiones, precisaré las razones por las que considero que debería conceptualizarse al tributo para efectos del derecho positivo mexicano y desde una óptica constitucional, atendiendo especialmente a la situación que impera en las relaciones entre las autoridades y el contribuyente.

I. LA LÓGICA COMO INSTRUMENTO PARA LA CONCEPTUALIZACIÓN DEL TRIBUTO

La lógica, referida en el Diccionario de la Lengua Española como la ciencia que expone las leyes, modos y formas del conocimiento científico[178], es una herramienta necesaria para una de las finalidades que me he propuesto en el presente trabajo, dado que el esfuerzo que me ocupa es el de abstraer ciertos elementos característicos, típicos, que permitan identificar a los tributos desde una perspectiva constitucional.

En efecto, busco exponer de la forma más clara y exacta posible, los caracteres genéricos y diferenciales de los tributos, a fin de que se cuente con un elemento que delimite qué era lo que tenía en mente el Constituyente al determinar que *algo* debía ser proporcional y equitativo, y que ese *algo* debía ser definido legalmente y destinarse a la financiación de los gastos públicos.

En lógica, una definición es la explicación del significado de un término —y, a final de cuentas, ese es uno de los objetivos que he trazado: explicar el significado constitucional de tributo—, lo cual puede ser entendido en dos sentidos:

a. Significado extensional o denotativo, que implica enumerar los objetos a los cuales puede aplicarse el término;

[178] Real Academia Española, *Diccionario de la Lengua Española*, 22a. ed. Madrid, Real Academia Española, 2001, t. 6, p. 946.

b. Significado intensional o connotativo, por cuya virtud se pretende encontrar las propiedades o características comunes que tienen todos los objetos que pertenecen a la extensión de un cierto término.

En el presente caso, la finalidad que se busca no es la de enlistar las prestaciones públicas que podrían considerarse como tributos desde el punto de vista constitucional, sino que lo que me propongo es señalar las notas características que resultan comunes a los objetos que pudieran ser señaladas bajo dicha denominación.

Y si no se pretende acudir a una lista de prestaciones que pudieran calificarse como tributos, ello se debe a que —en mi concepto— implicaría un esfuerzo considerable que, de cualquier manera, no zanjaría las diferencias teóricas que presenta el concepto de tributo, como elemento determinante del ámbito de aplicación de los principios tributarios que se desprenden del artículo 31, fracción IV, constitucional. Dicho esfuerzo lo califico de considerable, en virtud de que requiere acudir a la totalidad de la legislación federal y local (ésta última, atendiendo tanto a los ingresos de la entidad federativa, como a los de los municipios), a fin de verificar qué ordenamientos regulan ingresos públicos, y verificar si se trata de tributos en un sentido constitucional. Y considero que se trata de un intento ineficaz, en tanto que la lista que se formulara requeriría actualizaciones constantes, y que no dejarían de ser solo eso: un listado, recopilado con un gran esfuerzo, pero con poco rigor metodológico, y con una gran dosis de credulidad, en tanto que se aceptaría como tributo aquello que los autores de las normas fiscales decidieran designar como tales.

Adicionalmente, como se ha venido desarrollando y se abundará más adelante, si bien el Poder Judicial ha sido inconsistente en la definición del ámbito de aplicación del 31, fracción IV, constitucional, ello en parte también ha sido motivado por el sinfín de categorías que el propio legislador ha ido delimitando en la legislación fiscal, no solamente a través de propuestas cuestionables sobre lo que debe entenderse por tributo, la clasificación de éstos, sino también por figuras

jurídicas que tendrían como efecto la extinción de la deuda tributaria, y en relación con las cuales existiría una pretensión de eludir el control de constitucionalidad que corresponde a los derechos contemplados por el aludido artículo 31.

En cambio, de la intención de abstraer las notas esenciales que resultan comunes a las prestaciones que pudieran eventualmente identificarse como tributos desde el punto de vista constitucional, puede derivar una herramienta útil para el intérprete de la norma tributaria, así como un estándar para el legislador fiscal y para el juez constitucional, permitiéndose que la formación de la lista respectiva sea un ejercicio que trascienda a una propuesta académica.

A final de cuentas, no debe perderse de vista que se trata de dos caras de la misma moneda: al determinar la intensión del término, quedará delimitada su extensión; en otras palabras, del número de notas características que sean incorporadas al concepto, dependerá si es menor o mayor el número de objetos que éste englobe.

Por ejemplo, en lo que hace a una parte de la materia del presente trabajo, si se pensara que el concepto de tributo queda suficientemente delimitado al referirnos a ingresos del Estado, podría ser que termine incluyendo a las contribuciones propiamente dichas —es decir, a las que el propio legislador identifique como tales—, así como a decomisos o expropiaciones, entre otros —lo cual, desde ahora, puede irse calificando de inadecuado—; en cambio, si suponemos que el concepto que buscamos amerita de notas características más específicas, el número de objetos abarcados será menor.

En este sentido —siguiendo a Copi[179]—, conviene tener presentes los propósitos que se reconocen a las definiciones, a fin de que éstos sean tomados en cuenta al avanzar sobre el tema propuesto:

a. Primeramente, se reconoce la necesidad de definir, con el propósito de aumentar el vocabulario: no es ésta la intención que primordialmente me propongo, pues el ejercicio emprendido no deriva de alguna inquietud

[179] Copi, Irving M., *Introducción a la lógica*, Buenos Aires, Universitaria de Buenos Aires, 1972, pp. 123-128.

simplemente lingüística, sino de la intención de construir una herramienta que permita analizar el producto del proceso legislativo y darle plena eficacia a los principios constitucionales de la materia tributaria, así como la adecuada vigencia al principio de generalidad y al deber constitucional de contribuir al levantamiento de las cargas públicas.

b. Las definiciones también se utilizan con el propósito de realizar explicaciones teóricas, es decir, para formular una caracterización teóricamente adecuada o científicamente útil del objeto al cual deberá aplicársele.

En relación con esta finalidad, debo apuntar que no es mi propósito arribar a un concepto acabado y definitivo del término tributo, sino que mi aproximación se basa en la intención de construir una herramienta que permita la identificación de las prestaciones patrimoniales públicas a las que deberían resultar aplicables los principios constitucionales de la materia tributaria, así como a los ingresos que la propia Constitución buscaría destinar a los fines más altos que corresponden a los recursos fiscales. Se trata, pues, de una conceptualización de carácter mayormente instrumental.

c. Se señala también que las definiciones pueden servir para influir en las personas, es decir, para gravitar en las actitudes o agitar las emociones de los oyentes de cierta manera. Tampoco puedo atribuir a este trabajo tal intención, salvo en la medida en la que el concepto que se busca desentrañar pretende zanjar las diferencias que derivan en aquellos casos en los que el legislador presenta un cierto concepto bajo la envoltura de una prestación no contributiva, pero que la doctrina jurisprudencial termina por reconocer como ingreso tributario del Estado.

En ese contexto, la única influencia sobre algún tercero que de manera indirecta podría pretender, sería sobre el legislador, con la intención de que arribara a sus propias conclusiones en relación con la reiterada práctica de acudir a peculiares conceptos jurídicos que no se identifican con el *nomen iuris* típico de las contribuciones, pero que no han escapado al escrutinio del Tribunal

Constitucional, y que de cualquier manera han sido analizados desde la óptica del artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna.

d. Por otro lado, las definiciones también suelen acuñarse con el propósito de eliminar la ambigüedad, entendida como el diferendo derivado del hecho consistente en que un determinado término puede tener 2 o más significados distintos. Por lo tanto, resulta necesario explicarlos todos, a fin de que se posibilite tomar partido por alguno de ellos en específico.

En esta misma línea, las definiciones pueden ser útiles para eliminar las falacias de equívoco, así como para zanjar las disputas que sean simplemente verbales, pero que no tengan un trasfondo lógico de auténtica contradicción.

e. Finalmente, las definiciones se utilizan con el propósito de reducir la vaguedad, como acontece en aquellos casos en los que se pretende usar un término, pero no se está seguro de los límites de aplicabilidad de la voz, a los elementos que configuran el término de que se trate[180].

A mi juicio, es ésta la intención a la que mejor podría servir el presente trabajo, pues considero que se consigue otorgar plena vigencia a las garantías individuales de la materia, en la medida en la que se acota su ámbito de aplicación, lo cual puede claramente conseguirse al ajustar dicho ámbito a los objetos que reúnan las características esenciales de los tributos.

De igual manera, si consigo describir adecuadamente el concepto constitucional de tributo —no como un concepto que debiera incluir el Constituyente, sino como una herramienta interpretativa para tribunales y legisladores—, ello también podría abonar a que se cuente con mayor claridad en la determinación de las prestaciones que —a mi juicio— la propia Ley Fundamental pretendería destinar a los fines más altos a los que apunta la Constitución Política, asequibles por la vía de financiación fiscal.

---

[180] Este caso es claramente diferenciable del propósito consistente en eliminar la ambigüedad. Copi sostiene que un término es ambiguo en un contexto determinado, cuando tiene dos significados distintos y el contexto no aclara en cuál de ellos se usa. En cambio, un término es vago cuando hay “casos límite” tales que es imposible decidir si el término en cuestión se aplica a ellos o no.

II. INSUFICIENCIA DEL CONCEPTO LEGAL DE CONTRIBUCIÓN O TRIBUTO

Más allá de los elementos que la lógica pueda aportar al estudio propuesto, podría pensarse que se trata de un análisis inútil u ocioso, pues ya la legislación federal mexicana se ocupa del tema, delimitando lo que debe entenderse por contribución.

En efecto, el artículo 2o. del Código Fiscal de la Federación establece lo que a continuación se transcribe:

> "Artículo 2o. Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera:
> I. Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo.
> II. Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.
> III. Contribuciones de mejoras son las establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas.
> IV. Derechos son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los

organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

Cuando sean organismos descentralizados los que proporcionen la seguridad social a que hace mención la fracción II, las contribuciones correspondientes tendrán la naturaleza de aportaciones de seguridad social.

Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 de este Código son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas. Siempre que en este Código se haga referencia únicamente a contribuciones no se entenderán incluidos los accesorios, con excepción de lo dispuesto en el artículo 1o.”.

Como puede apreciarse, dicho numeral no postula una definición de contribución, sino que enumera las especies de ésta y, adicionalmente, lo hace bajo una cuestionable técnica legislativa.

Por una parte, apreciemos que el Código Fiscal de la Federación, simplemente aporta una definición que se asemeja a una denotativa, es decir, si equiparamos tal precepto con un esfuerzo teórico, apreciaremos que el legislador se limitó a proporcionar clases —impuestos, derechos, contribuciones de mejoras y aportaciones de seguridad social— que se pueden subsumir en el concepto de contribución. De esta forma, es claro que el legislador decide qué especies de tributo integran el concepto, pero eso no nos sirve para saber qué debe entenderse por dicho concepto.

Peor aún, ni siquiera se trata de un ejercicio acabado o incuestionable en su rigor —característica ésta que no perseguía el legislador, debe reconocerse—, dado que la misma definición legal de “impuesto” —la especie más importante en el género al que se refiere el autor de la norma— fue construida en sentido negativo, al identificarse como tal a la contribución federal que no sea un derecho, una contribución de mejora o una aportación de seguridad social.

De esta forma, se aprecia que, para definir cada tipo de tributo, el legislador sí buscó acudir a la técnica connotativa —es decir, mediante género y diferencia específica—; sin embargo, en el caso del impuesto, la definición es negativa.

Asimismo, no debe perderse de vista que el mismo legislador que estableció el catálogo apreciable en el artículo 2o. del Código Fiscal de la Federación, es el que decide el *nomen iuris* bajo el cual presenta al mundo jurídico las diversas prestaciones patrimoniales de carácter público. De esta forma, se pone de manifiesto que el intérprete de la norma no debería limitarse a un catálogo establecido legalmente, si su análisis tiene intención de establecer juicios sobre el cumplimiento o incumplimiento a la Constitución.

Finalmente, conviene también reiterar que es el propio legislador quien ha introducido figuras jurídicas que, con la anuencia de los jueces constitucionales a través de interpretaciones con mayor o menor rigor metodológico, han generado espacios en los que se pretende quede excluida la aplicación del artículo 31, fracción IV, constitucional, lo que tampoco resulta aceptable, y pone de relieve la necesidad que se viene apuntando, es decir, la de trascender a las propuestas de simple rango legal, y otorgar plena vigencia al principio de generalidad, buscando que su aplicación tenga como consecuencia que ninguna actuación que tenga como efecto la liberación del pago de contribuciones, quede exceptuada del control de constitucionalidad, buscando que pueda efectivamente verificarse que todos los signos de capacidad idónea contribuyan al sostenimiento de las cargas públicas, y que las eventuales excepciones se encuentren absolutamente justificadas.

III. A MANERA DE CONCLUSIÓN PRELIMINAR: SOBRE LA TRASCENDENCIA DE BUSCAR UNA DEFINICIÓN *CONSTITUCIONAL* DE TRIBUTO.

Ya he precisado que, de entre las finalidades por las cuales se suele acudir a la proposición de definiciones, 2 de ellas resultan de particular relevancia, a saber: eliminar la ambigüedad y reducir la vaguedad.

El tema que me propongo desarrollar en esta porción del trabajo parecería indicar una simple elaboración en torno a las notas esenciales de una *contribución* o de un *tributo*. No obstante, adquiere un tamiz muy particular si se aprecia, no como una disquisición teórica propia de la lógica, sino principalmente jurídica y, con especial énfasis, bajo una óptica efectivamente *constitucional.*

Como una discusión jurídica, es importante apreciar que no me referiré tanto a lo que un tributo *es*, sino a lo que *debe ser* considerado como tal. Y el enfoque constitucional tiene una trascendencia aún mayor, permitiendo distinguir como objeto de análisis a lo que *debe ser* considerado como un tributo, en el entendido de que ello tendrá como consecuencia la aplicación de los principios constitucionales de la materia tributaria, así como la delimitación de las prestaciones que deben encontrarse destinadas a las finalidades que la Constitución traza, a partir del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

Así —como he señalado—, el tema implícito en esta porción del trabajo es la delimitación del ámbito de aplicación de los principios constitucionales de la materia tributaria, en principio, a toda exacción que deba ser considerada como tributo —y con independencia de la necesidad de que también resulten aplicables a cualquier decisión estatal que determine que alguna persona no debe quedar sometido al deber de contribuir, o pueda quedar liberado de dicha obligación, total o parcialmente—. *A contrario sensu* —de manera no poco llamativa—, la conclusión relativa a lo que no deba ser considerado como tributo, más que violar el 31, fracción IV, constitucional, implicará un uso legislativo inadecuado de la potestad tributaria, en caso de que se presente como contribución algo que verdaderamente no tenga esa naturaleza[181].

[181] Sobre este aspecto, se abundará en el capítulo sexto. Ilustremos lo anterior: si llegáramos a considerar como elemento esencial a la noción de tributo, el que se funde en una manifestación de capacidad económica, una prestación pública que pesara sobre un hecho que no denote tal capacidad —el uso de gafas, por ejemplificar—, no violará el principio de proporcionalidad tributaria, sino que no podrá ser considerado un tributo y actualizará una afectación constitucional ajena a nuestra materia —probablemente, el artículo 27 constitucional, al establecerse una limitación a la propiedad privada que no se vincula a la utilidad pública—.

Pero este caso parecería más de laboratorio y de poca aplicación práctica —tema este sobre el cual conservo la esperanza de no ser desmentido por la realidad, dado que ello implicaría un abuso de una de las potestades más importantes con que se dota a los Estados modernos—. Uno de los verdaderos valores que atribuiría a cualquier esfuerzo que pretenda esbozar un concepto constitucional de tributo, es el correspondiente al primer caso enunciado: la identificación de aquellas prestaciones patrimoniales que el legislador tributario presenta bajo un *nomen iuris* ajeno a la materia tributaria —y que, en principio, excluiría la aplicación del artículo 31, fracción IV—, y frente a las cuales el análisis constitucional llegue a demostrar que se está ante una auténtica contribución y que, por ende, debe caer perfectamente dentro de la tutela del mencionado artículo 31 constitucional, cobrando plena vigencia los principios constitucionales de la materia tributaria.

En otras palabras —y en términos típicamente reconocibles por los abogados postulantes de la materia tributaria—, el concepto constitucional de tributo es una forma de regular *"el fondo sobre la forma"*, en lo que resulta imputable a la actuación del legislador tributario.

En efecto, es una preocupación actual de las autoridades fiscales, el que los contribuyentes no acudan a vehículos jurídicos que artificialmente lleven a disminuir ilegítimamente su carga tributaria, motivo por el cual existen diversas posiciones que buscan dar predominancia al fondo de la operación —al contenido económico de la misma—, que a la forma en la que ésta se presenta —el vehículo diseñado con el supuesto propósito fraudulento o simulador—[182].

Pues bien, en el caso que se analizará se presenta el reverso de la misma moneda, pero encaminado a regir los actos del legislador fiscal: se pretende dotar a la doctrina y al Tribunal Constitucional, de una herramienta que permita analizar

[182] Inclusive, con ese propósito se incluyó en la reforma fiscal para 2020, un artículo 5o.-A al Código Fiscal de la Federación, incorporando la denominada "cláusula general antielusión", que busca hacer tributar a las operaciones jurídicas con base en los efectos que hubieren correspondido a los actos que debieron haberse llevado a cabo para obtener el mismo resultado económico, pero a través de figuras que no impliquen beneficios fiscales estimados indeseables por el creador de la norma.

los actos legislativos, a fin de que se atienda al contenido de la obligación regulada en ellos —no tanto a la forma en la que se presenten: el *nomen iuris*—, no con el propósito específico de determinar si se pretendió crear una obligación tributaria bajo la apariencia de una que no lo fuera, sino con la intención de que, independientemente de las causas que provocaron tal situación, no dejen de regir los principios tributarios constitucionales.

Bajo el mismo parámetro, dicha herramienta también implicará delimitar a las prestaciones patrimoniales que deberían quedar —desde un punto de vista constitucional— destinadas a las finalidades propias de las contribuciones, no solo para el apuntado propósito de darle plena vigencia a los derechos fundamentales de la materia fiscal, sino también para favorecer el interés colectivo de que se aseguren recursos suficientes para cumplir las intenciones a las que el Constituyente dirige el plan trazado por la propia Ley Fundamental.

CAPÍTULO CUARTO

LA INCONSISTENTE DELIMITACIÓN (JURISDICCIONAL) DEL ÁMBITO DE APLICACIÓN DE LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS CONSTITUCIONALES

En el presente capítulo acudiré a diversos precedentes de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, a través de los cuales se realizaron algunas precisiones en torno a la definición del ámbito de aplicación del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en decisiones judiciales que —a mi juicio— resultan cuestionables.

I. A MANERA DE INTRODUCCIÓN: EL AMPARO FISCAL EN MÉXICO

Es sabido que el acceso al juicio de amparo en México no cuenta con mayores restricciones —reconociendo, desde luego, a las que pudieran derivar de los principios rectores del juicio de garantías—, a lo cual no es excepción la materia tributaria. Por ende, la Suprema Corte de Justicia de la Nación admite un alto número de recursos de revisión (tanto en amparos indirectos como en los directos[183]), mismos que, si atendemos al volumen que representan, constituyen el tema principal sometido a consideración de los Ministros integrantes de la Corte[184].

---

[183] Tal afirmación amerita algunas precisiones a la luz del Acuerdo General 9/2015, del 8 de junio de 2015, emitido por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, mismo que establece las bases generales para la procedencia y tramitación de los recursos de revisión en amparo directo. A partir de dicho Acuerdo, la Presidencia de la Corte tiene la posibilidad de limitar los pronunciamientos que realice el Alto Tribunal en revisiones en amparo directo para aquellos casos en los que no se reconozca la posibilidad de provocar un pronunciamiento "novedoso o de relevancia para el orden jurídico nacional". Sobre dicho Acuerdo elaboraré en un diverso capítulo.

[184] Sobre este aspecto, resulta ilustrativo acudir a las cifras reveladas por el Ministro José Ramón Cossío Díaz, Presidente de la Primera Sala de la Corte en el bienio 2006-2007, en los informes de labores de dicha Sala. En el informe de 2006, el Ministro Cossío precisó que el 85% de los pronunciamientos de la Sala tienen que ver con reclamos vinculados a los artículos 14, 16 y 31, fracción IV, constitucionales (destacando un 55% para el último numeral mencionado); por su parte, en el informe de 2007, el Ministro Cossío señaló que los reclamos relacionados con los artículos constitucionales mencionados ascendió al 51%, efectuándose planteamientos sobre constitucionalidad de leyes tributarias en el 54.5% de los asuntos resueltos por la Sala. Dichos porcentajes resultan un tanto más reveladores si se toma en cuenta que la especialidad de la Sala es en materias civil y penal, y que si termina resolviendo asuntos de materia administrativa —incluyente de la tributaria— es con fundamento en Acuerdos Generales Plenarios y en el

En tal virtud, la Corte mexicana tiene oportunidad de pronunciarse sobre múltiples aspectos de la legislación tributaria —tantos como lleguen a formularse por las partes en el juicio de garantías—, como pueden ser los siguientes: acumulación de ingresos, deducibilidad de gastos, cuantía de tasas y tarifas, procedencia de acreditamientos fiscales, configuración del hecho imponible, exenciones y otras medidas tendentes a disminuir la deuda tributaria, por ejemplo.

Consecuentemente, el desarrollo de la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en materia tributaria es considerable, máxime si tomamos en cuenta que dichos pronunciamientos, en términos generales, han sabido destacar la diferencia entre impuestos directos e indirectos, personales y reales (estableciendo parámetros diferenciados para la aplicación de las garantías individuales de la materia, según el tipo de gravamen) y, más aún, ello ha acontecido en el contexto de un Estado federal con tres niveles de gobierno.

Sin embargo —o, más bien, probablemente por ello—, la doctrina jurisprudencial del Tribunal Constitucional mexicano no está exenta de decisiones cuestionables desde un aspecto teórico, en las que no siempre se ha mantenido la consistencia y congruencia de la resolución, elementos estos que resultan fundamentales en la legitimación del Poder Judicial de la Federación.

En el apartado siguiente acudiré a estos casos de excepción, en los cuales se hace énfasis, no por ser la regla general apreciable en las decisiones de la Corte, sino por tratarse de asuntos cuya resolución se hubiera visto beneficiada de contar el Alto Tribunal con herramientas que permitieran delimitar el ámbito de aplicación de los principios constitucionales de la materia tributaria.

Reglamento Interior de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, y en apoyo a la Sala especializada en dicha materia, cuya capacidad de resolución se vería rebasada si conservara el turno sobre dichos asuntos en forma exclusiva.

Si bien dichos números reflejan la situación de un bienio que ya se presenta distante, se trata de las pocas cifras oficiales con las que se cuenta sobre la materia, y una revisión empírica a las listas de las sesiones de las Salas de cualquier semana permite ver cierta consistencia en la abundancia de casos fiscales.

II. PRECEDENTES CUESTIONABLES

La crítica que puede enderezarse en torno a dichos precedentes la presento englobada bajo los siguientes apartados:

1. *Confusión entre el todo y sus partes*

En el amparo en revisión 145/2003, una sociedad mercantil planteaba la inconstitucionalidad del artículo Segundo, fracción XC, del decreto por el que se expidió la Ley del Impuesto sobre la Renta en vigor a partir de enero de 2002, señalando que se vulnerarían los principios de proporcionalidad y equidad tributarias, dado que dicho numeral establecía que la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas solamente sería deducible en caso de que la expectativa de crecimiento en los criterios generales de política económica para el ejercicio de 2003, estimara un crecimiento superior al 3% del producto interno bruto.

Al resolver dicho expediente[185], la Corte emitió un pronunciamiento en el que, más allá de negar el amparo a la quejosa, sostuvo que ciertas disposiciones legales —como sería el caso del artículo Segundo, fracción XC— no resultarían violatorias de las garantías individuales propias de la materia fiscal, no tanto por razones vinculadas con el fondo de los problemas planteados, sino porque el contenido de la norma no sería susceptible de ser analizado por dichos postulados constitucionales.

Dicha decisión puede resultar perfectamente válida para distinguir a los ingresos públicos propiamente tributarios, de los que no lo sean —ambos grupos, como parte de un universo al que me he venido refiriendo y en lo sucesivo me referiré como “prestaciones patrimoniales de carácter público”—, determinando que en los primeros tales principios deben tener plena vigencia, mientras que en los segundos no deberían ser aplicables.

[185] Amparo en revisión 145/2003, Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, México, 31 de octubre de 2003, ponencia del Ministro José Vicente Aguinaco Alemán.

El problema que aprecio es que la decisión de la Corte consideró que no resultaban aplicables, toda vez que la disposición reclamada se refería a uno de los elementos que configuran normativamente el hecho imponible, pero formalmente no establecía una contribución como tal, siendo que el artículo 31, fracción IV, constitucional resulta aplicable únicamente a las contribuciones[186].

Dicho criterio inclusive puede apreciarse en la tesis aislada que se transcribe a continuación:

> "PARTICIPACIÓN DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS. EL ARTÍCULO SEGUNDO, FRACCIÓN XC, DEL DECRETO POR EL QUE SE EXPIDIÓ LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, QUE CONDICIONA LA DEDUCIBILIDAD DE AQUÉLLA A LAS EXPECTATIVAS DE CRECIMIENTO SUPERIOR AL 3% DEL PRODUCTO INTERNO BRUTO PARA EL EJERCICIO DE 2003, NO TRANSGREDE LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS. Al establecer el mencionado precepto que tratándose de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, sólo será posible hacer la deducción correspondiente en el caso de que la expectativa de crecimiento en los criterios generales de política económica para el ejercicio de 2003, estimen un crecimiento superior al 3% del producto interno bruto, no transgrede los principios de proporcionalidad y equidad tributarias establecidos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Ello es así porque dicha deducibilidad no puede ser catalogada como una contribución que deban soportar en su peculio los patrones, pues no constituye un impuesto, aportación de seguridad social, contribución de mejoras o un derecho, a los que se refiere el artículo 2o. del

[186] Quiero aclarar que, desde luego, no pretendo sostener que los principios tributarios resulten aplicables a los casos aludidos porque considere que en las disposiciones que regulan los elementos de la obligación tributaria, efectivamente se contemplen contribuciones. Claramente, dichas disposiciones no establecen contribuciones como tales. Mi desacuerdo parte del hecho de que se excluya la aplicación de los principios al sostener que éstos solo serían aplicables cuando alguna disposición legal regulara todos los aspectos de un gravamen de manera exhaustiva.

Código Fiscal de la Federación, ni una prestación o contraprestación obligatoria a favor del Estado, que pueda ser exigida coactivamente y esté destinada a contribuir a los gastos públicos de la Federación, sino que tiene el carácter de una deducción excepcional, sujeta a las condiciones que el referido artículo segundo establece, en el cual se otorga la posibilidad de deducir del pago del impuesto relativo, las cantidades que se entregan a los trabajadores por concepto de participación de utilidades, sacrificándose los ingresos que el fisco pudiere obtener por la recaudación de ese gravamen"[187] (el subrayado es agregado).

Francamente, resulta difícil entender dicha posición del Tribunal Constitucional. La respuesta parece —por lo menos— incompleta: ¿cómo podría materializarse la aplicación de los principios constitucionales del artículo 31, fracción IV, constitucional —efectivamente aplicable a las contribuciones—, si no es en relación con las disposiciones legales en las que se regule propiamente el contenido de la obligación tributaria? ¿Acaso tendría que entenderse que el constituyente tenía en mente la aplicación de dicho principio a los casos en los que un solo enunciado normativo preceptúa la totalidad de la obligación?

Si la respuesta a esta última interrogante fuera afirmativa, sería prácticamente imposible proyectar los postulados constitucionales sobre algún precepto legal, pues los decretos legislativos que establecen las obligaciones tributarias no contienen un enunciado normativo que específicamente genere la contribución; más bien, ésta se desprende de los distintos preceptos legales que la regulan, y era precisamente ése el tema que se planteaba ante la Corte.

Más aún, el precedente resulta contradictorio: si el artículo 31, fracción IV, únicamente es aplicable a las contribuciones, y si las disposiciones legales que regulan algún aspecto del tributo no establecen una contribución, ¿cómo es que la respuesta es en el sentido de que no se vulnera dicha garantía constitucional?

[187] Tesis 2a. CL/2003, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XVIII, diciembre de 2003, p. 108.

Desde luego, ello sucedería así; pero parecería más propio sostener que la disposición legal reclamada, más que no violar dicho artículo, no podría violarlo, pues el ámbito de aplicación del principio no se refiere a prescripciones legales como la combatida en el caso referido.

Criterios como el citado me parecen particularmente delicados, pues implican privar de toda eficacia a los principios constitucionales de la materia tributaria[188], y ello bajo un estándar que no resiste el menor embate metodológico que pueda formularse en su contra. En términos de lógica, el precedente referido comete la falacia de la negación del antecedente, o bien, bajo otra óptica, podría afirmarse que incurre en la falacia de la división, al argumentar que lo que es cierto de un todo debe serlo también de cada una de sus partes.

Ahora bien, una decisión cuestionable o la inclusión de una consideración perfectible en un precedente de la Corte pueden ser perfectamente entendibles. Lo que realmente llama la atención es que dicha consideración haya sido estimada de tal manera relevante como para proponer una tesis, y más aún el que la misma fuera inclusive aprobada por los Ministros que estaban en funciones en la Segunda Sala en 2003. No me detendré más de lo que ya lo he hecho en el tema, por lo que me limitaré a señalar dicho precedente como uno en el que quedó de manifiesto la necesidad de contar con una doctrina que permita conocer con mayor precisión —y uno esperaría que con mayor pulcritud— a qué conceptos resultan aplicables los principios constitucionales regulados por el artículo 31, fracción IV.

2. *Minimización de la trascendencia de las obligaciones formales de la materia*

Un caso análogo al anterior, por traducirse en una exclusión de la aplicación de los principios del 31, fracción IV, es el que aconteció al resolver ambas Salas de la

[188] Debe señalarse que el hecho de que la tesis aislada haga referencia a lo excepcional de la deducción no demerita lo argumentado en contra del criterio, pues lo ordinario o extraordinario de la deducción no justifica su distinción frente a los ingresos tributarios reconocidos en el artículo 2o. del Código Fiscal de la Federación; es obvio que la deducción no es una contribución, pero también lo es que ello no es una circunstancia relevante para excluir la aplicación de los principios constitucionales de la materia tributaria.

Corte los asuntos relacionados con la constitucionalidad de las disposiciones que regulan la forma en que se integra el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta ("CUFIN") de las personas morales.

La Segunda Sala, al resolver por unanimidad de 4 votos el amparo en revisión 866/2004, señaló lo siguiente:

> "TERCERO. […] Ahora bien, conforme a la jurisprudencia de este Alto Tribunal para que se cumpla con la garantía de equidad tributaria es requisito que los contribuyentes de un impuesto se encuentren en una misma hipótesis de causación, así como guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que los regula.
>
> En el caso que nos ocupa, los párrafos tercero y cuarto del artículo 88 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en el ejercicio fiscal de dos mil dos, no violan la garantía de equidad tributaria, toda vez que dichas porciones normativas no tienen por objeto establecer algún elemento del tributo como tampoco regulan el procedimiento para la determinación del crédito fiscal, sino únicamente señalan la forma en que debe integrarse la utilidad fiscal neta, que como se ve éste no es un concepto que forme parte del procedimiento de liquidación del impuesto, sino que es resultado de una fase posterior, que aún cuando parte de sus resultados, no guarda relación de índole tributaria.
>
> Lo anterior es así, toda vez que de la interpretación del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, se sigue que las contribuciones a cargo de los sujetos pasivos deben enterarse atendiendo a criterios de proporcionalidad y equidad.
>
> Por tanto, si las contribuciones son aquellas que de manera expresa establece el artículo 2° del Código Fiscal de la Federación, las cuales son prestaciones dinerarias que el sujeto pasivo entera al fisco en su calidad de sujeto activo o acreedor tributario, es de concluir que los principios tributarios constitucionales antes señalados únicamente son aplicables a los

elementos que guardan relación con las contribuciones, más no con elementos ajenos, como es el caso de la utilidad fiscal neta, toda vez que ésta se encuentran fuera del ámbito determinatorio del crédito fiscal.

En efecto, si la utilidad fiscal neta es el resultado de disminuir el impuesto sobre la renta y las partidas no deducibles al resultado fiscal, es claro que dicho concepto se integra a través de un procedimiento diverso y posterior a la determinación del impuesto que por sí mismo no tiene relevancia fiscal, toda vez que la utilidad fiscal neta, como utilidad contable o real, tiene como propósito adicionarse a la cuenta de utilidad fiscal neta, que como cuenta de resultado, sirve como cuenta de control de la persona moral, a fin de cubrir el pago de dividendos a los socios o accionistas libre de impuesto, en virtud de que el gravamen ya fue causado por la empresa.

[…]

QUINTO. […]

Esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación estima que con base en los razonamientos vertidos en el considerando tercero de este fallo, tratándose del procedimiento para la integración de la utilidad fiscal neta, así como de la cuenta de utilidad fiscal neta, los principios tributarios que tutela el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, no resultan aplicables, razón suficiente para estimar infundados los argumentos de las quejosas"[189].

(El subrayado es agregado).

Este criterio es alentador en relación con el primero mencionado, pues al menos se establece que los principios tributarios son aplicables "a los elementos que guardan relación con las contribuciones" —ámbito mucho más amplio que el

[189] Amparo en revisión 866/2004, Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, México, 18 de agosto de 2004, ponencia del Ministro Genaro David Góngora Pimentel.
Idéntico criterio aplicó la Primera Sala, al resolver por mayoría de 3 votos el amparo en revisión 40/2005, en sesión del 3 de marzo de 2005 (ausente el Ministro Juan N. Silva Meza, y en contra del voto emitido por el Ministro Cossío Díaz).

identificado en el primer apartado del presente capítulo—, si bien en este asunto se establece un criterio limitado en torno a cuáles son dichos elementos.

Como puede apreciarse, la Segunda Sala concluyó que los principios de proporcionalidad y equidad tributaria únicamente son aplicables a los elementos que guardan relación directa con las contribuciones, pero no con elementos que resultan ajenos como lo sería —a juicio de la Sala— el procedimiento para calcular la CUFIN, toda vez que ello se ubica fuera del ámbito de determinación del crédito fiscal y, en esa medida, ya no se vincula con el establecimiento de algún elemento esencial del tributo ni la regulación del procedimiento para su liquidación.

De tal forma, la mencionada Sala señaló que la utilidad fiscal neta se integra a través de un procedimiento diverso y posterior a la determinación del impuesto, pues deriva de disminuir el monto del tributo y las partidas no deducibles al resultado fiscal, por lo que concluyó que dicho concepto por sí mismo no tiene relevancia fiscal, ya que como utilidad contable o real tiene como propósito adicionarse a la CUFIN, la que sirve como cuenta de control de la persona moral a fin de cubrir el pago de dividendos a los socios o accionistas libres de impuesto, en virtud de que el gravamen ya fue causado por la empresa.

En el presente caso, difiero de lo sostenido por la Segunda Sala, pues considero que claramente se está ante un elemento que guarda relación con la contribución. Lo anterior, en razón de que, de la existencia de saldo en la CUFIN depende, entre otras cosas, la causación del impuesto corporativo relacionado con el pago de dividendos. En tal virtud, es clara la trascendencia —propiamente tributaria en un sentido sustantivo— de la disposición que regula la obligación señalada y, por ende, se evidencia la posibilidad de aplicarle los principios constitucionales de la materia.

Afortunadamente, dicho precedente ya ha sido superado, tras la decisión correspondiente a la contradicción de tesis 45/2012, resuelta por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, por unanimidad de once votos, bajo la ponencia del Ministro José Fernando Franco González Salas.

En la ejecutoria respectiva se sostiene que el ámbito de aplicación de las garantías tributarias constitucionales, se circunscribe únicamente a la actividad estatal, porque no cualquier aspecto financiero tiene que observar dichos principios, sino sólo aquellos que tengan una naturaleza tributaria, es decir, que deriven en sí mismos del poder impositivo del Estado, vinculado directamente con todos los aspectos de las contribuciones, lo cual conlleva a que también tengan operatividad en obligaciones adjetivas, accesorias y en deberes formales, siempre y cuando tengan origen y consecuencias tributarios.

Posteriormente, en dicha resolución se describe la función de la CUFIN y, posteriormente, el Pleno de la Corte concluye que la obligación de llevanza de dicha cuenta se configura como un recordatorio en el que se registra el valor actualizado de las utilidades pendientes de distribuir que ya pagaron impuesto y que, por ende, no son susceptibles de ser gravadas para cuando el accionista las reciba. En ese sentido, la Corte señala que las normas que regulan el procedimiento de integración de la CUFIN sí pueden ser sujetas al escrutinio constitucional a la luz de las garantías tributarias de equidad y proporcionalidad consagradas en el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna, pues si bien no se relacionan con aspectos sustantivos de la obligación tributaria, al no prever algún elemento esencial del impuesto sobre la renta —e incluso se determina en forma posterior a su liquidación, por lo que opera fuera de la estructura de la contribución—, lo cierto es que dicha cuenta constituye un instrumento contable que incide —como anticipaba líneas más arriba— directamente en la determinación del impuesto a pagar por la distribución de dividendos que realicen las personas morales.

Lo anterior —afirma el Pleno—, puesto que dicha cuenta se proyecta como parámetro de medición de las ganancias de la empresa susceptibles de ser distribuidas, que ya pasaron por resultado fiscal y pagaron impuesto, por lo que no volverán a causarlo cuando se distribuyan, máxime que si el reparto de dividendos no proviene de la CUFIN o si es excedido su saldo por el monto distribuido, entonces dará lugar al pago del gravamen por dividendos; lo que pone de

manifiesto que la integración de la mencionada cuenta es fundamental para verificar si debe pagarse impuesto en caso de distribuir las aludidas utilidades, y en el último supuesto para determinar incluso el monto a pagar por ese gravamen[190].

Independientemente de la eventual solución del caso por la vía de la contradicción de tesis, en casos como el apuntado, en el que originalmente se negó la aplicación de los principios de justicia fiscal, por no apreciarse una repercusión sustantiva tributaria en la obligación de llevar la cuenta de utilidad fiscal neta, el problema que aprecio consiste en la aproximación excesivamente formalista que la Corte realiza frente a la obligación tributaria. No me parece inadecuado que se distinga a las obligaciones formales de las sustantivas, pero sí considero criticable que se generalice irreflexivamente a fin de sostener que únicamente a las últimas les resultan aplicables los principios tributarios.

Ya lo vengo apuntando desde el segundo capítulo del presente trabajo: existen diversas disposiciones relacionadas con aspectos distintos a la configuración del hecho imponible, pero que no por ello dejan de tener trascendencia en la determinación de la carga fiscal propiamente dicha, tal y como acontece con las que establecen eximentes, condonaciones o supuestos de cancelación de créditos fiscales, así como aquellas que otorgan estímulos fiscales acreditables, o que de cualquiera manera regulan la extinción de la deuda fiscal.

Más aun, existen disposiciones que, referidas a obligaciones formales o a aspectos adjetivos de la legislación fiscal, pueden tener trascendencia sobre la cuantificación del aspecto material del hecho imponible, o sobre el efectivo recaudo de la deuda tributaria, tal y como sucede con las relacionadas con la determinación de los sujetos obligados a presentar declaración de impuesto sobre la renta, las que se refieren a devoluciones y compensaciones, o bien, las que

[190] Dicha contradicción de tesis dio pie a la tesis jurisprudencial P./J. 17/2013 (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. 1, junio de 2013, p. 5, de rubro “CUENTA DE UTILIDAD FISCAL NETA (CUFIN). LAS NORMAS QUE REGULAN EL PROCEDIMIENTO DE SU INTEGRACIÓN PUEDEN EXAMINARSE A LA LUZ DE LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DE EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD”.

limitan el número de ocasiones en que el causante puede modificar su situación fiscal[191].

Dichos casos han sido analizados por el Alto Tribunal, y la tendencia que se aprecia es la de negar la aplicación de los principios de justicia fiscal que establece el artículo 31, fracción IV, constitucional.

En el primero de los apuntados —el relativo a la aplicación de dicho numeral al mandato legal de presentar declaración—, la Primera Sala de la Corte originalmente sostuvo que se trataba de una obligación que denominó como "materialmente recaudatoria" y que, por ende, consideró analizable desde los postulados del derecho fundamental a la equidad tributaria, al sostener que éste no debe entenderse constreñido "[…] únicamente a la obligación sustantiva de pago de las contribuciones, pues rige, en lo conducente, a todas aquellas relaciones de índole adjetiva o sustantiva que nacen como consecuencia o con motivo de la potestad tributaria, en la medida en que ésta es el soporte fundamental de las relaciones jurídicas que pueden establecerse entre el fisco y los particulares […]"[192], en el entendido de que es a través de la obligación aludida que se manifiesta la situación fiscal del contribuyente, como parte de un procedimiento de autodeterminación de la obligación fiscal.

Sin embargo, dicho criterio fue superado en la contradicción de tesis 375/2010, en la que perseveró el criterio de que el aludido principio "[…] está vinculado con aspectos sustantivos de la obligación tributaria y para que opere en relación con obligaciones de carácter formal es indispensable que éstas incidan directamente en la obligación sustantiva. En ese sentido, la obligación a cargo de los contribuyentes de presentar declaraciones por cualquiera de los medios establecidos por la normativa es de carácter formal y tiene como fin que la

---

[191] En el caso mexicano, dicha limitante es regulada por el artículo 32 del Código Fiscal de la Federación.

[192] Tesis aislada 1a. LXXX/2004, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. XX, julio de 2004, p. 194, de rubro "GARANTÍA DE EQUIDAD TRIBUTARIA. ES APLICABLE A LAS OBLIGACIONES MATERIALMENTE RECAUDATORIAS, VINCULADAS A LA POTESTAD TRIBUTARIA, COMO SON LAS QUE FORMAN PARTE DEL PROCEDIMIENTO DE AUTODETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN FISCAL".

autoridad hacendaria pueda comprobar el correcto cumplimiento de las obligaciones de aquéllos de contribuir al gasto público; de ahí que dicha obligación no se rija por el mencionado principio de equidad tributaria, porque fue impuesta sólo para un mejor control recaudatorio y no se vincula con los elementos de la contribución"[193].

Por lo que hace a las disposiciones que regulan el número de declaraciones a través de las cuales es lícito modificar la situación fiscal del contribuyente —a mi juicio— se está en presencia de normas que también tienen trascendencia recaudatoria, pues de las mismas dependerá la cuantificación del aspecto material del hecho imponible, y si se prohíbe al contribuyente una posterior modificación, la deuda resultante no será la que se adecue a los postulados de la tributación proporcional y equitativa.

Sin embargo, la Primera Sala de la Corte sostuvo lo contrario, al afirmar que "[…] las disposiciones que, aun cuando revistan naturaleza fiscal, no establezcan una contribución no quedan sujetas a dichos principios […]"[194], concluyendo que lo anterior resultaría aplicable al artículo 32 del Código Fiscal de la Federación, que no establece contribución alguna, por lo que no podría regirse a nivel constitucional por los aludidos principios de justicia fiscal, conclusión esta que se hizo extensiva al artículo 6o. del propio código tributario federal, que regula el ejercicio de opciones por parte del contribuyente, aspecto que —como sostuve en el capítulo segundo del presente trabajo— claramente tiene una repercusión en la cuantificación de la deuda tributaria. En mi opinión, ni en uno ni en otro caso se justifica la exclusión de la aplicación del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

---

[193] Tesis P./J. 8/2012 (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. 1, julio de 2012, p. 5, de rubro "DECLARACIÓN FISCAL. LA OBLIGACIÓN DE PRESENTARLA ES DE CARÁCTER FORMAL, POR LO QUE NO SE RIGE POR EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA".

[194] Tesis aislada 1a. CXXVI/2005, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. XXII, octubre de 2005, p. 702, de rubro "OBLIGACIONES FISCALES. LOS ARTÍCULOS 6o. Y 32 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, AL NO ESTABLECER CONTRIBUCIONES, NO SE RIGEN POR LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 1993, 1994 Y 1995)".

Como puede apreciarse, existe una tendencia para limitar el ámbito de aplicación de los principios constitucionales de justicia fiscal, en relación con las disposiciones que no se refieran a los elementos determinantes de la obligación fiscal desde la configuración del sistema del hecho imponible, lo que desde luego puede venir avalado por la doctrina, pero que —según postulo— debe ser cuestionado, pues se está excluyendo del control de constitucionalidad a decisiones estatales que configuran el universo de obligados tributarios, así como la entidad de los recursos fiscales disponibles para la consecución de los fines que la Ley Fundamental traza.

De esta tendencia se salva —de manera incongruente con los precedentes a los que recientemente aludí— lo relativo a las disposiciones que regulan la existencia de mecanismos que garanticen la posibilidad de obtener la devolución de saldos a favor, tal y como se desprende de la tesis aislada del Pleno, en la que se sostuvo que dichos principios rigen, en lo conducente, "[…] para todas aquellas relaciones de índole adjetiva o sustantiva que nazcan como consecuencia o con motivo de la potestad tributaria, en la medida en que ésta es el soporte fundamental de las relaciones jurídicas que pueden establecerse entre el fisco y los particulares […]", llegando a precisar que tienen un particular matiz frente al tópico referido, "[…] pues la proporcionalidad no sólo se manifiesta de manera positiva obligando al particular a contribuir en la medida de su capacidad, sino también de manera negativa, es decir, prohibiendo a la autoridad hacendaria recaudar cantidades superiores a las debidas y obligándola a reintegrar al particular las sumas obtenidas injustificadamente, y la equidad actúa, no solamente exigiendo que los particulares que se encuentran en una misma posición frente al hecho imponible entreguen cantidad igual de dinero, sino obligando al Estado a reparar la desigualdad que nace cuando una persona entrega una cantidad superior a la debida, reintegrándole el quebranto patrimonial sufrido injustificadamente […]"[195].

[195] Tesis aislada P. XI/2001, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XIV, julio de 2001, p. 9, de rubro "PAGO INDEBIDO DE CONTRIBUCIONES. LOS PRINCIPIOS

Y así como se ha hecho referencia a estos casos, existen otros tantos en los que la materia de la decisión requiere un pronunciamiento en torno a si se está ante obligaciones que propiamente constituyan un tributo[196]. Sin embargo, no considero adecuado ser exhaustivo en cuanto a los casos en los que la Corte enfrente problemas análogos a los descritos.

A mi juicio, basta la referencia a asuntos como los referidos para poner de manifiesto la necesidad de delimitar el ámbito de aplicación de los principios contemplados por el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna, a fin de definir constitucionalmente al concepto "tributo" —como punto de partida para la delimitación de sus elementos—, así como con el propósito de señalar las otras decisiones estatales que no deben escapar del control de constitucionalidad desde esa perspectiva —como sucede con todas aquéllas que tengan repercusión sobre el nacimiento, exigibilidad, extinción de la deuda tributaria, o la minoración de su cuantía—.

Así, reitero que no considero que deba limitarse la aplicación de los principios constitucionales de la materia tributaria exclusivamente a las prestaciones patrimoniales de carácter público que puedan identificarse como contribuciones desde un punto de vista constitucional —pero desde luego es un aspecto fundamental, al que dedicaré los siguientes capítulos del presente trabajo, a fin de distinguir dichas prestaciones de las demás que se cubren al Estado con propósito diverso—. Como he anticipado, considero que también algunas obligaciones formales de la materia tributaria ameritan un análisis desde el artículo 31, fracción IV, constitucional, atendiendo a la trascendencia que éstas pudieran

---

DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIA QUE RIGEN LAS RELACIONES JURÍDICAS QUE SURGEN POR TAL MOTIVO, EXIGEN QUE EL LEGISLADOR ESTABLEZCA LOS MECANISMOS PARA QUE EL FISCO EFECTÚE LA DEVOLUCIÓN RESPECTIVA".

[196] Como ejemplo, puede pensarse en los casos en los que se reclama que las cuotas compensatorias tienen naturaleza tributaria —al cual se hará referencia más adelante—, en los que se pretende aplicar tales principios a los aprovechamientos que cobran los municipios por la utilización de agua o por las obras de alcantarillado y saneamiento, entre otros.

tener en la obligación fiscal sustantiva —es decir, en la determinación del monto que se ha de cubrir por concepto de contribuciones—[197].

En otras palabras, considero que el artículo 31, fracción IV, debe ser aplicable sin excepción alguna a los elementos que puedan identificarse como tributos desde el punto de vista constitucional, pero no solamente a éstos, sino que también debería aplicarse a cualquier decisión estatal que tenga repercusión sobre quién cumple, y quién no, con el deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, como sucede con las obligaciones formales que trasciendan en la determinación de la obligación sustantiva, así como a las figuras jurídicas que tienen como efecto la extinción o minoración de la deuda tributaria. A *todo* lo que tenga repercusión sustantiva fiscal, pero *solo* a lo que tenga repercusión sustantiva fiscal, pues.

III. CONCLUSIÓN PRELIMINAR

Como puede apreciarse, nuestro tribunal constitucional ha llegado a emitir resoluciones en las que con algo de ligereza simplemente se señala que determinadas disposiciones no pueden ser revisadas desde los principios constitucionales del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Como puede esperarse, tal decisión implica una negativa del amparo para quien plantea el reclamo respectivo, pero debe tomarse en cuenta que dicha negativa no proviene de un análisis sobre la vulneración, o no, del aludido artículo constitucional, sino de la decisión de la Corte de excluir el tema de entre los que pueden ser sometidos a control de constitucionalidad en materia fiscal.

Lo anterior puede no ser indebido, siempre y cuando la delimitación de lo que he venido denominando como el ámbito de aplicación del artículo 31, fracción

[197] A mayor abundamiento, como ya he apuntado, particular mención podrá ameritar la delimitación, dentro del ámbito de lo tributario “sustantivo”, de las formas de extinción de la obligación fiscal y, por ende, la posibilidad de cobijar dichas figuras jurídicas dentro del ámbito de aplicación de los principios constitucionales de la materia tributaria y, en particular, del de generalidad tributaria.

IV, constitucional resulte adecuada y acorde con lo que el Constituyente habría pretendido que fuera objeto de tutela jurisdiccional por parte del tribunal constitucional. En esos casos, con la legitimación que pude provenir de un rigor metodológico, la disertación que llegue a hacer la Corte sobre la exclusión de determinadas disposiciones debe ser suficiente para resolver el caso, ilustrativa y atinente para el justiciable y enriquecedora para el orden jurídico nacional, al darse a conocer los parámetros a los que se somete el estudio llevado a cabo por el Alto Tribunal.

Pero si la definición del ámbito de aplicación de dicho numeral fuera incorrecta —como en estos casos parece serlo, al menos, a mi juicio—, entonces los argumentos que se utilizan buscando justificar tal posición no resultarán satisfactorios ni para el quejoso ni para académicos y estudiosos de la materia, y se asemejarán más a pretextos para no entrar al estudio de fondo.

Así, se corrobora lo que se ha venido afirmando en el sentido de que resulta indispensable que los órganos jurisdiccionales encargados del análisis de constitucionalidad cuenten con una herramienta metodológica que permita conocer con precisión a qué obligaciones —pecuniarias o no, sustantivas o formales— les resulta aplicable el artículo 31, fracción IV, constitucional, es decir, en qué casos no es adecuado eludir el control de constitucionalidad, por ser aspectos sobre los cuales el Constituyente habría pretendido desplegar el manto protector de los principios superiores de la materia fiscal (legalidad, vinculación con el gasto público, equidad, proporcionalidad, así como la garantía colectiva inherente al principio de generalidad).

Los precedentes recién analizados evidencian casos en los que —a mi juicio— se lleva a cabo un indebido estudio, derivado de una deficiente delimitación del ámbito de aplicación. Pero son casos aislados, que no han tenido particular trascendencia dentro de la jurisprudencia constitucional de la Suprema Corte. En contraposición con éstos, existen otros pronunciamientos, mismos que serán revisados en el siguiente capítulo, a través de los cuales el Alto Tribunal ha venido realizando precisiones sobre el ámbito de aplicación del artículo 31,

fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos o, inclusive, se han ido precisando las notas esenciales de un concepto constitucional de tributo.

CAPÍTULO QUINTO

LAS APROXIMACIONES DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN AL CONCEPTO CONSTITUCIONAL DE TRIBUTO

Como he anticipado, en diversos reclamos formulados ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación en materia tributaria, la solución del problema planteado ha dado lugar a la delimitación de un particular ámbito de aplicación para los principios constitucionales de la propia materia.

Inclusive, no puede afirmarse que la solución requería de la definición de un objeto de aplicación para el artículo 31, fracción IV, constitucional; sin embargo, la Corte no desaprovechó la ocasión para adelantar una posición —a veces, con mayor acierto que en otras— en torno a lo que debe ser —y lo que no debería ser— considerado como contribución para efectos del escrutinio constitucional.

De dichos casos me ocuparé a continuación, para lo cual resulta necesario previamente reconocer que le es lícito al Tribunal Constitucional traspasar la forma bajo la cual el legislador presenta al ingreso público de que se trate, atendiendo a la naturaleza que constitucionalmente debería corresponder a la prestación respectiva, con independencia del *nomen iuris* elegido por el creador de la norma.

A fin de elaborar sobre dicha cuestión, primeramente acudiré a los precedentes de la propia Corte en los que se reconoce tal atribución al juzgador constitucional —actualmente, en forma pacífica—, para posteriormente elaborar sobre las implicaciones de dicha cuestión.

I. INTRODUCCIÓN: LA POSIBILIDAD DE DESECHAR LA FORMA JURÍDICA ELEGIDA POR EL LEGISLADOR, EN LA JURISPRUDENCIA DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN

He venido señalando que el esfuerzo que me ocupa no pretende ser únicamente una elaboración teórica, sino que mi intención es la de otorgarle una aplicación práctica, materializada en la posibilidad de que sea reconocido un espacio específico en el que tengan plena eficacia los principios constitucionales de la

materia tributaria, tanto en beneficio individual de los contribuyentes —al precisarse los casos en los que puede reclamarse la violación a los derechos de legalidad, equidad, proporcionalidad y destino al gasto público—, como en el colectivo —pues también se definirá el ámbito dentro del cual debe reconocerse el espacio fiscal sobre el que proyecta sus postulados el principio de generalidad tributaria—.

Pues bien, la finalidad que pretendo no pasaría de un simple propósito, si al Tribunal Constitucional no se le reconociera la facultad de reconducir la particular tipología a la que acudió el creador de la norma, hacia la que le debería corresponder, según el análisis que en cada caso se realice a los elementos que delinean el contenido de la obligación a cargo del gobernado.

En efecto, si la Suprema Corte no se encontrara en posibilidad de formular un juicio constitucional sobre la formulación jurídica bajo la cual se introdujo la obligación correspondiente al ordenamiento positivo y decidir si se encuentra frente a una obligación propiamente tributaria o no, no podría decirse que el establecimiento de un concepto constitucional de tributo se encuentra al servicio de una finalidad distinta a la teórica o académica.

En cambio, si la formulación del concepto constitucional de tributo se enmarca en el uso de facultades como las descritas, la utilización de dicho concepto como herramienta de la hermenéutica jurídica, servirá al propósito de definir a qué objetos les resultarán aplicables los principios constitucionales de la materia tributaria, y a cuáles no.

Dicha cuestión, por ende, constituye un presupuesto del ejercicio al que me he dedicado, motivo por el cual resulta necesario detener el análisis propuesto, a fin de dar respuesta a la siguiente interrogante: ¿es lícito al Tribunal Constitucional desentenderse de la presentación hecha por el creador de la norma, y juzgar con base en sus propias apreciaciones de las características de la obligación patrimonial pública de que se trate?

La respuesta a dicha interrogante es afirmativa y no amerita un estudio mayor —a pesar de lo complejo de la cuestión—, en tanto que la propia

jurisprudencia de la Corte así lo ha reconocido, sin que dicha cuestión haya sido causa de particular debate —si bien existen algunos votos de minoría que reprobaron tal proceder, a los que me referiré más adelante—. No obstante, dada su trascendencia para el presente estudio, resulta necesario acudir a los criterios jurisprudenciales que resolvieron el tema propuesto.

Desde la séptima época del Semanario Judicial de la Federación, la Suprema Corte de Justicia de la Nación determinó que el análisis jurídico que le corresponde constitucionalmente, debe realizarse atendiendo a la "verdadera naturaleza jurídica" del gravamen, con independencia de la denominación que le den las partes litigiosas o, inclusive, la propia ley, tal y como se desprende de la tesis aislada de rubro "TRIBUTOS. SU ESTUDIO DEBE REALIZARSE DE ACUERDO CON SU VERDADERA NATURALEZA JURIDICA, INDEPENDIENTEMENTE DE LA DENOMINACION QUE LE DEN LAS PARTES O INCLUSO LA LEY"[198].

Posteriormente, al enfrentar el análisis de constitucionalidad de prestaciones patrimoniales de carácter público, la Corte abordó el análisis de algunas de ellas con el fin de concluir si, atendiendo a su naturaleza, las mismas tenían el carácter de contribuciones.

Sobre dicho tema en específico, la jurisprudencia de la Corte permite apreciar la existencia de un debate amplio, en el cual no siempre prosperó la idea de las aportaciones de seguridad social como contribuciones, poniéndose de manifiesto la disparidad de criterios con la que se atendió el problema referido. Independientemente de dicha circunstancia —y del criterio que finalmente prevaleció—, considero trascendente resaltar que, para el desarrollo del debate en

[198] Tesis aislada con número de registro 232852, *Semanario Judicial de la Federación*, Séptima Época, vol. 79, primera parte, p. 28, cuyo rubro y texto se transcriben a continuación: "TRIBUTOS. SU ESTUDIO DEBE REALIZARSE DE ACUERDO CON SU VERDADERA NATURALEZA JURIDICA, INDEPENDIENTEMENTE DE LA DENOMINACION QUE LE DEN LAS PARTES O INCLUSO LA LEY. Aun cuando la ley atacada de inconstitucionalidad llame al tributo controvertido 'derecho'; y las autoridades responsables lo conceptúen como 'derecho de cooperación', y el quejoso se empeñe en sostener que es un 'impuesto especial', lo cierto es que este Supremo Tribunal debe analizar el gravamen de acuerdo con su verdadera naturaleza jurídica independientemente de la denominación que le den las partes".

torno a la naturaleza de dichas aportaciones, los integrantes del Tribunal Constitucional razonaban bajo el presupuesto de que a éste no le estaba vedado cuestionar las formas en las que se presentaba el ingreso estatal respectivo —e, inclusive, en su caso, reconducirlas a las que se estimaran adecuadas—.

En lo que se refiere a las posturas divergentes que fueron sostenidas en la octava época, en un primer momento, el Alto Tribunal determinó que las cuotas al Instituto Mexicano del Seguro Social no tenían la naturaleza de contribuciones y, por ende, no les resultaban aplicables los principios de proporcionalidad y equidad. Sobre esta línea, resultan ilustrativas las tesis que llevan por rubro y texto los siguientes:

> "SEGURO SOCIAL, CUOTAS QUE SE CUBREN AL INSTITUTO MEXICANO DEL. NO TIENEN CARÁCTER DE CONTRIBUCIONES. Las cuotas obrero-patronales que se pagan al Instituto Mexicano del Seguro Social no tienen carácter de contribuciones, porque no se apoyan en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución, sino en las fracciones XIV y XXIX del artículo 123 de la Carta Magna, y la finalidad del establecimiento de las primas es distinta a la de los tributos; pues, mientras las primeras tienen como objetivo una protección a favor de los trabajadores contra los riegos y eventualidades que pudieran suceder en el desempeño de sus labores, los segundos tienen como objetivo contribuir a los gastos públicos de la federación, de los estados o de los municipios, con independencia de que el artículo 267 de la Ley del Seguro Social establezca que el pago de las cuotas, los recargos y los capitales constitutivos tienen carácter fiscal, pues tal aseveración es, por una parte, puramente práctica, y por la otra, el término fiscal es genérico y puede aplicarse tanto a los impuestos como a cualquiera otra prestación o contraprestación a favor del Estado o de un organismo descentralizado que, por estar prevista en la ley como obligación a cargo de los particulares, puede ser exigida coactivamente, sin que ello

significique, por necesidad, que se trata de las contribuciones a que alude el artículo 31, fracción IV, constitucional"[199].

"SEGURO SOCIAL, CUOTAS QUE SE CUBREN AL INSTITUTO MEXICANO DEL. NO ESTÁN SUJETAS A LOS REQUISITOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD PREVISTOS PARA LOS IMPUESTOS. Las cuotas obrero-patronales que se paguen al Instituto Mexicano del Seguro Social tienen su origen y fundamento en el artículo 123, fracciones XIV y XXIX, de la Constitución, y no en el artículo 31, fracción IV, de la propia Ley Fundamental, por lo que no pueden ni deben quedar sujetas a los requisitos de proporcionalidad y equidad a que elude el artículo 31, fracción IV, mencionado, especialmente si se considera que: a).- Las cuotas de referencia tienen el carácter de primas y no de contribuciones; b).- En cuanto a su asimilación con los créditos fiscales, sólo tienen un fin meramente práctico, dada la exigencia de la prestación del servicio público de aseguro que al Instituto Mexicano del Seguro Social le fue encomendado por el Congreso de la Unión, y c).- El interés público existente para que dicha prestación sea suministrada con eficiencia y oportunidad en beneficio de los asegurados"[200].

Ya en la novena época, y dado que cambió la integración del Pleno del Alto Tribunal, no debe llamar la atención que también se modificaran diversos criterios que se habían venido sosteniendo de manera reiterada, tal y como acontece con el que he comentado, relativo a la naturaleza no tributaria de las cuotas al Instituto Mexicano del Seguro Social. Así, puede apreciarse un cambio de criterio —el cual se sigue sosteniendo hasta el día de hoy— en los términos de la tesis de

[199] Tesis con número de registro 206016, *Semanario Judicial de la Federación*, Octava Época, t. II, primera parte, julio a diciembre de 1988, p. 120.
[200] Tesis con número de registro 206014, *Semanario Judicial de la Federación*, Octava Época, t. II, primera parte, julio a diciembre de 1988, p. 37.

jurisprudencia plenaria número 18/95, cuyo rubro y texto se transcriben a continuación:

> "SEGURO SOCIAL, CUOTAS DEL. SON CONTRIBUCIONES Y SE RIGEN POR LOS PRINCIPIOS DE EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIAS. Del examen de lo dispuesto en los artículos 2o. del Código Fiscal de la Federación y 260, 268, 269, 271 y demás relativos de la Ley del Seguro Social, se desprende que las cuotas al Seguro Social son contribuciones, no sólo por la calificación formal que de ellas hace el primero de los preceptos citados, al concebirlas como aportaciones de seguridad social a cargo de las personas que son substituidas por el Estado en el cumplimiento de las obligaciones establecidas por la ley en materia de seguridad social, o de las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado sino que, por su naturaleza, son obligaciones fiscales que deben ceñirse a los principios tributarios, ya que se advierte de la evolución legislativa que el Instituto Mexicano del Seguro Social, constituido desde sus orígenes como un organismo público descentralizado de la Administración Pública Federal, se convirtió en un organismo fiscal autónomo encargado de prestar el servicio público de seguridad social, investido de la facultad de determinar los créditos a cargo de los sujetos obligados y de cobrarlos a través del procedimiento económico-coactivo y que, por lo mismo, en su actuación debe observar las mismas limitaciones que corresponden a la potestad tributaria en materia de proporcionalidad, equidad, legalidad y destino al gasto público"[201].

Sobre esta misma línea, el Pleno de la Corte inclusive ha sostenido que las aportaciones de seguridad social tienen una naturaleza de "contribución peculiar",

[201] Tesis de jurisprudencia P./J. 18/95, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. II, septiembre de 1995, p. 62.

calificación esta última que no trasciende para efectos del estudio que me he propuesto en esta parte final del presente trabajo, dado que la intención de esbozar un concepto constitucional de tributo consiste en proponer el uso de una herramienta que permita delimitar el ámbito de aplicación de los principios constitucionales de la materia tributaria, lo cual podría acontecer con los tributos "peculiares" y con los "no peculiares"[202].

El criterio por virtud del cual se sostiene que es válido analizar las prestaciones patrimoniales públicas desde las características que en ellas aprecie el intérprete de la norma fue finalmente plasmado con toda claridad en la tesis de jurisprudencia de la Segunda Sala, de número 2a./J. 19/2003, misma que se transcribe a continuación:

> "INGRESOS PÚBLICOS. PARA VERIFICAR SU APEGO A LOS PRINCIPIOS QUE CONFORME A LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS RIGEN SU ESTABLECIMIENTO, LIQUIDACIÓN Y COBRO, DEBE ATENDERSE A SU NATURALEZA, CON INDEPENDENCIA DE LA DENOMINACIÓN QUE LES DÉ EL LEGISLADOR ORDINARIO. Si bien es cierto que el legislador ordinario puede definir en cada época cuáles son las contribuciones necesarias para cubrir el gasto público, de acuerdo con las circunstancias sociales y

[202] Tesis aislada P. LXX/95, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. II, octubre de 1995, p. 74, de rubro y texto: "APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL. PARA DETERMINAR SU PROPORCIONALIDAD DEBE ATENDERSE A SU NATURALEZA DE CONTRIBUCION PECULIAR. Esta Suprema Corte de Justicia ha sostenido reiteradamente que para establecer la proporcionalidad de las contribuciones debe atenderse a la naturaleza de cada una operando criterios diferentes respecto de los impuestos, los derechos y otro tipo de gravámenes. Tratándose de aportaciones de seguridad social, debe establecerse que no basta atender al 'beneficio obtenido' pues ello desvirtuaría el propósito de solidaridad social que abrigó la creación del Instituto Mexicano del Seguro Social, con el fin de que se estableciera un sistema de salud y seguridad general que protegiera a las clases económicas más desfavorecidas. La visión que apoyó la existencia del Instituto Mexicano del Seguro Social, no fue impulsada por el liberalismo de corte individualista que caracteriza a otros sistemas, sino dentro del contexto social que identificó a la Constitución de 1917. Lo anterior permite concluir que, para efectos de establecer el criterio que debe regir la proporcionalidad, tratándose de las aportaciones de seguridad social, si bien se debe atender, en un aspecto, a la de los impuestos y, por tanto, tomar en cuenta la capacidad contributiva del contribuyente, debe considerarse básicamente que se trata de una contribución peculiar con un claro sentido social y sustentada en la solidaridad".

económicas que existan en cada momento, atendiendo a la evolución de la administración pública y a las responsabilidades que el Estado vaya asumiendo en la prestación y mantenimiento de los servicios públicos que aseguren el desarrollo integral de los individuos que componen la sociedad, también lo es que ello no obsta para que la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al analizar la constitucionalidad de una prestación patrimonial de carácter público, con independencia de que formalmente se le considere como contribución o ingreso no tributario, desentrañe su verdadera naturaleza y, conforme a ésta, verifique si el contexto normativo que rige su establecimiento, liquidación y cobro se sujeta a las prerrogativas y obligaciones que se prevén en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, tanto para los gobernados como para las autoridades constituidas, dependiendo de su naturaleza tributaria o no tributaria"[203] (subrayado agregado).

Como una evidencia adicional de la práctica reiterada por la Corte en el sentido de analizar las prestaciones patrimoniales de carácter público con base en la naturaleza jurídica que en ellas aprecie el propio juzgador, debe destacarse la resolución de asuntos en los que no se decidió formalmente si se estaba ante prestaciones patrimoniales públicas de naturaleza contributiva o no contributiva, sino que se acudió a la facultad que se ha venido mencionando, con la intención de distinguir entre las especies de contribución que legalmente ha reconocido el propio legislador.

La diferencia entre estos casos y el descrito anteriormente, es que en este último se busca determinar si se está ante una contribución o no, mientras que en aquéllos se pretende concluir sobre el tipo de contribución de que se trata.

Como ejemplos de asuntos en los cuales la Corte se ocupó en la determinación del tipo de contribución que analizaba, pueden citarse los que

[203] Tesis de jurisprudencia 2a./J. 19/2003, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XVII, marzo de 2003, p. 301.

dieron lugar a las tesis aisladas de rubro “CONTRIBUCIONES DE MEJORAS. LAS QUE ESTABLECE EL ARTÍCULO 53, FRACCIÓN I, DE LA LEY DE HACIENDA DEL DEPARTAMENTO DEL DISTRITO FEDERAL, POR LA DOTACIÓN DEL SERVICIO DE SUMINISTRO DE AGUA POTABLE Y DRENAJE A NUEVOS DEMANDANTES, TIENEN LA NATURALEZA DE DERECHOS (LEGISLACIÓN VIGENTE HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 1994)”[204] y “CONTRIBUCIONES DE MEJORAS. VALOR Y MEJORÍA ESPECÍFICA DE LA PROPIEDAD APLICABLE CON MOTIVO DEL DECRETO LEGISLATIVO 308 REFORMADO DEL ESTADO DE NUEVO LEÓN; SU NATURALEZA JURÍDICA”[205].

---

[204] Tesis aislada P. CXXVII/97, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. VI, agosto de 1997, p. 39, cuyo texto se transcribe a continuación: “El referido artículo preceptúa: "Tratándose de las obras de agua potable y drenaje proporcionadas por el Departamento del Distrito Federal, aun cuando se trate de obras de captación de agua o drenaje realizadas por la Federación o fuera del Distrito Federal, se causarán contribuciones de mejoras, en los siguientes términos: I. Por la dotación del servicio de suministro de agua potable y drenaje a nuevos demandantes del mismo, se pagarán contribuciones de mejoras utilizando la forma oficial aprobada por las autoridades fiscales, conforme a las siguientes cuotas ...". La doctrina ha considerado, en términos generales, que las contribuciones de mejoras son un tipo de contribución especial que se paga, no por un servicio que el Estado presta, sino por el beneficio específico que determinadas personas reciben de éste. El contribuyente experimenta un beneficio especial consistente en el incremento del valor de sus bienes, obteniendo una ventaja que el resto de los habitantes de la comunidad no perciben. Aun cuando el citado artículo 53, fracción I, establece el cobro de contribuciones de mejoras a nuevos demandantes del servicio, lo cierto es que la obra pública ya existe; por tanto, no se surte la hipótesis de mejora de obras públicas cuando el particular que demanda el servicio no recibe un beneficio específico con la construcción de la obra, requisito indispensable para que se den este tipo de contribuciones, porque se trata de nuevos demandantes, los cuales tienen al filo de su banqueta el servicio de agua potable y drenaje, pues ya está tendida la red y la autoridad únicamente autoriza la prestación de ese servicio. Por tal motivo, la norma tributaria prevé el pago de un derecho, impropiamente denominado contribución de mejoras, que se paga al Estado como contraprestación del servicio administrativo consistente en autorizar la prestación del servicio de agua potable y drenaje, el cual se otorga en función del interés general, y no de un grupo determinado de particulares.”

[205] Tesis aislada 2a. LXXII/2000, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XII, julio de 2000, p. 155, cuyo texto se transcribe a continuación: “De la interpretación armónica de lo dispuesto en los artículos 2o., 4o., 5o. y 6o. del Decreto 308 reformado, expedido por el Congreso del Estado de Nuevo León, reformado por los diversos 109, 531 y 3 publicados en el Periódico Oficial de esa entidad federativa los días veintinueve de diciembre de mil novecientos noventa y cinco, tres de octubre y trece de noviembre de mil novecientos noventa y siete, respectivamente, en relación con los diversos 41 bis-9 a 41 bis-26 de la Ley de Hacienda para los Municipios de esa entidad federativa, se advierte que la contribución denominada impuesto sobre aumento de valor y mejoría específica de la propiedad, no tiene la naturaleza propia de los impuestos, en tanto que su hecho generador no está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica, sino por el beneficio particular a favor de determinadas personas

Asimismo —probablemente por el volumen que representan los asuntos de la materia tributaria en la totalidad de los casos resueltos por la Suprema Corte—, debe señalarse que el Alto Tribunal también ha tenido oportunidad de pronunciarse en torno al método que debería privilegiarse para la identificación de el tipo de prestación patrimonial de carácter público que en cada caso se analice, tal y como se desprende de la tesis de jurisprudencia del Tribunal Pleno que se cita a continuación:

> "CONTRIBUCIONES. EN CASO DE EXISTIR INCONGRUENCIA ENTRE EL HECHO Y LA BASE IMPONIBLES, LA NATURALEZA DE LA MISMA SE DETERMINA ATENDIENDO A LA BASE. El hecho imponible de las contribuciones, consiste en el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la ley para configurar cada tributo y de cuya realización depende el nacimiento de la obligación tributaria, dicho elemento reviste un carácter especial entre los componentes que integran la contribución, toda vez que no sólo constituye el presupuesto para el nacimiento de la obligación tributaria, sino que además, sirve como elemento de identificación de la naturaleza del tributo, pues en una situación de normalidad, evidencia e identifica la categoría de la contribución a la que pertenece, de ahí que esta situación de normalidad, tiene como presupuesto la congruencia que debe existir entre dicho elemento y la base imponible, ya que mientras el primero ubica la situación, hecho, acto, o actividad denotativa de capacidad contributiva, el segundo representa la magnitud cuantificable de dicha capacidad, erigiéndose en premisa para la determinación en cantidad líquida de la contribución. En este orden de ideas, la distorsión de la relación entre el hecho imponible y la base gravable, normalmente nos llevará a una imprecisión respecto del

---

con motivo de una obra pública tendente a satisfacer una necesidad colectiva, esto es, se trata de un tipo de contribución especial que se paga en relación con un beneficio especial consistente en el incremento del valor de los bienes, obteniendo una ventaja que el resto de los habitantes de la comunidad no percibe".

aspecto objetivo u objeto que pretendió gravar el legislador, pues ante dicha distorsión, el hecho imponible atiende a un objeto, pero la base mide un objeto distinto; sin embargo, este conflicto debe resolverse atendiendo a la base imponible, pues siendo el tributo una prestación dineraria, debe tomarse en cuenta que la base es la que sirve para la determinación pecuniaria del tributo, por lo que será el referido elemento el que determine la naturaleza de la contribución"[206].

Como puede desprenderse de todo lo expuesto con antelación, la doctrina jurisprudencial de la Suprema Corte de Justicia de la Nación reconoce abiertamente la posibilidad de que el Tribunal Constitucional analice las prestaciones patrimoniales de carácter público según las características que aprecie el propio intérprete de la norma, sin que la forma jurídica propuesta por el legislador tenga un carácter vinculante.

Asimismo, conviene destacar que dicho procedimiento, seguido para el análisis de la norma tributaria, no es exclusivo de la Corte mexicana. También puede apreciarse en los pronunciamientos de la Corte Constitucional colombiana, tal y como aconteció al examinar la naturaleza jurídica de los empréstitos forzosos, como fue el caso de los Bonos para el Desarrollo Social y la Seguridad Interna establecidos por el artículo 16 de la Ley 6a. de 1992, en la sentencia C-149 del 22 de abril de 1993.

Señala la aludida Corte —citada por Bravo Arteaga—, lo que a continuación se destaca:

"Considera la Corte, sin embargo, que no siempre una denominación legal corresponde con exactitud al contenido material de las figuras que contempla una ley sometida a examen de constitucionalidad. Obligada como está la Corporación a efectuar el estudio de las leyes no solo por su

[206] Tesis de jurisprudencia P./J. 72/2006, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIII, junio de 2006, p. 918.

forma sino por su materia, deben ser reconocidos los elementos principales de los títulos creados por la Ley 6a. de 1992 con miras a determinar su verdadera naturaleza y únicamente sobre la base cierta de ella, definir si se acomodan a las exigencias constitucionales o si, por el contrario, las desconocen.

Nos encontramos ante un desembolso efectivo que deben hacer a favor del Estado '...las personas jurídicas y las personas naturales que en el año de 1991 hubieren obtenido ingresos superiores a siete millones de pesos (7.000.000) o su patrimonio bruto a 31 de diciembre del mismo año hubiere sido superior a treinta millones de pesos (30.000.000)...' (artículo 17 Ley 6a. de 1992).

De lo anterior resulta que existe una base típicamente tributaria para efectuar dicho desembolso y que, lejos de proceder de una negociación o acuerdo entre el Estado y sus posibles prestamistas, se tiene una imposición de ineludible acatamiento para todos aquellos que encajen dentro de los presupuestos de renta y patrimonio señalados en la norma.

A lo anterior se añade la previsión de sanciones y controles aplicables a quienes no hayan efectuado el indicado desembolso dentro del término establecido, lo cual desvirtúa definitivamente el carácter voluntario y espontáneo que en principio distingue a todo empréstito"[207] (subrayado adicionado).

En este mismo sentido, el Tribunal Constitucional del Reino de España consideró en la sentencia STC 121/2005, que lo que el legislador ordinario denominaba "precios privados" constituían verdaderos tributos, razón por la cual declaró la inconstitucionalidad de los apartados 1 y 2 del artículo 70 de la Ley

[207] Bravo Arteaga, Juan Rafael, "Tipología de las prestaciones pecuniarias obligatorias en la jurisprudencia de la Corte Constitucional", *Revista del Instituto Colombiano de Derecho Tributario*, Bogotá, núm. 49, 1999, pp. 6 y 7.

27/1992, de 24 de noviembre, de puertos del Estado y de la marina mercante, en la redacción dada por la Ley 62/1997 de 26 de diciembre[208].

En tal virtud, resulta claro que la labor jurisdiccional de diversos tribunales constitucionales de tradición iberoamericana —incluido el mexicano— se ha desarrollado en la línea que sostiene que la verdadera naturaleza de las instituciones legales depende de sus elementos esenciales, y no de la denominación con que se presentan.

II. IMPLICACIONES DE LA POSIBILIDAD DE ANALIZAR LA PRESTACIÓN PATRIMONIAL PÚBLICA DESDE LA NATURALEZA JURÍDICA QUE CONSTITUCIONALMENTE LE CORRESPONDA.

Como se señalaba, actualmente se reconoce sin mayor controversia la posibilidad de que la Corte reconduzca la tipología tributaria desde un enfoque constitucional. Sin embargo, no por el hecho de que dicha facultad se haya difundido hasta el punto de la aceptación pacífica, debe dejarse de reconocer que este tipo de actuaciones debe limitarse a casos extraordinarios, en los que pueda presumirse que el legislador ordinario probablemente acudió a una forma no tributaria, con el propósito de evadir la aplicación de los principios constitucionales de la materia tributaria, o con cualquier otro diverso.

La potestad tributaria originalmente corresponde al legislador, lo mismo que la capacidad de diseñar el sistema fiscal conforme a las necesidades que en cada momento puedan corresponder a las políticas públicas que enmarquen el desarrollo del Estado.

Para tales efectos, el Tribunal Constitucional debe reconocer a los órganos encargados de la creación de las normas, un margen de actuación amplio —que no ilimitado— dentro del cual puedan formarse los acuerdos (políticos) en los que se materialice la eficacia del principio democrático. En tal virtud, debe ser la excepción y no la regla, que el juez constitucional se permita enmendarle la plana

[208] Sentencia STC 121/2005, de 10 de mayo de 2005, Tribunal Constitucional del Reino de España; situación análoga a lo resuelto en la sentencia STC 102/2005, de 20 de abril de la mencionada anualidad.

al Poder Legislativo, limitándose a corregir los aspectos técnicos o teóricos que puedan dar lugar a afectaciones en la esfera jurídica de los gobernados.

En este aspecto, considero que al Tribunal Constitucional —y a la vida democrática de la Nación— les viene bien que aquél tenga una deferencia con el Congreso de la Unión, reconociendo la amplitud en el marco dentro del cual pueden darse los acuerdos que configuran el sistema tributario. Desde luego, lo anterior no implica rehuir a las atribuciones que constitucionalmente corresponden a la Corte, ni debe implicar —como he sostenido— el otorgamiento de un cheque en blanco, sino limitar su ejercicio a los casos en los que el propio orden constitucional demande su actuación, tal y como acontece en aquellos casos en los que el creador de la norma hubiere acudido a ciertas formulaciones jurídicas con el propósito —reconocido o no, implícito o explícito— de diseñar la obligación tributaria fuera del alcance de los principios constitucionales de la materia fiscal.

En tal virtud, considero que, con independencia del diáfano reconocimiento a la existencia de atribuciones idóneas para que la Corte reconduzca la tipología tributaria, el ejercicio de la misma debe limitarse al específico ámbito que he descrito en el presente apartado.

Una vez asentado lo anterior, procederé a hacer referencia a algunos precedentes de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, así como a votos particulares de algunos de los Ministros que la integran, en los que se han realizado aproximaciones a un concepto constitucional de tributo.

Desde luego, no paso por alto la trascendental diferencia que existe entre el contenido de una ejecutoria de la Corte, y opiniones plasmadas en votos particulares. Sin embargo, para efectos del presente apartado, ambos aportan elementos valiosos, en tanto demuestran que la Corte, como cuerpo colegiado, y los individuos que participan en sus decisiones, han manifestado interés en delimitar dicho concepto.

III. PRECEDENTES RELEVANTES

1. *Contradicción de tesis 7/1996*

En sesión del 6 de mayo de 1997, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación resolvió por unanimidad de nueve votos, la referida contradicción de tesis, sustentada entre el Tercer Tribunal Colegiado del Cuarto Circuito y el Primer Tribunal Colegiado en Materias Penal y Administrativa del Segundo Circuito, bajo la ponencia del Ministro Ortiz Mayagoitia.

En aquella ocasión, se analizó la naturaleza jurídica de los capitales constitutivos fincados a cargo de los patrones en términos del artículo 84 de la Ley del Seguro Social vigente en 1995, cuando el aviso de alta del trabajador se entregue al Instituto Mexicano del Seguro Social, después de ocurrido el siniestro, aun cuando dicho aviso se hubiere presentado dentro de los cinco días que marca la ley.

Asimismo, se señalaron algunas características que —a juicio del Tribunal Pleno— delimitan el concepto constitucional de tributo y coadyuvaron a la resolución de la presente contradicción.

La contradicción de criterios analizados por la Corte, se deriva de las siguientes posturas:

a. El Tercer Tribunal Colegiado del Cuarto Circuito, al resolver los amparos directos 411/91 y 365/95, estimó que los aludidos capitales constitutivos no están destinados al gasto público, razón por la cual no podrían regirse por lo dispuesto en la fracción IV del artículo 31 constitucional. Además, en el amparo directo 731/95, declaró que es constitucional el aludido numeral, toda vez que la aplicación del crédito procede, no porque el patrón no hubiese inscrito al trabajador dentro del término legal, sino porque con anterioridad al aviso de alta se suscitó el riesgo de trabajo; de igual forma, desestimó el argumento encaminado a sustentar la violación a los principios constitucionales tributarios.
b. En contraste, el Primer Tribunal Colegiado en Materias Penal y Administrativa del Segundo Circuito, resolvió el amparo directo 283/95, señalando que dicha figura jurídica sí debe apegarse a lo dispuesto en el

artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, y que el precepto legal reclamado es inequitativo porque establece el cobro de capitales constitutivos cuando el aviso de inscripción del trabajador es posterior al accidente de trabajo, aun cuando ese aviso se efectúe dentro de los cinco días que marca la ley.

Primeramente, a fin de resolver la contradicción de tesis aludida, el Pleno de la Corte hace alusión a la evolución de la doctrina jurisprudencial en cuanto a la constitucionalidad de los referidos capitales constitutivos.

En efecto, se advirtió sobre la existencia de un precedente derivado de la octava época, en el que se señalaba que el pago de capitales constitutivos no tiene ninguna relación con el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal y que, por lo tanto, no rigen para ellos los principios de equidad y proporcionalidad, los cuales son exclusivos de las prestaciones fiscales, en cuyo concepto no se incluyen los capitales constitutivos[209].

Sin embargo, también se hizo hincapié sobre otros precedentes emitidos en la octava época, y en los cuales se habría superado el criterio descrito en el párrafo que precede, pues al resolverse el amparo en revisión 477/92, la antigua

[209] El criterio al que alude el precedente es la jurisprudencia número 186, visible a foja 311, Primera Parte, del Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1988, cuyo rubro y texto disponen lo siguiente: "SEGURO SOCIAL. CAPITALES CONSTITUTIVOS. Los capitales constitutivos, contenidos en el artículo 48 de la Ley del Seguro Social, no tienen su origen en la fracción VII del artículo 73 de la Constitución Federal, sino que su fundamento se encuentra en el artículo 123, fracciones XIV y XXIX, de la propia Constitución; la primera se relaciona con deberes a cargo del patrón de indemnizar a sus trabajadores por accidente de trabajo o enfermedades profesionales y la segunda a la obligación del Estado de establecer el régimen de seguridad social. En consecuencia, el pago de los capitales constitutivos no tienen ninguna relación con el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, que consigna la obligación de los mexicanos de contribuir a los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes y, por ello, no rigen para los citados capitales los principios en él contenidos de proporcionalidad y equidad, los cuales son exclusivos de las prestaciones fiscales, en cuyo concepto no se incluyen los capitales constitutivos. En efecto, las cuotas que se recaudan en concepto de los capitales no son para que el Estado cubra los gastos públicos, sino que directamente pertenecen a los trabajadores o sus beneficiarios". No obstante, en la búsqueda realizada a partir de los datos aludidos en la ejecutoria, no fue posible localizar tal criterio. En cambio, dicho rubro y texto coinciden con la localizable conforme a los siguientes datos: Tesis de jurisprudencia con número de registro 233449, *Semanario Judicial de la Federación,* Séptima Época, vol. 42, primera parte, p. 63.

integración del Pleno emitió las jurisprudencias de rubro “SEGURO SOCIAL, LEY DEL. CONSTITUCIONALIDAD DE SU ARTÍCULO 84 QUE ESTABLECE EL FINCAMIENTO DE CAPITALES CONSTITUTIVOS”[210] y “SEGURO SOCIAL, LEY DEL. LOS CAPITALES CONSTITUTIVOS TIENEN EL CARÁCTER DE CONTRIBUCIONES AUNQUE DIVERSAS A LOS IMPUESTOS, DERECHOS Y CONTRIBUCIONES DE MEJORAS Y DEBEN CUMPLIR CON EL REQUISITO DE EQUIDAD DE ACUERDO CON SU NATURALEZA ESPECÍFICA”[211], lo cual fue reiterado posteriormente en el amparo en revisión 95/94; todo ello, bajo la ponencia del Ministro Mariano Azuela Güitrón.

A. *Consideraciones relevantes de la ejecutoria*

El Pleno de la Corte señala que, ante la facultad impositiva que posee el Estado para cumplir con las funciones que le son encomendadas, el Constituyente de 1917 dejó al legislador ordinario la facultad de determinar en cada época de la historia, la forma y medida en que los gobernados debemos contribuir al gasto público.

Aunado a ello, el Pleno advierte que el legislador ordinario también se encuentra facultado para determinar qué debe entenderse por contribución, toda vez que *en ninguno de los preceptos de la Constitución se consigna una definición de lo que debe entenderse por contribución ni menos se contiene en ella alguna clasificación* […] *por lo que jurídicamente debe acudirse a la legislación ordinaria para solucionar esta cuestión*.

El artículo 4o. de la Constitución Federal prevé el derecho que poseemos todos los gobernados a la protección de la salud y es, por tanto, obligación del Estado su protección, pero tratándose del ámbito laboral, existe una obligación fundamental de los patrones de velar por la salud de sus trabajadores, lo cual se

[210] Tesis aislada P. XX/94, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Octava Época, núm. 77, mayo de 1994, p. 42, misma que, tras la resolución a la contradicción de tesis que se comenta, dio pie a la tesis de jurisprudencia P./J. 39/97, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. V, junio de 1997, p. 139, con el mismo rubro.
[211] Tesis aislada P. XXI/94, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, núm. 77, mayo de 1994, p. 43.

deriva, principalmente, de las fracciones XIV[212] y XV[213] del artículo 123 constitucional. En ese sentido, el Pleno de la Corte señala que al establecerse el Seguro Social comprendiendo los diversos seguros a favor del trabajador, se introdujo una institución peculiar en la que el Estado cumple simultáneamente con su propia responsabilidad de velar por la salud de la población, y con la consecuente sustitución de los patrones en sus obligaciones de seguridad social, se derivará el deber de hacer las aportaciones que correspondan.

En efecto, el Estado, con el pago de las cuotas y, en su caso, de los capitales constitutivos por parte de los patrones, está obligado a proporcionar estos servicios y, por tal motivo, creó un organismo descentralizado que afrontará este servicio mediante el pago de dichas cuotas y capitales constitutivos que llevan en el fondo la idea de solidaridad social, es decir, el establecimiento de un sistema de servicio público de seguridad social para poder atender y proporcionar servicios a una gran parte de la población, lo cual nos posiciona frente a un servicio del Estado que resulta peculiar, en la medida en que la concurrencia de los patrones y del propio Estado, implica para los primeros la obligación de contribuir a que sus trabajadores obtengan los beneficios de la seguridad social que se encuentra vinculada con la obligación general del Estado de cuidar de la salud de la población.

Ahora bien, el Pleno hace mención de las características generales inherentes a los capitales constitutivos que se derivan del artículo 84 de la Ley del Seguro Social vigente en 1995:

a. Las cuotas obrero patronales y los capitales constitutivos que se deben cubrir no se destinan a los servicios específicos, sino que se destinarán al servicio público general de seguridad social que tendrá que prestar el

[212] Relativa a los accidentes de trabajo y enfermedades profesionales, así como la consecuente obligación de pagar la indemnización correspondiente.
[213] Relacionada con la higiene y seguridad en las instalaciones, así como organización que garantice la salud y vida de los trabajadores y del producto de la concepción cuando se trate de madres embarazadas.

Estado a través del organismo respectivo, aunque lógicamente en la determinación de los capitales constitutivos se tengan que tomar en cuenta esos costos correspondientes al servicio prestado por el Instituto en relación con el trabajador respecto del cual se produjo el riesgo con anterioridad a la fecha de su inscripción, que es una de las hipótesis en que se produce ese fincamiento.

b. Las cuotas y los capitales constitutivos son obligatorios y no potestativos como en un seguro privado; por ello, la falta de pago de la prima en este último produce la pérdida de los derechos del asegurado, lo cual no puede acontecer en el régimen de seguridad social en el que las cuotas y los capitales constitutivos se hacen efectivos obligatoriamente.

c. El trabajador, por el simple hecho de serlo, tiene derecho a todos los beneficios que se le otorgan en el Seguro Social, independientemente de que se encuentre o no afiliado, por lo que, si requiere de servicios, el instituto deberá proporcionárselos con independencia de que posteriormente se cobre el capital constitutivo que corresponda a la empresa que faltó a su obligación de afiliarlo.

Derivado de lo anterior, el Tribunal Pleno esboza una conclusión preliminar, señalando que los capitales constitutivos que cubren los patrones al Instituto Mexicano del Seguro Social, reúnen, en la actualidad, las características de una relación tributaria y, por lo mismo, deben sujetarse a las bases fundamentales que el Constituyente de 1917 estableció para las contribuciones. Además, señala que los capitales constitutivos deben ser considerados como contribución, pues la evolución histórica de nuestra administración pública ha hecho que queden comprendidos dentro de tal categoría, al participar actualmente de todas las características de la relación jurídica tributaria sustantiva.

En esa línea, lo que se destaca del presente asunto es el posicionamiento del Pleno de la Corte en cuanto a las características que permean la relación

tributaria sustantiva que se presenta respecto de las contribuciones a las cuales le son aplicables los principios constitucionales tributarios, a saber:

- El sujeto activo de la relación es siempre el Estado o un ente público autorizado por éste.
- La obligación tributaria es una obligación impuesta unilateralmente por el Estado en virtud de su soberanía, de su poder de imperio para todo aquel que se coloque en la hipótesis normativa que da lugar a la causación del tributo.
- La obligación tributaria sustantiva es una obligación *ex-lege,* es decir, su fuente es siempre la ley y no la voluntad de los particulares. Además, en la ley deben especificarse todos los elementos: sujeto, objeto, base, tasa y época de pago. Por ello, la relación jurídica que se establece es una relación de derecho y no de poder, pues tanto el Estado, en su calidad de sujeto activo, como el contribuyente, en su carácter de sujeto pasivo, se encuentran en una posición de igualdad porque ambos están sujetos en dicha relación a la ley, al ordenamiento jurídico.
- El ente público acreedor tiene a su disposición, para averiguar la existencia del hecho imponible, determinarlo y liquidarlo, medios auxiliares y coactivos. A fin de que se cumpla de manera efectiva con la recaudación de impuestos, se faculta a la autoridad exactora para investigar el debido cumplimiento de las obligaciones fiscales y, para que en caso de incumplimiento, pueda determinar, liquidar y cobrar créditos, pudiendo utilizar el procedimiento de ejecución.
- Los ingresos que en virtud de la obligación tributaria se obtienen, deben destinarse a sufragar el gasto público, pues tienen por objeto o finalidad proporcionar recursos al Estado para que éste realice sus fines.

Ahora bien, el Pleno de la Suprema Corte señala que, de aplicarse las características anteriormente señaladas al caso de los capitales constitutivos, podrá observarse que éstos reúnen todas estas características de la relación tributaria sustantiva:

- El sujeto activo es un ente público con personalidad jurídica y patrimonio propios, pero creado por el Estado para procurar a la población el servicio público de seguridad social.
- El capital constitutivo se trata de una obligación impuesta unilateralmente por el Estado en ejercicio de su poder de imperio para todo aquel que se coloque en la hipótesis normativa. En efecto, el patrón no tiene opción de afrontar por sí mismo los riesgos a que están sujetos sus trabajadores con el derecho de no inscribirse en el Seguro Social, sino que es obligatorio para él inscribirlos y pagar los capitales constitutivos correspondientes
- Se configuran como una obligación a cargo del patrón que tiene su origen en un acto formal y materialmente legislativo, al estar establecida en la Ley del Seguro Social.
- El Instituto Mexicano del Seguro Social cuenta con facultades de investigación del debido cumplimiento de las obligaciones fiscales, así como la de determinar en cantidad líquida, los créditos fiscales y cobrarlos mediante el procedimiento administrativo de ejecución.
- Finalmente, los ingresos obtenidos por la determinación y recaudación de capitales constitutivos se destinan a sufragar el gasto público, pues aun cuando pasan a formar parte del patrimonio del organismo descentralizado, ello sólo significa que tienen un fin específico o determinado en la ley que los instituye y regula, a saber, el de proporcionar el servicio público de seguridad social que constituye una función del Estado.

B. *Resolución del caso específico*

Respecto de la problemática particular del asunto, es decir, sobre la supuesta violación al principio de equidad tributaria por parte del artículo 84 de la Ley del Seguro Social, vigente en 1995, en la ejecutoria que se analiza se concluyó que no se materializa la supuesta violación al principio de equidad tributaria por fincarse al patrón capitales constitutivos aun cuando haya inscrito al trabajador dentro del término legal, pues resultaría ilógico pretender que el Instituto soporte, con cargo a su patrimonio, toda la serie de gastos que integran los capitales constitutivos ocasionados con motivo de riesgos laborales ocurridos a trabajadores que fueron inscritos con posterioridad al momento en que ocurrió el accidente.

Lo anterior es así —según indica el Pleno de la Corte— en atención a las siguientes consideraciones:

a. El patrón se encuentra protegido durante los primeros cinco días de la relación laboral, pues el propio artículo 84 de la Ley del Seguro Social señala que los avisos de inscripción entregados después de ocurrido el siniestro, en ningún caso liberan al patrón del pago de los capitales constitutivos, aun cuando los presente dentro de los cinco días a que se refiere el artículo 19 del propio ordenamiento, pero esto no es un obstáculo para que el patrón afilie a sus trabajadores desde el mismo día en que comienza la relación laboral
b. No existe desigualdad alguna en el presente asunto, pues la determinación de capitales constitutivos no atiende primordialmente a la afiliación del trabajador dentro del término legal, sino a que tal inscripción se lleve a cabo después de realizado el riesgo, aunque ello acontezca dentro del término de cinco días que menciona el citado artículo 19, por no ser admisible que el referido Instituto responda respecto de accidentes sucedidos con anterioridad a la afiliación del trabajador.

c. El precepto impugnado no es inequitativo, pues da el mismo trato a todos los patrones que inscriban a sus trabajadores después de acontecido el riesgo laboral, aun cuando la afiliación de aquéllos se haya verificado dentro del término de cinco días a que alude el artículo 19 de la Ley del Seguro Social.

C. *Criterio jurisprudencial derivado del precedente analizado*

Con base en las consideraciones anteriormente descritas, se emitieron los siguientes criterios jurisprudenciales:

> "SEGURO SOCIAL, LEY DEL. AUNQUE LOS CAPITALES CONSTITUTIVOS TIENEN EL CARÁCTER DE CONTRIBUCIONES DIVERSAS A LOS IMPUESTOS, DERECHOS Y CONTRIBUCIONES DE MEJORAS, DEBEN CUMPLIR CON LOS REQUISITOS DE EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD, DE ACUERDO CON SU NATURALEZA ESPECÍFICA. El Constituyente de 1917 estableció en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la obligación de todos los mexicanos de contribuir a los gastos públicos, pero a su vez consignó el derecho de éstos a que dicha contribución se realizara de la manera proporcional y equitativa que dispusieran las leyes. Es decir, el Constituyente de 1917 plasmó las bases generales de la facultad impositiva del Estado para el logro de las funciones que le están encomendadas, pero dejó al legislador ordinario la facultad de determinar en cada época de la historia la forma y medida en que los individuos y los grupos que integran la sociedad deben contribuir. Así, es el legislador ordinario quien, respetando las bases fundamentales de nuestra Constitución Política, debe definir cuáles son las contribuciones que en cada época existirán de acuerdo con las circunstancias sociales y económicas, la evolución de la administración pública y las

responsabilidades que el Estado vaya asumiendo en la prestación y el mantenimiento de servicios públicos que aseguren el desarrollo integral de los individuos que componen la sociedad. En efecto, el legislador ordinario ha otorgado a los capitales constitutivos el carácter fiscal, expresamente en el artículo 267 de la Ley del Seguro Social; además, los capitales constitutivos participan actualmente de todas las características propias de una relación jurídica tributaria, a saber: 1) el sujeto activo de la relación es un ente público, el Instituto Mexicano del Seguro Social, que si bien tiene personalidad jurídica y patrimonio propios diversos a los del Estado, fue creado por éste, forma parte de la Administración Pública Federal Paraestatal y realiza una función que al Estado le compete: la del servicio público de seguridad social; 2) es una obligación impuesta unilateralmente por el Estado, en virtud de su poder de imperio, para todo aquel que se coloque en la hipótesis normativa, pues ni el patrón ni el trabajador tienen la opción de no acogerse al sistema de seguridad social; 3) es una obligación que tiene su origen en un acto formal y materialmente legislativo: la Ley del Seguro Social; 4) el instituto encargado de la prestación de este servicio público está dotado por la ley de facultades de investigación para verificar el debido cumplimiento de las obligaciones que deriven de aquélla, así como para, en su caso, determinar, fijar en cantidad líquida y cobrar las contribuciones relativas, mediante el procedimiento administrativo de ejecución (artículos 240, fracción XVIII, 268 y 271 de la Ley del Seguro Social); 5) los ingresos que por virtud de tales aportaciones se recaudan, son para sufragar el gasto público, en tanto se destinan a la satisfacción, atribuida al Estado, de una necesidad colectiva y quedan comprendidos dentro de la definición que de tal concepto da la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público, y si bien pasan a formar parte del patrimonio del organismo descentralizado, no se funden con el resto de los ingresos presupuestarios, por destinarse a un gasto especial determinado en la ley que los instituye y regula, lo que se deriva de su naturaleza que responde a

una obligación de carácter laboral, pero que para prestarse con mayor eficacia y solidaridad ha pasado al Estado a través del Instituto Mexicano del Seguro Social. Lo anterior no quita a los capitales constitutivos su destino al gasto público, pues nuestra Constitución no prohíbe que las contribuciones se apliquen a un gasto público especial, sino a un fin particular. Consecuentemente, si tales capitales constitutivos tienen naturaleza fiscal, es decir, son contribuciones en términos de lo dispuesto en el artículo 31, fracción IV, constitucional, los mismos están sujetos a los requisitos de proporcionalidad y equidad que en tal precepto se establecen"[214].

"SEGURO SOCIAL, LEY DEL. CONSTITUCIONALIDAD DE SU ARTÍCULO 84 QUE ESTABLECE EL FINCAMIENTO DE CAPITALES CONSTITUTIVOS. El artículo 84 de la Ley del Seguro Social dispone, en su penúltimo párrafo, que: 'Los avisos de ingreso o alta de los trabajadores asegurados y los de modificaciones de su salario, entregados al instituto después de ocurrido el siniestro, en ningún caso liberarán al patrón de la obligación de pagar los capitales constitutivos, aun cuando los hubiese presentado dentro de los cinco días a que se refiere el artículo 19 de este ordenamiento…'. De la transcripción anterior no se advierte que dicho dispositivo viole el principio de equidad previsto en el artículo 31, fracción IV, constitucional, por fincarse al patrón capitales constitutivos aun cuando haya inscrito al trabajador, dentro del término legal, ante el Instituto Mexicano del Seguro Social, pues pretender que éste soporte, con cargo a su patrimonio, toda la serie de gastos que integran los capitales constitutivos, ocasionados con motivo de accidentes de trabajo ocurridos a trabajadores que fueron inscritos con posterioridad al momento en que ocurrió el siniestro, es desconocer que el sistema del Seguro Social en

[214] Tesis P./J. 38/97, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. V, junio de 1997, p. 100.

México opera sobre la base de los cálculos actuariales, como se expresa en la exposición de motivos de la ley que rige a ese instituto, y busca compensar y repartir las cargas económicas de sus costos entre un determinado número de empresas y de asegurados, de lo que se infiere que si este número aumenta y no así las cuotas de los beneficiados, surgirá un desequilibrio entre los servicios que tiene que prestar el instituto y los fondos con que cuenta para satisfacerlos. Es principio general común, tanto para el sistema del seguro privado voluntario, como para el seguro social obligatorio, la cobertura de un determinado riesgo y, en mérito a ello, puede afirmarse que no es concebible el inicio o existencia de un seguro después de ocurrido el siniestro, pues no se puede asegurar, para el futuro, un riesgo ya realizado. Por las razones anteriores, no se trata propiamente de una facultad establecida para el seguro privado, sino de una verdadera y real instancia del seguro y, para ello, en forma congruente con el resto de las disposiciones que consigna el artículo 84 citado, se establece en el penúltimo párrafo de dicho artículo, la obligación para los patrones de cubrir los capitales constitutivos fincados a su cargo, aun cuando hayan dado aviso de ingreso de sus trabajadores al seguro, dentro del término de cinco días que para tal efecto fija el artículo 19 de la Ley del Seguro Social, si esto sucede con posterioridad a la fecha en que ocurrió el siniestro. De aquí se deriva que, si bien la obligación para los patrones consiste en asegurar dentro del término legal a sus trabajadores, si ello ocurre con posterioridad al siniestro, procederá el fincamiento del capital constitutivo, no porque el patrón no lo hubiera inscrito dentro del término legal, sino porque al hacerlo ya se había producido el siniestro y el seguro obtenido mediante la inscripción sólo puede afrontar los riesgos futuros, por lo que el precepto de referencia es constitucional”[215].

[215] Tesis P./J. 39/97, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta,* Novena Época, t. V, junio de 1997, p. 139.

D. *Breves comentarios sobre el asunto revisado*

Si bien considero que la presente contradicción de tesis constituye un precedente trascendental para la construcción de la doctrina jurisprudencial del concepto constitucional de tributo, me parece que, en el desarrollo de los argumentos, se adoptó una particularidad que —a mi juicio— no podría formar parte del concepto que se busca.

En efecto, el Tribunal Pleno considera que la contribución es una obligación *ex-lege,* es decir, su fuente es siempre la ley —lo que desde luego no se cuestiona—; característica que podría obstaculizar la aplicación de los principios tributarios a figuras jurídicas que no se encontraran en un cuerpo legal y que podrían ser consideradas como contribuciones.

En ese sentido, de considerar dicha característica, me parece que no estaríamos buscando un concepto constitucional de tributo, sino, posiblemente, un concepto de tributo constitucional, ya que, si bien los principios tributarios permiten determinar cuándo una prestación patrimonial se apega a la Constitución Federal —lo cual se vincula con tributo constitucional— el concepto constitucional de tributo permite distinguir cuándo una prestación patrimonial es susceptible de ser valorada bajo los principios establecidos en la fracción IV del artículo 31 constitucional[216].

Así, en torno al concepto ofrecido en la contradicción de tesis analizada, es oportuno precisar que su contenido —a mi juicio— debió prescindir de la referencia a la exigencia de que el gravamen se encuentre en un acto formal y material emanado del Congreso, porque si bien su acatamiento y consulta pueden ser relevantes desde el punto de vista del principio constitucional de legalidad tributaria, éste no debe incluirse como condición para la existencia de un tributo,

[216] Dicha distinción la detalla Sergio Francisco de la Garza, al sostener que las contribuciones no tienen como características el ser proporcionales y equitativos, sino que son constitucionales o inconstitucionales y el contribuyente puede combatirlos mediante el juicio de amparo. De la Garza, Sergio F., *Derecho Financiero Mexicano*, 18a. ed., México, Porrúa, 1994, pp. 320, 321.

toda vez que los tributos, para tener la condición de tales, no necesariamente deben inspirarse en el aludido principio[217].

2. *Amparo en revisión 1162/96*

En el expediente identificado, resuelto por unanimidad de 5 votos en sesión de la Segunda Sala de la Corte de fecha 10 de noviembre de 2000, se dio respuesta a los planteamientos formulados por la empresa Xocongo Mercantil, S.A. de C.V., la cual sostenía que las cuotas compensatorias tenían la naturaleza de tributo, motivo por el cual —entre otros argumentos planteados— se hizo valer que su establecimiento por autoridades administrativas se traduciría en violación a la garantía de legalidad contemplada por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos[218].

De dicho precedente conviene destacar varios aspectos, mismos que se desarrollan a continuación.

A. *Razones para considerar que las cuotas compensatorias no tienen naturaleza tributaria*

La Corte aborda este tema desde la perspectiva del artículo 131 constitucional, motivo por el cual la decisión adoptada por la Segunda Sala se cuestiona si las cuotas compensatorias constituyen una expresión de la potestad tributaria que constitucionalmente delega el Congreso de la Unión en el Ejecutivo Federal, en los términos del numeral referido[219].

---

[217] Plazas Vega, Mauricio Alfredo, *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario*, Bogotá, Temis, 2005, t. II, p. 59.

[218] Dicho asunto fue el primer precedente de la tesis de jurisprudencia 19/2003, de la Segunda Sala, conforme a la cual se estableció el criterio de que la Corte se encuentra en posibilidad de verificar la naturaleza jurídica de los ingresos públicos, con independencia del nombre que le hubiere atribuido el legislador. A dicha tesis, de rubro "INGRESOS PÚBLICOS. PARA VERIFICAR SU APEGO A LOS PRINCIPIOS QUE CONFORME A LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS RIGEN SU ESTABLECIMIENTO, LIQUIDACIÓN Y COBRO, DEBE ATENDERSE A SU NATURALEZA, CON INDEPENDENCIA DE LA DENOMINACIÓN QUE LES DÉ EL LEGISLADOR ORDINARIO", me referí en el capítulo que antecede.

[219] Para llegar a dicha conclusión, analiza las características del dumping, como causa justificante del establecimiento de las cuotas compensatorias, para lo cual se precisó lo siguiente:

Como punto de partida, se sostiene que la potestad tributaria es una atribución que constitucionalmente permite a uno o más órganos del Estado establecer contribuciones que tienen por objeto solventar el gasto público y, por ende, el desarrollo del cúmulo de funciones y servicios encomendados a los órganos estatales. El ejercicio de dicha potestad —continúa la Sala— se encuentra depositado originalmente en los representantes políticos más directos de la soberanía nacional.

En este contexto, la Corte precisa que el ejercicio de la potestad tributaria "[…] constituye una manifestación unilateral emitida en ejercicio del poder de imperio del Estado *que no se condiciona a la participación que se dé a los gobernados que puedan verse afectados por los actos legislativos que vayan a emitirse*" —característica ésta que será de la mayor trascendencia para negarle naturaleza tributaria a las cuotas compensatorias—, y señala también que dicha potestad no "[…] puede estar sometida a la circunstancia de que el órgano constitucionalmente facultado para crear la contribución acredite que determinados hechos acontecidos en el pasado justifican su establecimiento".

En relación con el aspecto destacado, la Segunda Sala sostuvo que, en la creación de contribuciones, no resulta indispensable que se desarrolle un procedimiento en el que se escuche a los gobernados que podrían ser beneficiados o perjudicados por el gravamen respectivo; en cambio, al

---

El dumping o discriminación de precios es condenable cuando causa o amenaza causar daño a la producción nacional de la mercancía idéntica o similar de la que es importada realizando esa práctica desleal de comercio internacional.
El dumping tiene lugar cuando un producto es importado al mercado de un país a un precio inferior a su valor normal, lo que sucede cuando su precio es: a) menor que el precio de ese producto o de uno similar destinado al consumo en el país exportador; o b) a falta de dicho precio en el mercado interior de este último país, si el precio del producto exportado es: b.1 menor que el precio comparable más alto para la exportación de un producto similar a un tercer país en el curso de operaciones comerciales normales o b.2 menor que el costo de producción de este producto en el país de origen, más un suplemento razonable para cubrir los gastos de venta y en concepto de beneficio.
Con el fin de contrarrestar o impedir el dumping se pueden establecer derechos antidumping, denominados en la legislación interna cuotas compensatorias.
El establecimiento de las cuotas compensatorias está condicionado a que las importaciones realizadas bajo discriminación de precios causen o amenacen causar un daño importante a la producción nacional.

establecerse las cuotas compensatorias, el órgano competente para tal efecto deberá acreditar las razones que justifican dicha medida. Así se expresa la Corte:

> "De ahí que, ante prestaciones patrimoniales de carácter público cuya creación se encuentra condicionada al desarrollo de un procedimiento en el que se escuche a los afectados y al acreditamiento de ciertos hechos, debe estimarse que las mismas no constituyen una expresión de la potestad tributaria del Estado, sino de una diversa atribución que tiene como finalidad crear una carga económica a todos aquellos que realicen una actividad que se estima contraria a algún bien jurídico, que a juicio del legislador debe tutelarse, pero que no están destinadas a solventar el desarrollo de una actividad propia del Estado, por lo que a tales prestaciones no debe exigírseles el cumplimiento de los principios constitucionales de justicia tributaria ni para su cobro puede la autoridad competente omitir otorgar a los gobernados su derecho de defensa previo a la emisión del acto que les prive en forma definitiva de su patrimonio".

Sobre esta misma línea, los Ministros de la Segunda Sala sostuvieron que cuando el Congreso faculta al [entonces] Secretario de Comercio y Fomento Industrial para establecer cuotas compensatorias, no tiene lugar la delegación de una potestad tributaria, lo cual fue justificado mediante un análisis más profundo de las características de ésta y de la forma como se materializa su ejercicio, en los términos que se describen a continuación.

a. Como ya se señaló, la potestad tributaria es una manifestación unilateral del poder de imperio del Estado, cuyo ejercicio no está condicionado al desarrollo de un procedimiento en el que *antes* de la emisión de los respectivos actos legislativos se escuche a los gobernados y *dependiendo de lo aducido por éstos*, se establezca la contribución para financiar los gastos públicos.

b. La potestad tributaria no puede estar sometida a la circunstancia de que el órgano dotado constitucionalmente de esa potestad *acredite determinados hechos que justifican la creación del tributo*[220], conclusión esta que se hace extensiva a las contribuciones con fines extrafiscales, precisando que ni siquiera en ese caso puede afirmarse que el ejercicio de la potestad tributaria está sometida a que la autoridad respectiva recabe elementos para acreditar que la conducta que se estima perjudicial a la sociedad generó en el pasado un daño o amenaza de daño a ésta.

c. Las finalidades propias de una contribución justifican que la facultad para su establecimiento —a través de la cual se ejerce la potestad tributaria— se desarrolle por el órgano competente sin que su ejercicio se encuentre vinculado a la voluntad de los gobernados ni a recabar determinados elementos que acrediten la conveniencia de su creación.

d. El acto de imperio a través del cual se crea una contribución en una disposición formal y materialmente legislativa constituye la expresión más relevante de la potestad tributaria, motivo por el cual la realización del hecho que genera el tributo —según su descripción en el precepto de que se trate— da lugar a su causación, independientemente de que la liquidación o determinación de las contribuciones pueda implicar la emisión de un acto concreto e individualizado[221].

---

[220] En este sentido, los Ministros apreciaron que "la atribución conferida a la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial no conlleva una potestad decisoria y unilateral equiparable a la desarrollada por la autoridad constitucionalmente facultada para el establecimiento de contribuciones, sino una potestad para crear prestaciones patrimoniales pecuniarias de carácter público, condicionada al desarrollo de un procedimiento [iniciado de oficio o a petición de parte] en el que se escuche a las partes que puedan recibir un beneficio o un perjuicio de su establecimiento, así como al acreditamiento de una serie de hechos —información necesaria para concluir que las importaciones de una mercancía, originarias de un determinado país o empresa extranjera, se realizan en condiciones de discriminación de precios y, a la vez, causan un daño a la producción nacional de un bien idéntico o similar—, que de no reunirse, impedirán a la autoridad administrativa crear la referida prestación".

[221] Dicha precisión es utilizada por la Corte para distinguir a las cuotas compensatorias de los impuestos, señalando que aquéllas no se establecen formalmente, sino hasta que la autoridad administrativa genera el supuesto de hecho, con independencia de que exista una previsión legal que autorice su establecimiento; por ende, la actividad que provocara un daño susceptible de ser reparado mediante una cuota compensatoria, si se realiza con anterioridad al ejercicio de la

Con base en los elementos descritos, la Corte arriba a la siguiente conclusión:

> "Es corolario de lo anteriormente expuesto que la atribución conferida al titular de la [entonces] Secretaria de Comercio y Fomento Industrial en los artículos 2°, fracción II, 9°, 11, 12, 13 y 15 de la Ley Reglamentaria del Artículo 131 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en Materia de Comercio Exterior, y 28 del Reglamento contra Prácticas Desleales de Comercio Internacional, para establecer cuotas compensatorias provisionales o definitivas no constituye una delegación de facultades legislativas realizada en términos del artículo 131, párrafo segundo, de la Constitución General de la República".

Expresado afirmativamente, la Corte sostiene lo siguiente:

> "[...] la atribución para crear cuotas compensatorias, prevista en los citados numerales ordinarios, es conferida por el Congreso de la Unión en ejercicio de la facultad que a éste le asiste expresa e implícitamente en los artículos 73, fracción X y 131, párrafo primero, de la Constitución General de la República para regular el comercio exterior y otorgar a las autoridades administrativas las atribuciones necesarias que [...] permitan dotar a éstas de mecanismos jurídicos eficientes y expeditos cuya ejecución encauce las operaciones de comercio internacional en beneficio de la economía nacional y responda con la prontitud necesaria a las fluctuaciones que el intercambio de bienes con el sector externo provoca a ésta. […] En ese tenor, para analizar la constitucionalidad de las referidas cuotas compensatorias, así como de la facultad otorgada para su imposición, debe

---

potestad que autoriza a la autoridad administrativa para establecerla, no da lugar al pago de una prestación patrimonial.

considerarse que la naturaleza de las mismas no corresponde a la de una contribución ni se crean en ejercicio de una potestad tributaria delegada, sino en uso de una facultad otorgada directamente por el Congreso de la Unión, con el fin de establecer prestaciones patrimoniales que tienden a contrarrestar las prácticas desleales de comercio internacional y en cuyo establecimiento la autoridad administrativa debe sujetarse a lo dispuesto en los actos formalmente legislativos emitidos por el referido Congreso".

B. *Posiciones doctrinales referidas en el precedente*

En el precedente señalado, se acude a diversas posiciones doctrinarias, a fin de acreditar que el ejercicio de la potestad tributaria no se encuentra condicionado a la participación de los gobernados o a que los representantes populares acrediten determinados hechos que justifiquen la conveniencia de la emisión del respectivo acto formalmente legislativo.

Primeramente, se destaca la posición de Achille Donato Giannini[222], quien, al referirse a la naturaleza de las contribuciones sostuvo que "los tributos, en cambio, son percibidos por el Estado en virtud de su potestad de imperio"; de igual forma, al analizar el origen y contenido de la relación impositiva, señaló: "La elección de los presupuestos confiada al criterio discrecional del legislador se determina por consideraciones económicas, políticas y técnicas, extrañas al Derecho Tributario y varía de un país a otro en los diversos períodos históricos, según cuales sean la estructura económica y las necesidades financieras de las naciones, e incluso por consideraciones extrafiscales. [...] Incumbe exclusivamente al legislador tributario determinar con toda la precisión posible el presupuesto material de los impuestos en particular, en todos sus elementos positivos, e incluso, a veces, en sus elementos negativos".

[222] Giannini, Achille Donato, *Instituciones de Derecho Tributario*, Madrid, 1957, Derecho Financiero, citado en la sentencia del amparo en revisión 1162/96, Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, México, 10 de noviembre de 2000, ponencia del Ministro Guillermo I. Ortiz Mayagoitia, pp. 562 y 563.

Por otra parte, en el precedente se acude a lo sostenido por Dino Jarach en el sentido de que el poder estatal se agota en el momento en que el Poder Legislativo, portador de dicho poder, en virtud de principios constitucionales que se lo atribuyen, dicta las normas sustantivas que establecen los supuestos objetivos y subjetivos de la obligación tributaria. “Desde ese momento —señala la Corte, citando a Jarach— no existe más relación de poder, sino relación jurídica de carácter obligacional y relaciones administrativas y procesales, cuyo propósito es la reafirmación de la voluntad de la ley en los casos concretos”[223].

Asimismo, se acude a lo sostenido por Nicola D’Amati[224], autor este que, al analizar la vinculación entre la Ley de Presupuestos y las normas que establecen los elementos de un tributo, sostiene lo siguiente: “En la ley tributaria es reconocida una limitada eficacia en cuanto la aprobación anual de la Ley de Presupuestos —constituye el presupuesto por el que el Estado puede pretender el cumplimiento de la concreta obligación tributaria—. Para ilustrar tal relación, la misma corriente de pensamiento, después de haber rechazado el recurso a la noción de condición, considera la —instrumentalidad entre una y otra ley— con la consecuencia de que en el caso, por lo demás hipotético, de falta de aprobación del presupuesto, el crédito del impuesto —queda paralizado cuando el deudor no pague en los plazos fijados—. Esta solución que recalca un aspecto de la doctrina tradicional no parece satisfactoria si se tiene en cuenta la distinción entre actividad legislativa y actividad administrativa en materia tributaria; en base a ésta es posible ilustrar que la norma tributaria en cuanto producto de la actividad legislativa no sólo es perfecta, sino también plenamente eficaz, independientemente del concurso de cualquier otra condición”.

---

[223] Jarach, Dino, *Curso de Derecho Tributario*, Buenos Aires, Liceo Profesional Cima, 1969, p. 24, citado en la sentencia del amparo en revisión 1162/96, Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, México, 10 de noviembre de 2000, ponencia del Ministro Guillermo I. Ortiz Mayagoitia, p. 563.

[224] D’Amati, Nicola, *Derecho tributario, Teoría y Crítica*, Madrid, Derecho Financiero, 1985, pp. 30 y 31, citado en la sentencia del amparo en revisión 1162/96, Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, México, 10 de noviembre de 2000, ponencia del Ministro Guillermo I. Ortiz Mayagoitia, pp. 563 y 564.

Por otra lado, se acude a lo sostenido por Catalina García Vizcaíno[225], quien define a la potestad tributaria como “el poder que tiene el Estado de dictar normas a efectos de crear unilateralmente tributos y establecer deberes formales, cuyo pago y cumplimiento será exigido a las personas a él sometidas, según la competencia especial atribuida”; y agrega: “El poder fiscal o tributario, de naturaleza política, es un poder inherente al de gobernar, ya que no hay gobierno sin tributos, de lo cual resulta el deber ético-político-social del individuo de contribuir al sostenimiento del Estado, según nos enseñaba Griziotti”.

En el mismo sentido, se cita a Fernando Pérez Royo[226], quien en torno al concepto del tributo señala: “Sin perjuicio de ulteriores precisiones, podemos en este momento definir el tributo como una prestación pecuniaria de carácter coactivo impuesta por el Estado u otro ente público con el objeto de financiar los gastos públicos. De acuerdo con esto, las notas que caracterizan al tributo son fundamentalmente dos: la coactividad y el carácter contributivo. En cuanto a la primera, la coactividad, se resuelve en el hecho de ser el tributo una prestación establecida unilateralmente por el Ente público, a través de los procedimientos previstos en la Constitución y en el resto del ordenamiento, sin el concurso de la voluntad del sujeto llamado a satisfacerla”.

Finalmente, se acude a lo sostenido por Sergio Francisco de la Garza[227] quien precisa lo siguiente: “El momento en el que se presenta el ejercicio del Poder Tributario es aquel en que el Estado, actuando soberanamente, y de manera general, determina cuáles son los hechos o situaciones que, al producirse en la realidad, harán que los particulares se encuentren en la obligación de

---

[225] García Vizcaíno, Catalina, *Derecho Tributario, Consideraciones económicas y jurídicas*, Buenos Aires, Depalma, 1996, pp. 225 y 227, citado en la sentencia del amparo en revisión 1162/96, Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, México, 10 de noviembre de 2000, ponencia del Ministro Guillermo I. Ortiz Mayagoitia, p. 564.

[226] Pérez Royo, Fernando, *Derecho Financiero y Tributario,* Madrid, Civitas, 1997, p. 33, citado en la sentencia del amparo en revisión 1162/96, Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, México, 10 de noviembre de 2000, ponencia del Ministro Guillermo I. Ortiz Mayagoitia, pp. 564 y 565.

[227] De la Garza, Sergio F., *Derecho Financiero Mexicano*, 18a. ed., México, Porrúa, 1994, pp. 208 y 320, citado en la sentencia del amparo en revisión 1162/96, Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, México, 10 de noviembre de 2000, ponencia del Ministro Guillermo I. Ortiz Mayagoitia, p. 565.

efectuar el pago de las contribuciones", agregando que: "Tributos o contribuciones son las prestaciones en dinero o en especie que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines".

C. *Conclusiones*

Del asunto analizado, pueden desprenderse las siguientes conclusiones, mismas que presento bajo dos apartados, distinguiendo entre las que tienen una relevancia general, por un lado, y las que aportan elementos específicos a los propósitos del presente trabajo[228].

[228] Las tesis aisladas y de jurisprudencia que derivaron de la decisión adoptada por la Segunda Sala en el presente asunto, mismas que considero de la mayor trascendencia, son las siguientes:
- Tesis de jurisprudencia 2a./J. 19/2003, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XVII, marzo de 2003, p. 301, de rubro "INGRESOS PÚBLICOS. PARA VERIFICAR SU APEGO A LOS PRINCIPIOS QUE CONFORME A LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS RIGEN SU ESTABLECIMIENTO, LIQUIDACIÓN Y COBRO, DEBE ATENDERSE A SU NATURALEZA, CON INDEPENDENCIA DE LA DENOMINACIÓN QUE LES DÉ EL LEGISLADOR ORDINARIO";
- Tesis de jurisprudencia 2a./J. 120/2002, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XVI, noviembre de 2002, p. 208, de rubro "CUOTAS COMPENSATORIAS. NO SON CONTRIBUCIONES EN VIRTUD DE QUE RESULTAN DE UN PROCEDIMIENTO EN QUE SE OYE A LOS INTERESADOS Y NO SON UNA EXPRESIÓN DE LA POTESTAD TRIBUTARIA";
- Tesis aislada 2a. CXVI/2001, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XIV, agosto de 2001, p. 212, de rubro: "COMERCIO EXTERIOR. LA POTESTAD TRIBUTARIA CUYO EJERCICIO PUEDE AUTORIZAR EL CONGRESO DE LA UNIÓN AL TITULAR DEL EJECUTIVO FEDERAL, EN TÉRMINOS DE LO PREVISTO EN EL ARTÍCULO 131, PÁRRAFO SEGUNDO, DE LA CONSTITUCIÓN GENERAL DE LA REPÚBLICA, NO ESTÁ CONDICIONADA A PROCEDIMIENTOS O REQUISITOS DE VALORACIÓN QUE IMPIDAN A ÉSTE FIJAR CONTRIBUCIONES EN DICHA MATERIA";
- Tesis aislada 2a. CXVII/2001, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XIV, agosto de 2001, p. 214, de rubro: "CONTRIBUCIONES. CARECEN DE ESTA NATURALEZA LAS PRESTACIONES PATRIMONIALES DE CARÁCTER PÚBLICO CUYO ESTABLECIMIENTO ESTÁ CONDICIONADO AL DESARROLLO DE UN PROCEDIMIENTO EN EL QUE SE ESCUCHE A LOS GOBERNADOS QUE PUEDAN VERSE AFECTADOS Y A QUE EL ÓRGANO INVESTIDO DE LA RESPECTIVA ATRIBUCIÓN ACREDITE QUE DETERMINADOS HECHOS DEL PASADO JUSTIFICAN SU CREACIÓN";
- Tesis aislada 2a. CXIX/2001, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XIV, agosto de 2001, p. 217, de rubro: "CUOTAS COMPENSATORIAS. EL PROCEDIMIENTO QUE SE SIGUE PARA SU ESTABLECIMIENTO NO ES ANÁLOGO AL QUE DESARROLLAN LAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS PARA FIJAR LAS BASES, CUOTAS O TARIFAS DE UNA CONTRIBUCIÓN, NI PARA REALIZAR LA LIQUIDACIÓN DE UNA CONTRIBUCIÓN Y TAMPOCO TIENEN LA NATURALEZA DE UNA CONTRIBUCIÓN DE CARÁCTER EXTRAFISCAL";
- Tesis aislada 2a. CXX/2001, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XIV, agosto de 2001, p. 218, de rubro: "CUOTAS COMPENSATORIAS. LA ATRIBUCIÓN

a. Con relevancia general:

- Debe distinguirse entre lo preceptuado por el primer párrafo del artículo 131 constitucional, y el segundo párrafo del mismo;
- Es distinta la autorización otorgada constitucionalmente al Congreso de la Unión para facultar al Ejecutivo Federal para emitir disposiciones de carácter general que tengan jerarquía de ley, de la autorización con que cuenta el propio Congreso para facultar a funcionarios distintos del Presidente de la República —en lo que interesa, a los Secretarios de Estado—, para emitir disposiciones de carácter general que no tienen dicha jerarquía;
- Las cuotas compensatorias se crean de conformidad con una autorización legal del segundo tipo, de entre las descritas;
- Las cuotas compensatorias no son creadas por disposición legal, sino que únicamente se otorga la facultad para su establecimiento, y se establece el procedimiento respectivo, precisándose los términos en los que su creación puede darse;
- La creación de prestaciones patrimoniales de carácter público no es equivalente a la creación de contribuciones;
- La creación de prestaciones patrimoniales de carácter público no conlleva una violación al principio de división de poderes —precisamente porque no implica, necesariamente, el ejercicio de una potestad tributaria—;
- Las cuotas compensatorias no son contribuciones.

CONFERIDA AL TITULAR DE LA SECRETARÍA DE COMERCIO Y FOMENTO INDUSTRIAL (ACTUALMENTE SECRETARÍA DE ECONOMÍA) PARA EMITIR DISPOSICIONES DE OBSERVANCIA GENERAL EN LAS QUE ESTABLEZCA PRESTACIONES PATRIMONIALES DE ESA NATURALEZA, NO CONLLEVA UNA VIOLACIÓN AL PRINCIPIO DE DIVISIÓN DE PODERES (CONTEXTO NORMATIVO VIGENTE HASTA EL 27 DE JULIO DE 1993)";
- Tesis aislada 2a. CXXIII/2001, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XIV, agosto de 2001, p. 221, de rubro: "CUOTAS COMPENSATORIAS. PARA ANALIZAR LA CONSTITUCIONALIDAD DEL RÉGIMEN LEGAL QUE RIGE SU ESTABLECIMIENTO, DETERMINACIÓN Y COBRO, DEBE ATENDERSE A SU NATURALEZA, CON INDEPENDENCIA DE LA DENOMINACIÓN QUE EL LEGISLADOR ORDINARIO LES HAYA DADO (CONTEXTO NORMATIVO VIGENTE HASTA EL 27 DE JULIO DE 1993)".

b. De relevancia específica para el presente caso:

- Las contribuciones son una especie del género “prestación patrimonial de carácter público”;
- Las contribuciones derivan del ejercicio de una facultad estatal —la tributaria— que es una manifestación unilateral de imperio del Estado, la cual se desarrolla en un procedimiento que no se encuentra condicionado a la audiencia previa de los ciudadanos, ni al acreditamiento de hecho alguno que justifique su creación
- Las finalidades propias de las contribuciones —no las especifica, pero puede suponerse que se refiere únicamente al sostenimiento de los gastos públicos— son las que justifican que la facultad para su establecimiento se desarrolle por el órgano competente sin que su ejercicio se encuentre vinculado en los términos apuntados.
- No se señala de forma expresa, pero los puntos “b” y “c” anteriores implican que la prestación patrimonial de naturaleza tributaria, tiene su origen en la Ley.

3. *Amparo en revisión 1070/2000*

El artículo 15, fracciones IV y VII, de la Ley Aduanera, vigente a partir del 1o. de abril de 1999[229], dispone que los particulares que obtengan concesión para los

[229] El referido numeral establece lo siguiente:
“Artículo 15.- Los particulares que obtengan concesión para los servicios de manejo, almacenaje y custodia de mercancías de comercio exterior deberán cumplir con lo siguiente:
[…]
IV.- Prestar los servicios de manejo, almacenaje y custodia de las mercancías embargadas por las autoridades aduaneras o las que hayan pasado a propiedad del Fisco Federal, sin que en caso alguno el espacio que ocupen estas mercancías exceda del 20% de la capacidad volumétrica de almacenaje. Por estos servicios se cobrará una cuota igual a la que deban cubrir los particulares siempre que no sea superior a la cuota establecida en la Ley Federal de Derechos por los mismos servicios, cuando los preste la autoridad aduanera en los recintos fiscales. El pago de la cuota únicamente se efectuará mediante compensación contra el aprovechamiento a que se refiere la fracción VII de este artículo, sin que dé lugar a devolución.
[…]
VII.- Pagar en las oficinas autorizadas dentro de los tres primeros días del mes de que se trate, por la prestación del servicio de manejo, almacenaje y custodia de las mercancías a que se refiere este artículo, un aprovechamiento del 5% de los ingresos brutos obtenidos por el establecimiento en el

servicios de manejo, almacenaje y custodia de mercancías de comercio exterior, deben prestar los servicios de manejo, almacenaje y custodia de las mercancías embargadas por las autoridades aduaneras o las que hayan pasado a propiedad del Fisco Federal, a cambio de un pago; de igual manera, dispone que deberán pagar un aprovechamiento del 5% de los ingresos brutos obtenidos por el establecimiento en el mes inmediato anterior.

En contra de dicho artículo, la empresa Braniff Air Freight and Company, S.A. de. C.V. interpuso juicio de amparo, en el que hizo valer que a dicho aprovechamiento debería reconocérsele naturaleza contributiva y, en relación con el fondo, hizo valer la violación a los derechos fundamentales de legalidad, proporcionalidad y equidad.

A. *Consideraciones de la sentencia dictada por la Suprema Corte*

Dicho amparo finalmente fue radicado ante el Alto Tribunal como el amparo en revisión 1070/2000, y fue resuelto el 26 de octubre de 2001, por unanimidad de 4 votos de los integrantes de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (estando ausente el Ministro Juan Díaz Romero, q.e.p.d.), fallo este en el que medularmente se sostuvo que el aprovechamiento reclamado no debería ser considerado como una prestación patrimonial de naturaleza tributaria.

Para sostener lo anterior, la Segunda Sala acudió a las disposiciones legales que delimitan las especies de contribuciones, así como el concepto de aprovechamiento —artículos 2o. y 3o. del Código Fiscal de la Federación—, y afirmó que la prestación reclamada efectivamente tendría el carácter de aprovechamiento, tanto por la denominación que le dio el legislador, como por sus características, que desarrolla la Corte acudiendo a las notas definitorias de dicho concepto conforme a la legislación fiscal federal.

Así, se señala que dicha pago constituye un ingreso del Estado por funciones de derecho público diverso a las contribuciones, que no deriva de

---

mes inmediato anterior, pudiendo acreditar contra dicho aprovechamiento, los gastos efectuados por obras que se realicen en las aduanas conforme a los programas que autorice la Secretaría".

financiamientos ni es de los que obtienen los organismos descentralizados o las empresas de participación estatal, sino de la actividad de almacenaje y custodia de mercancía de comercio exterior que es desarrollada por un particular por concesión que el Estado le otorga.

Asimismo, la Sala sostiene que la determinación del aprovechamiento no se efectúa unilateralmente por el Estado, sino que en ésta interviene la voluntad del concesionario, en tanto que las fracciones IV y VIII del artículo 15 de la Ley Aduanera, señalan que la concesión se otorgará a los particulares para que presten el servicio de manejo, almacenaje y custodia de mercancías de comercio exterior, mediante licitación, cuando el inmueble se encuentre ubicado dentro del recinto fiscal y que, en los demás casos, se otorgará a solicitud del interesado cuando cumpla con los requisitos que señale la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

En ese sentido, la Segunda Sala de la Corte concluyó que, en virtud de que el aprovechamiento al que alude la fracción VII del artículo 15 de la ley Aduanera, efectivamente constituye un ingreso de tal naturaleza y no un impuesto, no goza de la tutela que deriva de los principios que rigen las contribuciones, previstos en el artículo 31, fracción IV, constitucional.

Del referido asunto derivó la la tesis aislada 2a. CCXVIII/2001, de rubro "APROVECHAMIENTO. TIENE ESE CARÁCTER EL QUE DEBE PAGARSE POR CONCEPTO DE LOS INGRESOS BRUTOS OBTENIDOS TRATÁNDOSE DE LA PRESTACIÓN DEL SERVICIO DE MANEJO, ALMACENAJE Y CUSTODIA DE MERCANCÍAS DE COMERCIO EXTERIOR, POR LO QUE NO LE SON APLICABLES LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA TRIBUTARIA (ARTÍCULO 15, FRACCIÓN VII, DE LA LEY ADUANERA)"[230].

[230] Tesis aislada 2a. CCXVIII/2001, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XIV, diciembre de 2001, p. 364, y en cuyo texto se lee: "Si se toma en consideración, por un lado, que la carga económica del cinco por ciento de los ingresos brutos obtenidos por la prestación del servicio de manejo, almacenaje y custodia de mercancías de comercio exterior que establece el artículo 15, fracción VII, de la Ley Aduanera, tiene su origen en la concesión que el Estado otorga a los particulares para que presten el referido servicio y, por otro, que uno de los elementos de la concesión es el contrato a través del cual se protegen los intereses del particular

B. *Comentarios respecto del fallo*

Como en otros casos reseñados en el presente apartado, difiero del método utilizado por el Alto Tribunal, en tanto que se acude al texto del Código Fiscal de la Federación, para determinar la naturaleza de la prestación reclamada, cuando el argumento del particular, justamente, consistía en una inadecuada clasificación por parte del legislador, al negarle la naturaleza que constitucionalmente le correspondería, como contribución —a juicio de la quejosa—.

Inclusive, la decisión de la Sala difiere de plano en la denominación que el legislador otorgó a la prestación reclamada, lo que no me parece correcto, pues la materia discutida consistía justamente en cuestionar dicha cuestión.

Por otro lado, lo argumentado en el sentido de que el particular podría tener una participación en la determinación del monto de la contraprestación, tampoco me parece adecuado, pues se pasa por alto que, tanto como no sucede en el caso de los derechos —en el que la Ley es la que determina las cantidades a enterar—, tampoco en el caso de los aprovechamientos los concesionarios tienen un papel determinante en ese sentido, pues la autoridad suele ser la facultada para fijar dicho monto.

Desde luego, el particular tiene un papel al decidir cumplir los requisitos para poder ser considerado concesionario, pero no es su voluntad la que puede determinar el monto o porcentaje de la cantidad que se cubre por concepto de aprovechamiento.

Por otro lado, debe tomarse en cuenta que la definición legal de aprovechamientos —a la que acude el Alto Tribunal— no es la mejor, y menos —a mi juicio— podría servir para una distinción acabada con las contribuciones, en lo

---

concesionario creando a su favor una situación jurídica individual, de manera que para estar en aptitud de prestar el servicio público que da origen al gravamen, interviene la voluntad del concesionario, y no se fija unilateralmente por el Estado, es claro que el ingreso de mérito constituye un aprovechamiento, tanto por la denominación que le da el ordenamiento en cuestión, como por su naturaleza, ya que establece un ingreso del Estado por funciones de derecho público diverso a las contribuciones y, por ende, los principios tributarios de proporcionalidad, equidad y legalidad no le resultan aplicables".

general, y con los derechos, específicamente. Lo anterior, pues la parte afirmativa de la definición —que se trata de un ingreso del Estado al actuar en funciones de derecho público— es insuficiente para distinguirla de las contribuciones; y la parte específica —que correspondan a ingresos diversos a las contribuciones, a los ingresos derivados de financiamientos y a los obtenidos por organismos descentralizados y empresas de participación estatal— tampoco resulta particularmente clarificadora.

Algo semejante sostuvo el Ministro Cossío Díaz, en el voto particular formulado en el amparo en revisión 1119/2009 —al que se hará referencia más adelante en el presente capítulo y en el siguiente—, al afirmar que "[…] la definición legal de los aprovechamientos —enunciada en sentido negativo— da lugar a que la reconducción efectuada en la resolución mayoritaria se base en una exclusión negativa. […] En tal razón, los aprovechamientos son ingresos que el Estado no puede tipificar e identificar plenamente al realizar su función pública, dentro de alguna contribución, motivo por el cual han sido receptáculo de todos los ingresos que no pueden encontrar una cabida técnica en el concepto de contribuciones, ni en los ingresos por financiamiento a los que alude la Ley de Ingresos de la Federación, ni los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal"[231].

En efecto, en el concepto jurídico de aprovechamiento se recogen, por excepción, una pluralidad de ingresos públicos, que —de nuevo— solo por virtud de la definición legal se distinguirían de los no tributarios, cuando el juicio que se pretendía en este caso ante la Suprema Corte, no debería ser uno susceptible de resolución por simple deferencia al legislador, sino precisamente cuestionando la tipología a la que acudió. En casos como el aludido, basta el rótulo que asigne el legislador para otorgar la naturaleza tributaria o no tributaria, y ello resulta aún más cuestionable cuando la vía de solución es un concepto tan impreciso como el

[231] Voto Particular emitido por el Ministro José Ramón Cossío Díaz, en el amparo en revisión 1119/2009, promovido por Operadora de Hoteles Losanto, S.A. de C.V.

de aprovechamiento, en los términos en los que es definido por el Código Fiscal de la Federación.

En consecuencia, estimo que la Segunda Sala no debió limitarse a la clasificación propuesta por el legislador, ni descansar en el criterio —legal— de que todo lo que no sea considerado como contribución, podría ser catalogado como aprovechamiento (bajo las características ya descritas), sino que bien pudo —y, de hecho, me parece que era lo que se le estaba pidiendo— determinar si sería posible encuadrar al aprovechamiento reclamado bajo los parámetros que constitucionalmente podrían corresponder a los tributos, a fin de determinar si resulta procedente el análisis bajo los principios constitucionales de justicia fiscal.

En el caso concreto, considero que existían elementos para ubicar al aprovechamiento combatido entre las prestaciones públicas de naturaleza tributaria y, seguramente, como un derecho, en la medida en la que se aprecia una contraprestación, en la que el Estado cobra un ingreso por dicho concepto que irá destinado a cubrir el gasto público, respecto del excedente o precio del servicio que el particular haya recibido como beneficio.

En efecto, en el caso de los derechos —lo que podría hacerse extensivo a aprovechamientos como el que se reclamaba en el caso concreto— la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que una contraprestación en materia fiscal, es la prestación que deriva del uso o aprovechamiento de bienes del dominio público, en la cual, no existe un interés particular de quien la erogue, sino que dichos enteros se destinan a satisfacer diversas necesidades del gasto público, tal y como se desprende de la tesis de jurisprudencia de rubro "DERECHOS POR SERVICIOS. SU CONNOTACIÓN"[232].

[232] Tesis de jurisprudencia P./J. 1/98, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. VII, enero de 1998, p. 40, cuyo texto establece lo siguiente: "Si bien es cierto que de acuerdo con la doctrina jurídica y la legislación fiscal, los tributos conocidos como derechos, o tasas en otras latitudes, son las contribuciones que se pagan al Estado como contraprestación de los servicios administrativos prestados, sin embargo, la palabra 'contraprestación' no debe entenderse en el sentido del derecho privado, de manera que el precio corresponda exactamente al valor del servicio prestado, pues los servicios públicos que realiza el Estado se organizan en función del interés general y secundariamente en el de los particulares, ya que con tales servicios se tiende a garantizar la seguridad pública, la certeza de los derechos, la educación superior, la

A través de dicho criterio, se hace referencia a los derechos o tasas, mismas que guardan enorme semejanza con los aprovechamientos, al grado de que éstos, cuando se generan por la prestación de un servicio público o por el aprovechamiento de un bien del dominio público de la Nación, podrían llegar a ser considerados contribuciones, tan solo por el accidente —muy trascendente, pero sin dejar de ser una cuestión circunstancial— de ser contemplados en la Ley Federal de Derechos[233].

En efecto, en ambos casos, el sujeto pasivo no decide voluntariamente si debe pagarlos o no, toda vez que únicamente se requiere que el individuo se ubique en la hipótesis normativa para considerar que se encuentra obligado a ello; asimismo, puede apreciarse que ambas prestaciones se exigen de manera coactiva al gobernado y que el producto obtenido se destina al sostenimiento de los gastos públicos.

En este sentido, negarles a los aprovechamientos reclamados el carácter de contribuciones, por el hecho de no haber sido denominados como alguna de las especies de contribuciones que contempla la legislación fiscal federal, desde luego no me parece suficiente[234]. Por el contrario, estimo que la Suprema Corte

---

higiene del trabajo, la salud pública y la urbanización. Además, porque el Estado no es la empresa privada que ofrece al público sus servicios a un precio comercial, con base exclusivamente en los costos de producción, venta y lucro debido, pues ésta se organiza en función del interés de los particulares. Los derechos constituyen un tributo impuesto por el Estado a los gobernados que utilizan los servicios públicos y están comprendidos en la fracción IV del artículo 31 constitucional, que establece como obligación de los mexicanos contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes y, por tanto, los servicios aludidos se han de cubrir con los gravámenes correspondientes, que reciben el nombre de 'derechos'".

[233] Lo anterior, sin soslayar el hecho de que el concepto legal de aprovechamiento es muy extenso, y que no solo se refiere a servicios públicos o al aprovechamiento de bienes del dominio público de la Nación.

[234] A mi juicio, la tesis 2a./J. 50/2003, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XVII, junio de 2003, p. 252, de rubro "MULTAS IMPUESTAS POR EL PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN. SON APROVECHAMIENTOS QUE CONSTITUYEN UN CRÉDITO FISCAL", incurre en el mismo error metodológico. A través de dicho criterio, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación determinó que las multas impuestas por el Poder Judicial de la Federación son aprovechamientos que no pueden considerarse contribuciones —y, por tanto, no pueden ser analizadas bajo los parámetros de los principios constitucionales de justicia fiscal—, en la medida en la que no se encuentran ubicados en el artículo 2o. del Código Fiscal de la Federación. Actualmente, no se discute la naturaleza de dichas multas como aprovechamientos; sin embargo, lo que cuestiono es el hecho de que se arribe a dicha conclusión por el hecho de no ubicarlas en el catálogo que otorga el artículo 2o. del Código Fiscal, cuando pudo bastar el

debió acudir a una herramienta metodológica que le permitiera apreciar las notas esenciales propias de las prestaciones patrimoniales públicas de naturaleza tributaria, tal y como lo propongo en el último capítulo del presente trabajo, a fin de que pueda delimitarse de mejor manera el ámbito de aplicación de los derechos fundamentales de legalidad, proporcionalidad y equidad tributarias, así como el de destino al gasto público, y el tutelado colectivamente bajo los postulados del principio de generalidad tributaria.

4. *Amparo en revisión 249/2002*

En sesión del 15 de noviembre de 2002, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación resolvió por unanimidad de cuatro votos, el amparo en revisión 249/2002, promovido por Grupo Radiopolis, S.A. de C.V., según el proyecto elaborado por el Ministro Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. En dicho asunto, se analizó la naturaleza jurídica de la denominada "participación" que deberían pagar las personas que organicen juegos o sorteos, y se establecieron algunos elementos que aportan a la delimitación del concepto constitucional de tributo.

En efecto, conforme a la Ley Federal de Juegos y Sorteos, la Secretaría de Gobernación debía señalar la *"participación"* que corresponde al gobierno federal de los productos obtenidos por los gobernados que obtengan un permiso para celebrar un juego o un sorteo. En dicha participación puede reconocerse una prestación patrimonial de carácter público que, indudablemente, constituye un ingreso para el Estado, pero la verdadera trascendencia del criterio deriva de lo señalado en cuanto a si el concepto aludido constituye un tributo.

En este contexto, la Segunda Sala se avocó al análisis de dicha prestación, a fin de determinar si la misma tenía naturaleza tributaria —y, en su caso, a cuál de las contribuciones podría corresponder—. A continuación, abordaré algunos de los aspectos de mayor trascendencia derivados de dicho precedente.

---

señalamiento de que provienen de ilícitos y tienen como causa fundante, no la existencia de un signo de capacidad, sino la infracción sancionable a alguna disposición legal.

A. *Consideraciones relevantes*

Entre los puntos considerativos del fallo de la Segunda Sala de la Corte, considero de particular importancia los siguientes:

a. La ejecutoria comienza por precisar que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha reconocido como atributo o rasgo distintivo de las contribuciones *la unilateralidad,* en dos sentidos:
   - Por lo que ve a la forma en que se ejerce la potestad para crear la respectiva prestación;
   - Por lo que se refiere a las circunstancias que rodean la conducta del gobernado que, al ubicarse en el respectivo supuesto de hecho, da lugar al nacimiento de la correspondiente obligación tributaria.

b. Las contribuciones son la expresión de la potestad tributaria del Estado; por lo tanto, "el establecimiento de las prestaciones patrimoniales que tengan esa naturaleza *no está condicionado* a que se desarrolle un procedimiento en el que se escuche a los gobernados que podrían ver afectado su patrimonio con motivo de la creación de un tributo y, menos aún, a que el órgano dotado de tal potestad acredite determinadas circunstancias de hecho que justifiquen su ejercicio"[235].

c. Al respecto, también se sostuvo que, para determinar si una prestación patrimonial es tributaria, es necesario analizar cuál es la naturaleza de la relación jurídica, suscitada entre los gobernados y el Estado, al seno de la cual surge la respectiva obligación de pago.

d. No todas las prestaciones patrimoniales cuya obligación de pago nace para los gobernados con motivo de la realización de un determinado acto por parte de un órgano del Estado, tienen el carácter de contribución. Para que ello fuere así, debería también analizarse lo siguiente:

[235] Como puede apreciarse, se trata de una clara reiteración de lo sostenido en el amparo en revisión 1162/1996.

- La naturaleza de la relación jurídica que subyace a la obligación de pago;
- La índole de las atribuciones que desarrolla el órgano estatal al emitir el acto o realizar la conducta que genera la correspondiente obligación de pago.

Así, se podrá determinar si el vínculo es uno en el que el Estado actúe investido de imperio, o bien, si tiene su origen en una relación de coordinación[236].

e. Posteriormente, acude a la delimitación de las notas esenciales de los derechos —tasas—, mismas que se precisan a continuación:
   - Tienen su fuente en la voluntad unilateral del Estado;
   - No emanan de un acuerdo de voluntades entre el Estado que presta el servicio y el contribuyente que lo recibe, sino que el hecho generador surge cuando se actualiza la hipótesis prevista en la ley;
   - Son de carácter obligatorio;
   - Tienen como presupuesto la prestación de un servicio que presta el Estado en sus funciones de derecho público, el cual debe ser de naturaleza divisible, individualizable y susceptible de medición;
   - Se rigen por los principios de legalidad, proporcionalidad y equidad consagrados en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal;
   - Se destinan al gasto público.

f. Retomando el punto de partida, se procede al análisis del artículo 5o. de la Ley Federal de Juegos y Sorteos, en el cual se regula la prestación patrimonial cuya constitucionalidad se reclama, señalándose que la misma surge como consecuencia de la actividad desarrollada por la Secretaría de Gobernación consistente en otorgar permisos para realizar juegos o sorteos

[236] Partiendo de dicha distinción, la Segunda Sala acude a la legislación federal de la materia, a fin de determinar las diferencias entre los derechos —ingresos tributarios— y los aprovechamientos —ingresos no tributarios—. Lo anterior resulta cuestionable, en tanto que se trata de un juicio basado en posiciones legales, cuando se buscaba formar un criterio de índole constitucional.

—es decir, se trata de una prestación patrimonial vinculada a una actividad del Estado—.

g. En este sentido, y apreciando que la realización de juegos y sorteos es una actividad que tiene relevantes consecuencias para el orden público, se señala que "la relación jurídica que se entabla entre los gobernados y la Secretaría de Gobernación con motivo de la solicitud de un permiso para celebrar un juego o un sorteo no es de coordinación, sino de supra a subordinación, donde el otorgamiento de dicho acto permisivo, actividad estatal cuya realización genera la respectiva obligación de pago, no queda a la voluntad del gobernado solicitante, sino al arbitrio del órgano estatal competente, [...] lo que resulta revelador de que la referida contraprestación reúne el requisito de unilateralidad y con ella se retribuye una actividad realizada por el Estado en sus funciones de derecho público".

h. Con base en lo anterior, concluye la Corte que la mencionada "participación" constituye una contribución, en la especie de derecho por servicios, por lo que su regulación sí se rige por los principios de justicia tributaria garantizados en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución General de la República.

B. *Posiciones doctrinales referidas en el precedente*

En el precedente referido, se acude a la doctrina con el propósito de distinguir a los productos de los derechos, si bien, primeramente, se hace una precisión terminológica, a fin de identificar a los "derechos" con las "tasas", y a los "productos" con los "precios públicos"[237].

En primer término, se hace referencia a lo sostenido por Rosa Litago Lledó, particularmente en su libro "La recaudación de los precios públicos", en el que señala que las tasas se diferencian de los precios públicos por la concurrencia de

[237] Así, en el precedente citado se precisa que suele distinguirse como precios públicos, a las contraprestaciones satisfechas por la prestación de servicios o realización de actividades en régimen de derecho público cuando es voluntaria su solicitud o recepción y ese servicio es prestado o la actividad es realizada por el Estado o por el sector privado.

dos notas: la primera, que la tasa es una obligación *ex lege*, que no tiene su causa en un contrato, a diferencia de lo que ocurre con los precios públicos; y la segunda, que la tasa origina un ingreso de Derecho público que supone la aplicabilidad de una serie de prerrogativas o privilegios propios de este régimen jurídico, como son la vía de apremio, las garantías del crédito tributario, la presunción de legalidad, etcétera.

Dicha autora señala que, con independencia de lo anterior, la tasa y el precio tienen un rasgo en común, y es que ambos constituyen recursos adecuados para proporcionar ingresos a los Entes Públicos, cuando éstos, mediante la prestación de servicios o la realización de actividades, se dirigen a la satisfacción de necesidades públicas de los particulares de forma individualizada. En el precedente se refiere que la tratadista se cuestiona si existe o no un criterio general que, ante los pagos ocasionados por los conceptos anteriores, permita dilucidar si nos hallamos ante uno u otro tipo de ingreso.

En este sentido, señala que, históricamente, han sido múltiples los criterios que se han intentado utilizar, de entre los que se pueden referir los siguientes: el carácter de servicio público; la esencialidad del servicio público; su necesidad; el interés público presente en la realización del servicio o la actividad; así como el modo de gestión.

No obstante —señala el precedente, aludiendo todavía a la obra referida—, ninguno de dichos criterios ha resultado aplicable sin reservas, por dos razones: en primer lugar, por la dificultad inherente a la exacta delimitación del servicio público frente a la simple actividad administrativa; y, adicionalmente, debe considerarse la crisis actual del criterio enunciado, por efecto del creciente intervencionismo del Estado en la vida económica. Consecuentemente, la autora concluye que no puede sostenerse que exista un criterio general, válido, de distinción al que pueda atribuirse una influencia decisiva y constante sobre el carácter jurídico de las relaciones en cuestión, debiendo convenirse que, en todo caso, la elección de una u otra figura constituye una opción política del legislador.

En segundo lugar, el precedente hace referencia a Fernando Pérez Royo, quien en su obra “Derecho Financiero y Tributario. Parte general”, se apoya en las consideraciones de la Ley General Tributaria, en la que se definen a las tasas, a fin de apreciar un criterio de distinción con los precios públicos[238].

Finalmente, se hace referencia a Ramón Valdés Costa, autor uruguayo, que en su libro “Instituciones de Derecho Tributario”, señala que, conforme a la tradición jurídica de su país, “[…] los conceptos de *gratuidad y onerosidad* se han utilizado como elementos decisivos para distinguir los tributos de los precios, entendidos estos últimos como denominación genérica de todas las contraprestaciones pagadas al Estado por las prestaciones de carácter económico que ésta realiza”.

Con base en dichas consideraciones, en la resolución de referencia se concluye señalando que la doctrina, en términos generales, ha distinguido entre dichas prestaciones patrimoniales de carácter público, atendiendo a los siguientes criterios:

a. Los derechos o tasas tienen su origen en la ley, en tanto, los productos o precios —si bien encuentran su origen mediato en la ley, en razón de que su percepción se encuentra prevista en un ordenamiento jurídico tributario—, se rigen por cláusulas establecidas en un contrato cuya celebración presupone el concierto de voluntades entre las partes que lo pactan;

---

[238] En este sentido el artículo 26.1.a) de la Ley General Tributaria española —según el texto aludido en la sentencia comentada— dispone lo siguiente: “Tasas son aquellos tributos cuyos hechos imponibles consisten en la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público, en la prestación de servicios o en la realización de actividades en régimen de Derecho Público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al sujeto pasivo, cuando se produzca alguna de las circunstancias siguientes:
Primera. Que los servicios o actividades no sean de solicitud voluntaria para los administrados. A estos efectos no se considerará voluntaria la solicitud por parte de los administrados:
i. Cuando venga impuesta por disposiciones legales o reglamentarias;
ii. Cuando los bienes, servicios o actividades requeridos sean imprescindibles para la vida privada o social del solicitante.
Segunda. Que no se presten o realicen por el sector privado, esté o no establecida su reserva a favor del sector público conforme a la normativa vigente”.

b. El servicio prestado por el Estado tratándose de derechos si bien requiere la solicitud del gobernado, es de naturaleza obligatoria al configurarse la hipótesis prevista en la ley como generadora del hecho imponible. En cambio, en el caso de los precios, la solicitud del servicio es voluntario ya que el particular no se encuentra obligado al pago de éste por situarse en una hipótesis normativa sino por así haberlo pactado mediante la libre manifestación de su voluntad.

   En este mismo sentido, se precisa que no queda comprendido en este concepto (precios), la prestación de servicios que resultan indispensables, pues en dicho supuesto se está en presencia de las contribuciones denominadas derechos.

C. *Criterio jurisprudencial derivado del precedente aludido*

Con base en las consideraciones plasmadas en la ejecutoria del expediente aludido, se propuso la siguiente tesis, misma que eventualmente fue reiterada en diversos precedentes, por lo que actualmente tiene el carácter de jurisprudencia:

> "DERECHOS POR SERVICIOS. PARA DETERMINAR SI TIENEN ESA NATURALEZA LAS PRESTACIONES PATRIMONIALES CUYA OBLIGACIÓN DE PAGO ESTÁ VINCULADA CON UN DETERMINADO ACTO DEL ESTADO, ES NECESARIO ANALIZAR LA RELACIÓN JURÍDICA DE LA CUAL SURGE LA REFERIDA OBLIGACIÓN. El hecho de que la obligación de pago de las prestaciones patrimoniales nazca para los gobernados con motivo de la realización de un determinado acto por parte de un órgano del Estado, consistente en una actividad divisible, individualizada y susceptible de medición, no basta para estimar que se trata de contribuciones, en su especie derechos por servicios, cuyo establecimiento, liquidación y cobro se rigen por los principios de justicia tributaria garantizados en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues es necesario analizar la

naturaleza de la relación jurídica que subyace a esa obligación de pago, ya que dependiendo de la índole de las atribuciones desarrolladas por el respectivo órgano estatal al realizar la conducta que debe retribuirse, podrá advertirse si ésta surge dentro de un vínculo en el que el Estado acude investido de imperio y, por tanto, la prestación correspondiente constituye un derecho por servicio, o bien, si tiene su origen en una relación de coordinación entre el respectivo órgano estatal y los gobernados y, por ende, se trata de un producto, con el cual se retribuyen los servicios prestados por el Estado en sus funciones de derecho privado y en cuya obtención prevalece la voluntad de las partes"[239].

D. *Comentarios en relación con el asunto revisado.*

La aportación del amparo en revisión 249/2002 al presente estudio no es tan importante como la del amparo en revisión 1162/1996, afirmación esta que de ninguna manera debe entenderse como un menosprecio a los elementos de análisis aportados por la primera sentencia aludida.

Postulo dicho juicio al apreciar que la sentencia se proponía elaborar en torno a los elementos que permiten apreciar la existencia de un tributo desde el punto de vista constitucional, pero —a mi juicio— limita el alcance de su conclusión por dos razones: en primer lugar, porque acude a un criterio legal, al utilizar las definiciones del Código Fiscal de la Federación como instrumento para la identificación del tributo; lo anterior no es tan incorrecto como es poco ambicioso, pues si la aspiración era la de abstraer las notas esenciales de las contribuciones desde una perspectiva constitucional, el hecho de delegar en el legislador ordinario la definición de las mismas se presenta como un ejercicio limitado de hermenéutica jurídica.

La segunda razón por la que cuestiono el aporte del presente asunto se refiere a que, mientras que el fallo se pregunta por los elementos que le permitan

[239] Tesis de jurisprudencia 2a./J. 28/2010, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXXI, marzo de 2010, p. 953.

apreciar que se encuentra ante un tributo desde la óptica de la Constitución, la respuesta que se presenta se refiere a una pregunta diversa, es decir, a la que resuelve en relación con los elementos que permitan concluir que se está ante un derecho o tasa —apenas una especie del género contribución—.

Con independencia de lo anterior —insisto—, el aporte de la sentencia referida es incuestionable, mereciendo ser destacados los siguientes puntos:

a. No todas las prestaciones patrimoniales cuya obligación de pago nace para los gobernados con motivo de la realización de un determinado acto por parte de un órgano del Estado, tienen el carácter de contribución.
b. En los casos en los que la realización de un acto determinado por parte de un órgano del Estado da lugar al establecimiento de una prestación patrimonial de carácter público, no existe un criterio válido, general, que permita distinguir los casos en los que el Estado debe cobrar un tributo, de aquéllos en los que podría resultar válido determinar una prestación no tributaria.
c. La elección relativa al establecimiento de una figura tributaria, o bien, de una no tributaria, constituye una opción política del legislador.

Ahora bien, en lo que hace al tema que incumbe al presente estudio, debe recapitularse lo aportado por la resolución dictada en autos del diverso amparo en revisión 1162/1996, en el sentido de que las contribuciones son una especie del género “prestación patrimonial de carácter público”, mismas que derivan del ejercicio de una facultad estatal —la tributaria— que es una manifestación unilateral de imperio del Estado, la cual se desarrolla en un procedimiento que no se encuentra condicionado a la audiencia previa de los ciudadanos, ni al acreditamiento de hecho alguno que justifique su creación; dicha prestación tiene su origen en la Ley y justifica la necesidad de su establecimiento a través del ejercicio de una facultad como la descrita, en la trascendencia de las finalidades propias de las contribuciones.

Sin contradecir dichos elementos, la sentencia del amparo en revisión 249/2002 aporta al presente estudio las siguientes notas:

- En las contribuciones que requieren de la realización de un determinado acto por parte de un órgano del Estado, es necesario que las atribuciones que desarrolla el órgano estatal al emitir el acto o realizar la conducta que genera la correspondiente obligación de pago, se den en un marco de supra a subordinación, es decir, que el Estado actúe investido de imperio;
- En principio, cuando los bienes, servicios o actividades requeridos sean imprescindibles para la vida privada o social del solicitante, la aportación que se destina a soportarlos debe tener naturaleza contributiva —con independencia de la posterior decisión que versaría sobre la posibilidad de establecer un derecho, o bien, un impuesto—.

5. *Amparo en revisión 272/2001*

También resulta relevante para el presente caso, la decisión adoptada por la Primera Sala de la Corte, en autos del amparo en revisión 272/2001, promovido por Banco Inbursa, S.A., Institución de Banca Múltiple, Grupo Financiero Inbursa, y coagraviadas, en el cual se cuestionó la constitucionalidad de los artículos 20, 21, 22, 80, fracciones III y IV, así como Décimo y Décimo Primero transitorios de la Ley de Protección al Ahorro Bancario[240].

Al respecto, las quejosas afirmaban que el llamado Fondo Bancario de Protección al Ahorro (FOBAPROA) era un programa gubernamental infructuoso, en relación con los objetivos para los que fue creado, y a la luz de la crisis

[240] Los aludidos numerales disponen lo siguiente:
"Artículo 20.- A fin de cumplir con el objeto de la presente Ley, las Instituciones estarán obligadas a pagar al Instituto las cuotas ordinarias y extraordinarias que establezca la Junta de Gobierno, en los términos y condiciones dispuestos en este Capítulo".
"Artículo 21.- La Junta de Gobierno podrá establecer cuotas ordinarias diferentes para las Instituciones, en función del riesgo a que se encuentren expuestas, con base en el nivel de capitalización de cada una de ellas y de acuerdo a otros indicadores de carácter general que, conforme a las normas de operación de las Instituciones, determine en un reglamento interno la propia Junta de Gobierno del Instituto, el cual deberá ser del conocimiento público".

derivada de la particular situación económica que vivió el país a partir de diciembre de 1994.

De conformidad con lo dispuesto por la Ley de Protección al Ahorro Bancario, a partir de mayo de 1999, el Instituto para la Protección del Ahorro Bancario ("IPAB", en lo sucesivo) expidió las cuotas ordinarias que las instituciones financieras estarían obligadas a cubrir a su favor.

En relación con dichas cuotas, las quejosas reclamaron su análisis a partir de los principios constitucionales de justicia fiscal. En consecuencia, formularon argumentos en los que hicieron valer la violación al artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna, específicamente, en los siguientes aspectos:

- Que resultan violatorias del principio de legalidad tributaria, dado que los artículos 22 y 23 de dicho ordenamiento no precisarían con exactitud el monto o porcentaje de las aportaciones que las instituciones de banca múltiple debían hacer para la constitución del fondo que maneja el IPAB.
- Que el legislador habría establecido una obligación patrimonial ilimitada, toda vez que, en el artículo 22 de la Ley reclamada impugnada, no se contemplarían límites máximos para la constitución del fondo al que se vincularían las cuotas erogadas por las instituciones financieras.

Al respecto, la Corte negó la aplicación del artículo 31, fracción IV, constitucional, con base en las argumentaciones que se exponen enseguida.

A. *Consideraciones que sirvieron de fundamento al criterio de la Sala*

En sesión del 8 de enero de 2003, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación resolvió por unanimidad de cinco votos el expediente aludido. En relación con la posibilidad de aplicar los principios constitucionales de justicia fiscal a las cuotas reclamadas por las quejosas, se señaló lo siguiente:

a. En primer término, aludiendo a los destinatarios, la Primera Sala sostuvo que, mientras que el pago de las contribuciones corre a cargo del particular, en general, y a favor del Estado, el pago de las cuotas ordinarias y extraordinarias se materializa a cargo de la banca múltiple, y a favor del IPAB.

b. En lo que hace al destino de unas y otras, la Corte sostuvo que, mientras el pago de contribuciones tiene por objeto sufragar los gastos públicos del Estado; con el pago de las cuotas a cargo de los bancos, se pretende que el IPAB cumpla con el objeto de proteger al ahorro bancario, únicamente en beneficio de las personas que realicen cualquiera de las operaciones bancarias garantizadas, y a fin de regular los apoyos financieros que se otorguen a los propios Bancos.

c. En torno a la mecánica de causación, el Alto Tribunal distingue a las contribuciones de las cuotas que se entregan al IPAB, señalando que, en términos del artículo 6o. del Código Fiscal de la Federación, las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales; mientras que las aludidas cuotas deben ser enteradas por las instituciones bancarias por el simple hecho de tener esa calidad, con independencia de que realicen o no las operaciones garantizadas.

d. Finalmente, al analizar las consecuencias por la omisión en el pago de unas y otras, la Primera Sala sostuvo que la omisión en el pago oportuno de contribuciones provoca la generación de la parte actualizada, así como de los accesorios legales; mientras que la falta de pago de las cuotas, provoca la imposición de multas a cargo de la institución bancaria infractora, hasta por un monto equivalente a un tanto de la cuota omitida, tal y como se desprende de los artículos 90, fracción III, y 91, fracción II, de la Ley de Protección al Ahorro Bancario.

Como se mencionaba, en dicha ejecutoria se negó el carácter de contribuciones a las cuotas que deben enterarse al IPAB y, por ende, se negó la aplicación extensiva de los principios de justicia fiscal que contempla el artículo 31, fracción IV, de la Ley Fundamental.

A partir de la resolución de dicho asunto, se emitió la tesis aislada 1a. XVII/2003, cuyo rubro señala: "INSTITUTO PARA LA PROTECCIÓN AL AHORRO BANCARIO. A LAS CUOTAS QUE DEBEN CUBRIRLE LAS INSTITUCIONES DE BANCA MÚLTIPLE, NO LES SON APLICABLES EXTENSIVAMENTE LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD PROPIOS DE LAS CARGAS TRIBUTARIAS"[241].

[241] Tesis aislada 1a. XVII/2003, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XVII, mayo de 2003, p. 24, cuyo texto establece: "De lo dispuesto en los artículos 31, fracción IV, 74, fracción IV, y 126 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; 20 a 22, 90, fracción III, y 91, fracción II, de la Ley de Protección al Ahorro Bancario; 46, fracciones I y II, de la Ley de Instituciones de Crédito; así como 6o. y 21 del Código Fiscal de la Federación, se desprenden los siguientes puntos distintivos entre el pago de las contribuciones al fisco federal y el pago de las cuotas ordinarias y extraordinarias por parte de las instituciones de banca múltiple al Instituto para la Protección al Ahorro Bancario: 1. El pago de las contribuciones corre a cargo del particular, en general, y en favor del Estado; en cambio, únicamente las instituciones de banca múltiple deben efectuar el pago de las cuotas ordinarias y extraordinarias previstas en la Ley de Protección al Ahorro Bancario, en favor del referido instituto; 2. El pago de contribuciones tiene por objeto sufragar los gastos públicos del Estado, por lo que se decretan para cubrir el presupuesto de egresos, y no puede realizarse pago alguno a cargo del erario federal que no esté previsto en el citado presupuesto o en ley posterior; con el pago de las cuotas al referido instituto se pretende que éste cumpla con el objeto de proteger al ahorro bancario, y que regule los apoyos financieros que se otorguen a los propios bancos; 3. Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales durante el lapso en que ocurran; mientras que el pago de las cuotas citadas deben hacerlo siempre las instituciones de banca múltiple por el simple hecho de tener esa calidad, con independencia de que realicen o no las operaciones garantizadas; 4. La falta de pago del monto de las contribuciones en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, motiva su actualización desde el mes en que debió hacerse el pago, y hasta que éste se efectúe, así como el pago de recargos en concepto de indemnización al fisco federal por la falta de pago oportuno; por su parte, la falta de pago de las mencionadas cuotas, en tiempo y forma, hace merecedora a la institución bancaria infractora a una multa por el equivalente a un tanto de la cuota omitida. De lo anterior se concluye que el pago de contribuciones y el pago de las cuotas referidas son de naturaleza diferente, por lo que, al establecerse estas últimas, no se está en presencia de un caso análogo que justifique la aplicación extensiva de los principios de proporcionalidad y equidad tributaria consagrados en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal".

B. *Consideraciones personales respecto del fallo de la Primera Sala*

En la decisión de la Primera Sala se aprecian algunas inconsistencias, como las que se precisan a continuación:

- En primer lugar, en relación con la distinción que se efectuó atendiendo a los destinatarios de ambas prestaciones patrimoniales —las cuotas al IPAB, por un lado, y las contribuciones, por el otro—, cabe apuntar lo siguiente:
  - El hecho de que las cuotas tengan un destinatario acotado de manera más específica, es un tema del diseño normativo, y no parece elemento suficiente para distinguir entre los obligados al pago. El impuesto sobre servicios expresamente declarados de interés público por ley en los que intervengan empresas concesionarias de bienes del dominio directo de la Nación —dirigida a concesionarios de radio y televisión— tiene un destinatario bastante específico, y no por ello es menos contribución que, por ejemplo, el impuesto sobre la renta.
  - En este mismo sentido, las instituciones de crédito obligadas al pago de cuotas no dejan de ser particulares, potenciales destinatarios tanto de contribuciones, como de cuotas como las reclamadas. Bajo el mismo argumento, que se desestime el carácter de contribución por el hecho de que las cuotas se entreguen al IPAB, es un criterio algo simple, que no desarrolla mayormente su posición dentro del Estado Mexicano[242], o siquiera la posibilidad de que pudiera ser considerado agente auxiliar de la recaudación federal.

  En torno al hecho de que no por ser descentralizados, estos organismos deja de cumplir funciones públicas relevantes, Gabino Fraga ha sostenido que “la descentralización administrativa representa una corriente que día a

[242] En este sentido, debe tomarse en cuenta que el IPAB es un organismo público descentralizado, con personalidad jurídica y patrimonio propio, creado por el Poder Ejecutivo, con el objeto de establecer un sistema de protección al ahorro bancario en favor de las personas que realicen operaciones garantizadas, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 1o. y 2o. de la Ley de Protección al Ahorro Bancario.

día va tomando mayor incremento en los Estados contemporáneos y que en términos generales consiste en confiar algunas actividades administrativas a órganos que guardan con la administración centralizada una relación diversa de la jerarquía, pero sin que dejen de existir respecto de ellas las facultades indispensables para conservar la unidad del Poder"[243].

- En segundo término, considero igualmente simplista distinguir atendiendo a las supuestas finalidades diversas a las que se dirigen unas y otras, como si la protección del ahorro bancario no pudiera contarse como una finalidad pública. Puedo perfectamente entender como el objetivo a cargo del IPAB, consistente en proteger el ahorro bancario, en principio, podría únicamente apreciarse como un beneficio de las personas que realicen cualquiera de las operaciones bancarias garantizadas, pero ello no implica ni que tal finalidad no pueda considerarse una propia del gasto público, ni que la falta de tutela sobre dicho ahorro no tenga repercusiones más allá del público inversionista.

  En los términos —reconocidamente, amplios— en los que más adelante se aludirá a lo que puede entenderse por "gasto público", considero que tanto las contribuciones como las cuotas que deben enterarse a favor del IPAB, pueden ser entendidas como destinadas al gasto público, en la medida en la que se dirigen a financiar la operación del IPAB.

  En efecto, el artículo 2o. de la Ley de Protección al Ahorro Bancario establece que el sistema de protección al ahorro bancario será administrado por el IPAB. Por ende, dicho Instituto, en su calidad de organismo descentralizado, no deja de ser un ente del Estado[244], destinada a una función pública relevante.

---

[243] Fraga, Gabino, *Derecho Administrativo*, 39a. ed., México, Porrúa, 1999, p. 202.

[244] Al respecto, debe tomarse en cuenta que, de conformidad con el artículo 75 de la mencionada ley, la Junta de Gobierno del Instituto para la Protección al Ahorro Bancario se encuentra integrada por el Secretario de Hacienda y Crédito Público, el Gobernador del Banco de México, el Presidente de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, y cuatro vocales designados por el Ejecutivo Federal y aprobados por las dos terceras partes de los miembros de la Cámara de Senadores y,

Así, mediante la imposición de las aludidas cuotas se pretende otorgar recursos a un ente de carácter público cuya función es la de proteger el ahorro bancario y coadyuvar al equilibrio del sistema financiero mexicano, finalidad esta que claramente puede entenderse como parte de aquéllas que engloba el concepto de "gasto público"[245].

- En tercer lugar, en lo que se refiere a la mecánica de determinación de las cuotas al IPAB y de las contribuciones, parecería que la decisión del Alto Tribunal acude innecesariamente al texto del artículo 6o. del Código Fiscal de la Federación, pues el mismo únicamente establece las circunstancias temporales en las que se entienden causadas las contribuciones, mas no un criterio para distinguirlas de ingresos no tributarios.
- Finalmente, y solo como una nota marginal, conviene tener presente que, años después, la propia Suprema Corte de Justicia de la Nación tuvo la oportunidad de pronunciarse en relación con los derechos de inspección que la Comisión Nacional Bancaria y de Valores cobra a las propias instituciones financieras, por la supervisión que se efectúa sobre sus operaciones —determinado a partir del capital sujeto a inspección—, a fin de tutelar los derechos del mismo público inversionista.

  Me refiero a los amparos en revisión 104/2010, 62/2010, 133/2010, 2259/2009 y 128/2010, resueltos por la Primera Sala de la Corete, concediendo el amparo en contra del artículo 29-D, fracción XI, inciso A), de la Ley Federal de Derechos, vigente en dos mil nueve; criterio este al que se opuso la Segunda Sala de la Corte, misma que negó el amparo en asuntos similares, lo que dio pie a una denuncia de contradicción de tesis, resuelta finalmente a favor del criterio de la Segunda Sala.

---

en sus recesos, por igual proporción de integrantes de la Comisión Permanente del Congreso de la Unión, lo cual denota el carácter estatal con el que puede ejercer sus funciones públicas.

[245] En el entendido, como se precisará en el último capítulo del presente trabajo, de que el hecho de que una contribución se destine a algún fin en específico no quiere decir que la misma no se destine al gasto público, tal y como se desprende de la tesis de jurisprudencia P./J. 106/99, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. X, noviembre de 1999, p. 26, de rubro: "CONTRIBUCIONES. LAS DESTINADAS AL PAGO DE UN GASTO PÚBLICO ESPECIAL NO VIOLAN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL".

Así, puede apreciarse que una figura jurídica semejante a la analizada en el presente apartado —con la evidente distinción de que la cuota pagada a la Comisión Nacional Bancaria y de Valores sí tenía el carácter *legal* de derecho, es decir, de contribución— fue analizada a partir de los principios constitucionales de justicia fiscal.

En el contexto de los argumentos recién desarrollados, considero que la decisión de la Primera Sala partió de argumentos algo simples para negar el carácter de contribución a las cuotas que deben entregarse al IPAB. Me parece que el caso ameritaba mayor profundidad sobre las distinciones que apunta entre ambas prestaciones, sobre todo porque ambas —cuotas y contribuciones— son exigidas coactivamente de los particulares, a cambio de servicios que presta el Estado, atendiendo a ciertos criterios que con facilidad pueden vincularse con la capacidad de los destinatarios de la norma, lo que —en mi concepto— los asemejan lo suficiente como para, cuando menos, considerar la posible naturaleza contributiva de las cuotas analizadas.

Por otro lado, la concepción de “gasto público” del que parte la Corte parece limitada, y la mayoría de sus criterios descansan en distinciones legales: desde cómo se diseña a los destinatarios de una norma, al sujeto activo de la obligación, a las reglas de causación o las consecuencias por el incumplimiento. En ninguno de dichos parámetros se trasciende al criterio del propio legislador.

No paso por alto que el propio artículo 27 de la Ley de Protección al Ahorro Bancario dispone que las cuotas a favor del IPAB “no tendrán carácter fiscal, por lo que contra su cobro o cualquier otra resolución emitida conforme a la presente Ley, no procederá medio de defensa alguno ante el Tribunal Fiscal de la Federación”. Sin embargo, tanto como sucede con los fundamentos que soportan la decisión de la Primera Sala, no debe perderse de vista que tal señalamiento también tiene carácter meramente legal y —como he venido señalando— no debería ser la ley el criterio último para determinar a qué prestaciones

patrimoniales públicas les resultan aplicables, o no, los principios constitucionales de justicia fiscal.

6. *Acción de inconstitucionalidad 6/2005 y voto particular del Ministro Genaro David Góngora Pimentel*

El caso aludido es uno más de aquéllos en los que se planteó ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que el *nomen iuris* al que había acudido el legislador era inadecuado, pero circunscribiendo el argumento a la determinación del tipo de ingreso tributario —es decir, la decisión de la Corte resolvió sobre los elementos necesarios para considerar que se está ante un impuesto, ante un derecho, ante una aportación de seguridad social o ante una contribución de mejoras—. Como se ha señalado, el propósito del presente estudio amerita un grado de abstracción mayor al señalado, a fin de determinar en qué casos se está ante prestaciones de naturaleza tributaria, y en qué casos ante prestaciones de naturaleza no tributaria, todo ello desde la perspectiva de la Constitución Política.

No obstante lo anterior, debe señalarse que dichos asuntos igualmente aportan elementos valiosos para la reflexión en torno al concepto constitucional de tributo, motivo por el cual serán expuestos brevemente.

En el precedente aludido, fallado el 29 de septiembre de 2005, el Tribunal Pleno resolvió la acción de inconstitucionalidad 6/2005, promovida por el Procurador General de la República, en contra del decreto por el que se expidió el artículo 36, fracción XIV, de la Ley del Agua y Gestión de Cuencas del Estado de Michoacán, para el Ejercicio Fiscal de 2005[246].

[246] El mencionado numeral establece lo que a continuación se transcribe:
"Artículo 36. Cuando los servicios públicos sean prestados directamente por los municipios, éstos tendrán a su cargo: […]
XIV. Aprobar durante el mes de diciembre de cada año, a propuesta del organismo operador las cuotas y tarifas de derechos por el servicio de agua potable, alcantarillado y saneamiento, suministro o transportación de agua potable y manejo de lodos, de acuerdo con los costos reales del servicio ordenando su publicación en el Periódico Oficial del Gobierno Constitucional del Estado de Michoacán de Ocampo, en los estrados de las oficinas municipales y de los organismos operadores; también podrán difundirse, en su caso en otros medios que permita a los usuarios su conocimiento.

Dicho asunto se resolvió desestimando la acción de inconstitucionalidad, dado que únicamente 7 Ministros votaron por la inconstitucionalidad. No obstante, en dicho asunto se discutió la naturaleza de la contraprestación pagada al Municipio por la prestación del servicio de agua potable, alcantarillado y saneamiento, siendo que el Ministro Genaro Góngora Pimentel, integrante de la minoría —es decir, responsable de uno de los votos que impidió la declaratoria de invalidez del precepto— le atribuía el carácter de "precio público".

En su voto, el Ministro Góngora señala que los entes públicos pueden optar por no prestar directamente el servicio y acudir al régimen de concesión, lo cual no implica que el servicio concesionado deje de tener carácter público o que el Estado pierda su poder tarifario, por lo que la determinación que realiza de la tarifa a cubrir por los usuarios como contraprestación del servicio tiene la naturaleza de precio público. En relación con lo anterior, señala que los derechos son una especie de tributo, pero destaca que también tienen una innegable similitud con una entidad jurídica no asimilable a los tributos, como son los precios públicos[247].

En el supuesto de que durante el mes de diciembre del último año de la administración municipal saliente, no se haya aprobado el acuerdo de cabildo a que se refiere el párrafo anterior, la administración municipal entrante podrá, durante los meses de enero y febrero del año al que correspondan las cuotas y tarifas, aprobar y mandar publicar el acuerdo respectivo".

[247] Para efectos de distinguir los derechos de los precios públicos, el Ministro Góngora acude a los siguientes criterios:

a. Los derechos tienen naturaleza tributaria, pues son prestaciones patrimoniales de carácter público fijadas por ley, cuya finalidad esencial es financiar el gasto público; en cambio, los precios públicos tienen la naturaleza de contraprestación al tener como fuente un acto negocial entre el prestador del servicio y el usuario, asimismo, su finalidad es la obtención de un beneficio.

b. Los derechos encuentran su fuente formal y material en la ley, es decir, se trata de una obligación *ex lege.* Por su parte, los precios públicos encuentran su fuente formal en la ley que regula el régimen administrativo de la prestación del servicio; sin embargo, materialmente tienen su fuente en un acto negocial, en tanto derivan de un contrato de prestación de servicios, es decir, se trata de una obligación voluntaria *ex contractu.* De lo anterior también desprende que la Administración Pública no está sujeta al principio de reserva de ley, por lo que tiene una amplia maniobrabilidad en la determinación de las tarifas a pagar por el servicio.

c. Los derechos se rigen por las reglas del Derecho Tributario, mientras que los precios públicos se rigen por las reglas del Derecho Administrativo en cuanto a la prestación del servicio y la determinación de las tarifas y, por cuanto se refiere al cobro a los particulares, por las reglas del Derecho Privado.

d. Los derechos se encuentran afectos al fin consistente en la cobertura del gasto público, sin que se desconozca la posibilidad de utilizarlos como instrumento de política económica; por su parte, el fin al que se encuentran afectos los precios públicos es el de obtener un beneficio, en tanto que actúan como contraprestación por el servicio recibido por los usuarios.

Asimismo, sostiene que la decisión de acudir a la figura de los derechos o la de los precios públicos, es de *política económica,* es decir, el establecimiento de un derecho o de un precio para la financiación de un servicio público *no está condicionado por criterios apriorísticos basados en pretendidas diferencias sustantivas de los servicios que con ellas se han de financiar.* La elección entre el régimen de los derechos o de los precios públicos —a su juicio— obedece a la voluntad discrecional del legislador "y constituye una elección política que ha de basarse en consideraciones de todo tipo: materiales, de realidad social, económicas, características del servicio, etcétera".

En este sentido, en relación con el voto del Ministro Góngora puede destacarse lo siguiente:

- El aparente abandono, por parte de uno de los Ministros que había votado a favor de los criterios sostenidos al resolver los amparos en revisión de número 1162/1996 y 249/2002, del criterio que sostiene que la indispensabilidad en el servicio prestado, sería un elemento a tomar en cuenta a la hora de valorar la existencia de una prestación patrimonial de carácter público de naturaleza tributaria.
- El señalamiento en el sentido de que el establecimiento de una prestación tributaria no está condicionado por un criterio apriorístico, basado en diferencias sustantivas de los servicios financiados con ella, es decir, que la decisión de utilizar una figura tributaria o una no tributaria, es una de política económica, de carácter discrecional, la cual corresponde al legislador.

---

e. Finalmente, sostiene el Ministro Góngora que, para el cobro de los derechos, se puede utilizar el procedimiento económico coactivo y todos aquellos mecanismos que el régimen tributario conlleva, como son las multas, recargos, actualizaciones, etcétera. Por su parte, los precios públicos se cobran empleando los medios previstos en el contrato y en la legislación del Derecho Privado. Si bien el Ministro Góngora no realiza un paralelismo entre los precios públicos y los aprovechamientos (como en otros precedentes ya citados sí se lleva a cabo), este punto parecería contradictorio con dicha postura de la Corte, dado que los aprovechamientos, si bien no son ingresos tributarios, sí son considerados por la legislación fiscal como "créditos fiscales" y, por ende, si pueden ser cobrados a través del procedimiento administrativo de ejecución.

7. *Contradicción de tesis 210/2005-SS*

En sesión de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación del día 31 de marzo de 2006, se resolvió el expediente relativo a la contradicción de tesis 210/2005-SS, conforme a la propuesta elaborada por el Ministro Sergio Salvador Aguirre Anguiano (q.e.p.d.), misma que contó con el voto aprobatorio de 3 Ministros, en contra de los emitidos por la Ministra Luna Ramos y el Ministro Góngora Pimentel.

El tema de contradicción denunciado consistía en determinar si el pago previsto en los artículos 318 y 319 del Código Financiero del Distrito Federal[248], a efecto de que la autoridad competente realice las acciones correspondientes tendentes a prevenir, mitigar o compensar los efectos del impacto ambiental, constituye un aprovechamiento o una contribución —en el planteamiento original, había sido considerado como un derecho—. Del resultado de dicho análisis

---

[248] Dichos numerales establecen lo siguiente:
"Artículo 318. Las personas físicas y morales que construyan desarrollos habitacionales de más de 20 viviendas, deberán cubrir el pago por concepto de aprovechamientos para que la autoridad competente realice las acciones necesarias para prevenir, mitigar o compensar las alteraciones o afectaciones al ambiente y los recursos naturales, a razón de $25.00 por metro cuadrado de construcción.
Para llevar a cabo el cálculo de los aprovechamientos a que se refiere este artículo, no se considerarán los metros cuadrados destinados a estacionamientos."
"Artículo 319. Las personas físicas o morales que realicen obras, instalaciones o aprovechamientos en el Distrito Federal de más de 200 metros cuadrados de construcción deberán cubrir el pago por concepto de aprovechamientos para que la autoridad competente realice las acciones para prevenir, mitigar o compensar los efectos del impacto vial, de acuerdo con lo siguiente:
I. Zona 1.
a) Habitacional, por metro cuadrado de construcción $40.00
b) Otros Usos, por metro cuadrado de construcción $53.00
c) Las estaciones de servicio, pagarán a razón de $160,000.00, por cada dispensario.
II. Zona 2.
a) Habitacional, por metro cuadrado de construcción $48.00
b) Otros Usos, por metro cuadrado de construcción $64.00
c) Las estaciones de servicio, pagarán a razón de $160,000.00, por cada dispensario.
III. Zona 3.
a) Habitacional, por metro cuadrado de construcción $56.00
b) Otros Usos, por metro cuadrado de construcción $75.00
c) Las estaciones de servicio, pagarán a razón de $160,000.00, por cada dispensario.
Para llevar a cabo el cálculo de los aprovechamientos a que se refiere este artículo, no se considerarán los metros cuadrados destinados a estacionamiento".

dependería la aplicación de los principios que rigen a las contribuciones, previstos en el artículo 31, fracción IV, constitucional.

A. *Consideraciones del proyecto*

En la resolución respectiva, la Segunda Sala se apoyó en los puntos que a continuación se sintetizan:

- No basta atender al apelativo que otorgó el legislador a la prestación patrimonial de carácter público que se estudia, sino que resulta necesario desentrañar su naturaleza jurídica.
- Posteriormente, la ejecutoria acude al texto de los artículos 31 y 32 del Código Financiero del Distrito Federal, a fin de determinar lo que en dicho ámbito se entiende por "contribución" y "aprovechamiento"[249].
- Con base en planteamientos doctrinales —referidos más adelante en el presente estudio—, la Segunda Sala arriba a los siguientes atributos de los impuestos:
  a. Son prestaciones públicas patrimoniales impuestas por el Estado de forma unilateral y coactiva;
  b. El hecho imponible lo realiza directamente el particular, sin ninguna referencia a la realización de un acto o actividad a cargo de la administración pública (lo anterior, sin soslayar que su finalidad es cubrir los gastos públicos, pero no constituye un presupuesto para que se actualice el hecho imponible);
  c. El hecho imponible se constituye normalmente por el conjunto de negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica, que reflejan una disponibilidad económica real de los particulares, como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de bienes o la adquisición de un ingreso;

[249] Como se ha señalado, esta metodología parece cuestionable, pues la verificación de los textos legales, más allá de constituir un testimonio del producto de la actividad legislativa, únicamente otorgaría elementos para juzgar desde la perspectiva del legislador ordinario, y no de la Constitución Política.

d. Dichos ingresos públicos se destinan a financiar los gastos públicos indivisibles, de tal suerte que los particulares no reciben un beneficio directo, sino indeterminado o no determinado individualmente.

- Posteriormente, se aplica dicho estándar al caso de la prestación patrimonial establecida en los artículos 318 y 319 del Código Financiero del Distrito Federal, y se concluye que tiene la naturaleza de impuesto, al cumplir con los parámetros señalados.
- Entre los aspectos a destacar en el ejercicio efectuado por la Segunda Sala para concluir que se está ante un impuesto, se aprecian los siguientes argumentos:
    - El hecho imponible no está vinculado a la realización de un acto o actividad a cargo de la administración pública local, ya que, si ésta no realiza las acciones de prevenir, mitigar o compensar las alteraciones o afectaciones al ambiente y los recursos naturales y los efectos del impacto vial, de todas formas nace la obligación tributaria si el particular construye o realiza obras en los términos descritos por las normas;
    - Las acciones de prevenir, mitigar o compensar, referidas en los artículos analizados, en realidad se tratan de gastos públicos indivisibles e indeterminados individualmente, porque con ellas los particulares no reciben un beneficio directo, pues en ninguna parte de las disposiciones se prevé que las acciones se apliquen en las zonas o áreas de construcción o realización de las obras, sino que son generales.
- Por otro lado, las características de un derecho se enunciaron en los siguientes términos:

a. Constituyen una especie de las contribuciones y deben estar previstos en la ley;

b. Se originan por la actividad concreta y singular que despliega el Estado, ordinariamente provocada por un sujeto denominado destinatario o usuario;
c. El pago tiene su origen en el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público del Estado o en la recepción de un servicio público en forma individualizada, concreta y determinada.

- En este sentido, la resolución que se comenta aclara que la prestación patrimonial analizada no se trata de un derecho, dado que éstos se causan como una contraprestación que debe cubrirse:
    - Por el aprovechamiento de los bienes del dominio público del Distrito Federal, con excepción de las concesiones o permisos; y
    - Por recibir los servicios que presta la entidad en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas como tales en el propio Código Financiero del Distrito Federal.

  En tal virtud, se aclara que la mencionada prestación patrimonial no tiene su origen en la recepción de un servicio público prestado en forma individualizada, concreta y determinada a favor de una persona, ni en el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público del Distrito Federal.
- Asimismo, se señaló que no tenían el carácter de aprovechamiento, precisando que, ordinariamente, estos ingresos no tributarios derivan de las facultades admonitorias y sancionadoras de las autoridades, por la inobservancia, violación o abuso de deberes jurídicos a cargo de los particulares. Continúa la Corte señalando que dichos ingresos pueden dimanar de cualquier otra función de derecho público que realice el Estado, distinta a su potestad tributaria.

Esta última consideración resulta de gran trascendencia, dado que en ella la Corte sostiene que los aprovechamientos son ingresos que el Estado no puede tipificar e identificar plenamente al realizar su función pública, dentro de alguna contribución; por tanto, han sido "receptáculo de todos los ingresos que no pueden encontrar una cabida técnica en el concepto de contribuciones, ni en los ingresos por financiamiento a los que alude la Ley de Ingresos de la Federación, ni los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal[…]"[250].

B. *Referencias doctrinales*

En la resolución a dicha contradicción de tesis, se efectuaron remisiones a la doctrina, a fin de contar con elementos para delimitar lo que debe entenderse por impuesto —no por *tributo*, vale la pena resaltar—. Entre dichas posiciones doctrinales, deben destacarse las siguientes:

En primer término, se hace referencia a lo sostenido por José Luis Pérez de Ayala y Miguel Pérez de Ayala Becerril[251], citando el siguiente texto en el que se alude al concepto de *impuesto*:

> "Se trata de un presupuesto de hecho en el que interviene el contribuyente como realizador o titular y en cuya definición legal no se hace ninguna referencia a una actividad de la Administración Pública como presupuesto en virtud del cual ésta tenga derecho al cobro del impuesto. Por supuesto que la Administración, con los recursos obtenidos por esos impuesto, acometerá la financiación de necesidades públicas, tal y como ya hicimos

[250] Instituto de Investigacions Jurídicas de la U.N.A.M., *Enciclopedia Jurídica Mexicana del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México*, t. I, México, Porrúa, 2002, citado en la sentencia de la contradicción de tesis 210/2005-SS, Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, México, 31 de marzo de 2006, ponencia del Ministro Sergio Salvador Aguirre Anguiano, p. 44.

[251] Pérez de Ayala, José Luis, Pérez de Ayala, Miguel, *Fundamentos de Derecho Tributario*, Madrid, Edersa, 1998, p. 48, citado en la sentencia de la contradicción de tesis 210/2005-SS, Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, México, 31 de marzo de 2006, ponencia del Ministro Sergio Salvador Aguirre Anguiano, p. 34.

referencia en un momento anterior, pero este no puede suponer nunca que la exacción del tributo vaya condicionada a esta función de la Administración (Aspecto éste que le diferencia, como vamos a ver, tanto de la tasa como de las contribuciones especiales, en los que la ley vincula su pago a la realización de una actividad o de un gasto por parte de la Administración Pública; éste en ambos casos, debe ser el presupuesto de hecho al que la ley vincule la obligación de pago). El presupuesto de hecho del impuesto será, entonces, el conjunto de negocios, actos o hechos, de naturaleza jurídica o económica –aun cuando desde el momento en que se definan en un concepto legal, son siempre hechos jurídicos- que ponen de manifiesto la capacidad contributiva de un sujeto pasivo como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de los bienes o la adquisición de una renta".

Por otro lado, se acude a lo sostenido por Andrea Amatucci y Eusebio González García, en el sentido de que la legislación nacional comúnmente identifica en los impuestos al ingreso público destinado a financiar los gastos indivisibles[252].

Finalmente, se cita a Dino Jarach, en lo que tiene que ver con las características del impuesto, a través del siguiente texto:

"Una segunda cuestión consiste en la búsqueda de la característica esencial del impuesto, que lo diferencie de las otras especies de tributos como las tasas y las contribuciones especiales. Algunos autores, especialmente juristas, han sostenido que el impuesto nace puramente del poder de imperio y sin criterio inspirador determinado, salvo la exclusión de la contraprestación y del beneficio diferencial que caracterizan a la tasa y a

[252] Amatucci, Andrea y González García, Eusebio, "El concepto de tributo", *Tratado de Derecho Tributario*, Bogotá, Temis, 2001, t. II, p.13, citado en la sentencia de la contradicción de tesis 210/2005-SS, Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, México, 31 de marzo de 2006, ponencia del Ministro Sergio Salvador Aguirre Anguiano, p. 34.

la contribución especial, respectivamente. Así lo dijo el jurista Otto Mayer y adhieren a su tesis muchos otros juristas"[253].

C. *Tesis de jurisprudencia derivada de la resolución aludida*

Con base en las consideraciones expuestas en el presente apartado, se aprobó la siguiente tesis de jurisprudencia:

"IMPUESTOS. TIENEN ESA NATURALEZA LAS PRESTACIONES PÚBLICAS PATRIMONIALES PREVISTAS EN LOS ARTÍCULOS 318 Y 319 DEL CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL Y, POR TANTO, DEBEN CUMPLIR CON LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS CONSAGRADOS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL. Los artículos citados establecen que quienes construyan desarrollos habitacionales de más de 20 viviendas, o realicen obras, instalaciones o aprovechamientos de más de 200 metros cuadrados, deberán cubrir el pago por concepto de aprovechamientos para que la autoridad competente realice las acciones necesarias para prevenir, mitigar o compensar las alteraciones o afectaciones al ambiente y los recursos naturales, así como los efectos del impacto vial, a razón de una determinada cantidad por metro cuadrado de construcción, en el caso de los desarrollos mencionados, y conforme a las cantidades que se determinen por metro cuadrado de construcción, según la zona en que se realice la obra y el destino que se le dé, tratándose de construcciones de más de 200 metros cuadrados. En ese tenor, se concluye que aun cuando los artículos 318 y 319 del Código Financiero del Distrito Federal señalen que las prestaciones patrimoniales de carácter público que prevén se cubrirán en concepto de aprovechamientos, lo cierto es que tienen la

[253] Jarach, Dino, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Buenos Aires, Abeledo-Perrot, p. 254, citado en la sentencia de la contradicción de tesis 210/2005-SS, Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, México, 31 de marzo de 2006, ponencia del Ministro Sergio Salvador Aguirre Anguiano, p. 35.

naturaleza de un impuesto y, por ende, están sujetas al cumplimiento de los principios tributarios contenidos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en virtud de que son impuestas en forma unilateral y coactiva por el Distrito Federal; el hecho imponible lo realiza directamente el particular, que es la referida construcción o realización de obras, instalaciones o aprovechamientos, y se constituye sobre actos que reflejan una disponibilidad económica como consecuencia de la propiedad o posesión inmobiliaria, además de que no se vincula a la realización de un acto o actividad específicos a cargo de la administración pública local, ya que si ésta no realiza las acciones referidas, de cualquier forma nace la obligación tributaria y, por último, esas acciones constituyen gastos públicos indivisibles e indeterminados individualmente"[254].

D. *Voto minoritario de la Ministra Margarita Beatriz Luna Ramos y del Ministro Genaro David Góngora Pimentel*

Como se ha referido, la posición de la propuesta formulada por el Ministro Aguirre Anguiano no contó con la aprobación unánime de los integrantes de la Segunda Sala. La opinión de los disidentes resulta de gran trascendencia en el estudio que se realiza, motivo por el cual a continuación se destacan algunas de sus consideraciones.

- Debe resaltarse que los Ministros integrantes de la minoría basan su rechazo al criterio de la mayoría en el hecho de que, al reconducir el tipo de la obligación tributaria, se estaría legislando y creando una nueva obligación —"sería tanto como establecer una contribución por vía de interpretación", dicen los disidentes—.

[254] Tesis 2a./J. 54/2006, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIII, mayo de 2006, p. 281.

- La interpretación efectuada implicó —a juicio de los disidentes— desconocer la potestad tributaria que la Constitución Federal otorga de manera exclusiva al legislador.
- En este sentido, señalan que la Suprema Corte de Justicia de la Nación "puede juzgar la constitucionalidad de dichos preceptos o analizar si se justifica el cobro del aprovechamiento, más no modificar su naturaleza porque ello sería tanto como admitir que un órgano jurisdiccional puede establecer contribuciones vía interpretación".
- Dejando a salvo las razones de disenso, señalan que, en todo caso, de tratarse de una contribución, la prestación analizada no es un impuesto. En este sentido, tras analizar diversos planes de desarrollo, concluyen que "si dichas prestaciones patrimoniales no tienen como destino final cubrir los gastos públicos, sino un fin específico para reparar un posible daño al medio ambiente, es de concluir que la prestación patrimonial que se exige en los preceptos reclamados tiene la naturaleza de una medida compensatoria y no la de un impuesto".
- Como nota final, en dicho voto se señala que "El pago del impuesto, como prestación dineraria, se justifica cuando los sujetos pasivos obtienen una renta que les modifica su patrimonio, realizan consumos o usan bienes, pero no por los posibles resultados ilícitos de los que sean responsables, ya que de esto se ocupan las sanciones como aprovechamientos"[255].

En lo que puede aportar para el presente trabajo, en dicho voto se acude a precedentes judiciales para acotar lo que debe entenderse por "gasto público", según se describe a continuación:

[255] Dicha afirmación debe ser dimensionada, a fin de limitar su aportación al presente estudio. Obsérvese que los Ministros disidentes se refieren a las causas que pueden, o no, justificar el establecimiento de *un impuesto,* no de una contribución. De esta forma, aunque lo afirmado por la minoría constituye una abstracción valiosa en torno a las causas que legitimarían el establecimiento de un impuesto, no retomo dicha consideración en sus términos, dado que se refiere a una especie de las contribuciones.

- El gasto público, según ha considerado la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo;
- Por “gasto público” se entiende al importe de lo recaudado a través de las contribuciones, cuyo destino es la satisfacción de las necesidades colectivas o sociales, o los servicios públicos;
- El concepto material del gasto público estriba en el destino de un impuesto para la realización de una función pública específica o general, al través de la erogación que realice el Estado.

Lo anterior, de conformidad con lo sustentado en la tesis aislada 2a. IX/2005, cuyo rubro y texto se transcriben a continuación:

> “GASTO PÚBLICO. Del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que establece la obligación de los mexicanos de "contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes", en relación con los artículos 25 y 28 de la propia Constitución, así como de las opiniones doctrinarias, se infiere que el concepto de "gasto público", tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo, por cuanto el importe de las contribuciones recaudadas se destina a la satisfacción de las necesidades colectivas o sociales, o a los servicios públicos; así, el concepto material de "gasto público" estriba en el destino de la recaudación que el Estado debe garantizar en beneficio de la colectividad”[256].

[256] Tesis aislada 2a. IX/2005, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXI, enero de 2005, p. 605. La referida tesis se desprende de las consideraciones del amparo en revisión 1305/2004, Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, México, 19 de noviembre de 2004, ponencia del Ministro Díaz Romero.

Sobre dicho tema, la Primera Sala de la Corte ha aportado lo siguiente, sustentado en la tesis aislada de número 1a. CXXIII/2005:

> "DESTINO AL GASTO PÚBLICO. LA CARACTERÍSTICA DE ESE PRINCIPIO TRIBUTARIO SE DETERMINA POR SU OBJETO MATERIAL Y NO POR EL TIPO DE ENTIDAD PÚBLICA QUE LO OPERE. El hecho de que se esté ante un impuesto de carácter federal no implica que su destino tenga que ser también "federal", pues lo que el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos prescribe es que las contribuciones se destinen al gasto público que pueden realizar tanto la Federación como los Estados de la República o los Municipios, esto es, no puede entenderse que el "gasto público" se asocie exclusivamente con la Federación, sin que los Estados o los Municipios sean considerados como sus destinatarios. Por tanto, la nota que define el principio tributario de destino al gasto público la constituye su objeto material, es decir, la satisfacción de ciertas necesidades de interés colectivo, y no el tipo de entidad pública -Federación, Estados o Municipios-, que lo opere"[257].

A manera de conclusión, debo destacar la forma en la que el voto de la minoría aporta al debate que ocupa al presente estudio.

En un primer aspecto, llama la atención que dos Ministros se pronuncien por la limitación a la atribución jurisdiccional que se desprende de la tesis de jurisprudencia 19/2003, de rubro "INGRESOS PÚBLICOS. PARA VERIFICAR SU APEGO A LOS PRINCIPIOS QUE CONFORME A LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS RIGEN SU ESTABLECIMIENTO, LIQUIDACIÓN Y COBRO, DEBE ATENDERSE A SU NATURALEZA, CON

[257] Tesis aislada 1a. CXXIII/2005, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXII, octubre de 2005, p. 696. El mencionado criterio deriva de las consideraciones plasmadas en la ejecutoria del amparo en revisión 1031/2005, Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, México, 3 de agosto de 2005, ponencia del Ministro José Ramón Cossío Díaz.

INDEPENDENCIA DE LA DENOMINACIÓN QUE LES DÉ EL LEGISLADOR ORDINARIO", a la cual se ha hecho referencia con antelación, y que no solo no ha sido interrumpida, sino que podríamos calificar como una parte trascendental de la doctrina jurisprudencial del Alto Tribunal.

Conforme a dicho criterio, la Corte —es más, la propia Segunda Sala— había reconocido que la verdadera naturaleza de las instituciones legales depende de sus elementos esenciales, y no de la denominación que le asigna el legislador. En el presente caso, los Ministros disidentes consideran que la reconducción del tipo tributario hacia uno más acorde con los elementos esenciales descritos en la norma, sería equivalente a legislar, invadiendo la esfera de atribuciones que es propia de otros Poderes.

Tal y como sostuve en el capítulo precedente, me parece que el control de constitucionalidad que la Corte ejerce se ve mejor servido si ésta conserva la atribución jurisdiccional de cuestionar la tipología bajo la cual el legislador presenta un determinado ingreso público, a fin de que se consiga plena vigencia para los principios constitucionales de la materia tributaria. En tal virtud, no comparto dicha posición del voto minoritario y considero que, si tal criterio prosperara, debe ameritar un puntual seguimiento. Si bien ambos Ministros mencionados actualmente se encuentran retirados, el criterio disidente podría llegar a implicar un cambio radical en la doctrina de la Corte, en caso de que llegara a ser adoptado por una mayoría de Ministros.

No obstante, cabe resaltar que —como más adelante se pondrá de manifiesto— es práctica reiterada del Tribunal Pleno el resolver asuntos siguiendo la línea general descrita en la tesis de jurisprudencia 19/2003 de la Segunda Sala, sin que en las decisiones correspondientes los Ministros disidentes en el presente asunto hayan reiterado su objeción al método consistente en la reconducción del tipo tributario.

Por otro lado, el voto minoritario resulta trascendente en la medida en la que contribuye a delimitar lo que debe entenderse por "gasto público", elemento

necesario para distinguir las finalidades propias del tributo, desde una perspectiva constitucional.

8. *Amparo en revisión 1119/2006*

Al resolver por mayoría de 3 votos (ausente la Ministra Sánchez Cordero) el amparo en revisión 1119/2006, promovido por Operadora de Hoteles Losanto, S.A. de C.V., en sesión de fecha 20 de septiembre de 2006, bajo la ponencia del Ministro José de Jesús Gudiño Pelayo (q.e.p.d.), la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación también abonó al debate relativo a la delimitación del ámbito de aplicación de los principios constitucionales de la materia fiscal, reconduciendo la tipología de un determinado ingreso público. Con dicha decisión, se privó a algunos gastos de ejecución, de la naturaleza de contribuciones.

El tema planteado —a mi juicio— resultaba muy interesante, pues se sostenía que los gastos de ejecución resultaban violatorios de las garantías de proporcionalidad y equidad, dado el porcentaje fijo que debe utilizarse para su cálculo —2% del crédito fiscal—, lo cual, si se tratara de derechos, haría inconstitucional la prestación patrimonial respectiva, de conformidad con los criterios tradicionales de la doctrina jurisprudencial de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

En efecto, si el criterio de justicia tributaria que debía aplicar a los gastos de ejecución era el de los derechos por servicios —dado que ambos tienen en común el hecho de que la obligación tributaria nace para los gobernados con motivo de la realización de un determinado acto por parte de un órgano del Estado—, la tasa fija del 2% haría inconstitucional el cobro respectivo, dado que el servicio desarrollado sería semejante, mientras que la cantidad cubierta variaría sustancialmente.

Sin embargo, la respuesta que se dio —a mi juicio— desaprovechó la oportunidad de pronunciarse sobre la problemática planteada, tal y como se desprende de la síntesis de la ejecutoria respectiva.

A. *Consideraciones de la ejecutoria*

En el criterio adoptado mayoritariamente por la Primera Sala de la Corte, destacan los siguientes puntos considerativos:

- La Primera Sala —partiendo de la premisa de que el legislador ordinario determinó que los gastos de ejecución, como accesorios de las contribuciones, participan de la naturaleza de éstas—, distinguió entre 2 tipos de gastos de ejecución:
    - Los que derivan de la obligación de pagar el 2% del crédito fiscal, respecto de cada una de las diligencias que lleve a cabo la autoridad en el procedimiento administrativo de ejecución, a fin de hacer efectivo el crédito fiscal.

      En relación con este tipo de gastos de ejecución, no se cuestiona el carácter de tributo. De hecho, se señala que únicamente los de este tipo pueden ser considerados auténticos “gastos de ejecución”.
    - Los que derivan de la obligación de pagar el 2% del crédito fiscal, cuando los particulares soliciten a las autoridades hacendarias la práctica de un embargo administrativo a fin de garantizar el interés fiscal.

      En relación con este caso, se sostuvo que no se trata de un auténtico accesorio de la contribución, dado que por su conducto no se buscaría hacer efectivo un crédito fiscal, sino lograr que la autoridad suspenda el procedimiento administrativo de ejecución, o bien, le posibilite el pago diferido o en parcialidades.

      En el caso de este tipo de prestaciones, llega la Sala a afirmar que se trata de aprovechamientos, y se le niega el carácter de derechos, por no estar contemplados en la Ley Federal de Derechos.

- Con base en dichas consideraciones, y atendiendo a que el reclamo se efectúa en relación con el segundo tipo de gastos de ejecución, se concluye que, al no tratarse de auténticas contribuciones, no resultan aplicables los principios constitucionales de la materia tributaria.

B. *Voto particular del Ministro José Ramón Cossío Díaz*

En relación con dicho asunto, el Ministro Cossío Díaz formuló voto particular, en el que cuestiona tanto la metodología seguida por la Sala, como las conclusiones a las que arriba, según se describe a continuación:

- Considera el Ministro disidente que debe existir un criterio que permita distinguir entre prestaciones públicas contributivas, y prestaciones públicas no contributivas, bajo un enfoque constitucional, lo cual conlleva, de una parte, no quedar vinculado al *nomen iuris* al que ha acudido el legislador, y por la otra, a considerar insuficiente la simple enunciación y definición establecidas a nivel del Código Fiscal de la Federación por el legislador ordinario.
- En dicho voto, el Ministro Cossío formula su propia propuesta en torno a las características de las prestaciones contributivas, sobre las cuales no realizaré mayores precisiones, dado que las mismas serán mayormente desarrolladas en el siguiente capítulo del presente trabajo.
- Señala el Ministro que la función interpretativa que se lleva a cabo no implica "la realización de una función legislativa consistente en la creación *ex novo* de un tributo por parte del Tribunal Constitucional"[258].
- Afirma que dicha labor se lleva a cabo "con el expreso propósito de otorgar eficacia a los principios constitucionales de la materia tributaria, evitando que algunas prestaciones públicas que impliquen una cesión de riqueza de los particulares al Estado, escapen al control de constitucionalidad". En este

[258] Dicho aspecto resulta claramente contradictorio con lo sostenido por la Ministra Luna Ramos y el Ministro Góngora Pimentel en el voto minoritario formulado frente a la resolución de la Contradicción de tesis 210/2005-SS, previamente aludida.

sentido, señala que la labor del Tribunal Constitucional no tiene que ser la de determinar qué tipo de contribución es, sino que basta con determinar si tiene naturaleza tributaria, o no.

- En cuanto a la resolución tomada en el caso en concreto, el Ministro Cossío sostiene que no la comparte, con base en las siguientes razones:
    - Porque el propio Código Fiscal de la Federación no realiza la distinción que efectúa la mayoría, y claramente preceptúa que los gastos de ejecución son todos de naturaleza contributiva[259];
    - Cuestiona el que el criterio mayoritario se limite a reconducir el tipo tributario desde el punto de vista legal, pero sin precisar si al mismo realmente no le serían aplicables las garantías constitucionales de la materia tributaria;
    - Cuestiona el señalamiento de que se trate de aprovechamientos, así como el método empleado para tal efecto, dado que se acudió a dicha figura, esencialmente por considerarla como receptáculo de cualquier prestación que no sea tributaria;
    - Reconociendo que la figura cuestionada sí es un tributo —y precisando que no es necesario determinar qué tipo de tributo es—, de cualquier manera precisa que, de requerirse adelantar dicho criterio, los gastos de ejecución guardarían una enorme semejanza con los derechos por servicios, dado que "deriva de una solicitud de parte del gobernado y se justifica en un servicio prestado por la administración, sin importar que no esté contemplado en la Ley relativa".

[259] En este primer aspecto, podría aducirse que la referencia al texto legal resulta cuestionable cuando lo que se propone es obtener un concepto constitucional de tributo. Sin embargo, entiendo que lo afirmado por el Ministro Cossío se refiere a una de las razones por las cuales se estima que la mayoría equivocó el alcance relativo a la reconducción del tipo tributario, pues la pregunta del quejoso se refería a si resulta posible homologar los gastos de ejecución con los derechos, no a si los gastos de ejecución son ingresos tributarios. Desde mi punto de vista, si bien el texto legal no debe ser un referente al realizar un juicio de constitucionalidad, tampoco puede ser un referente que simplemente se contradiga sin una justificación suficiente.

C. *Conclusiones y comentarios al presente asunto*

El asunto referido, así como el voto particular sintetizado, aportan elementos relevantes para el estudio materia del presente documento.

En primer término, debe destacarse que se trata de un asunto en el que la Primera Sala de la Corte coincide con lo sostenido por la Segunda, en el sentido de que las prestaciones patrimoniales de carácter público pueden —deben— ser analizadas desde sus elementos esenciales, y no desde la designación a la que acuda el creador de la norma.

Por otro lado, en lo que se refiere al criterio mayoritario, puede apreciarse que la reconducción del tipo tributario por parte de la Primera Sala no sigue un criterio particularmente ordenado, como se desprende de las siguientes reflexiones:

- En primer término, se aprecia el mismo problema que se ha venido manifestando en algunos de los precedentes comentados: la Corte cuestiona la formulación jurídica a la que acude el legislador, pero juzga la medida de que se trata conforme a otros criterios legales, es decir, de la misma jerarquía. Lo anterior —a mi juicio— pone de relieve la necesidad, ya anunciada, de formular un concepto constitucional de tributo.

  Así, la metodología no la considero adecuada, pues no basta identificar a la prestación patrimonial de que se trate con el criterio legal que define lo que debe entenderse por aprovechamiento, pues siempre existe la posibilidad de que a los ingresos que legalmente puedan identificarse como aprovechamientos, constitucionalmente se les pueda dar el trato de contribución y, por ende, juzgarlos bajo los principios consagrados en el artículo 31, fracción IV, constitucional —aspecto este del que ya no se ocupó la Sala, al haber desestimado la naturaleza legal de los gastos de ejecución como tributo—.

- Por otro lado, la definición del verdadero tipo tributario por parte de la posición mayoritaria no acusa un rigor metodológico estricto, pues se limita a identificar la auténtica naturaleza de la prestación con la de un aprovechamiento, y ello —como se ha señalado— atendiendo a la definición legal de dicho concepto.

  Lo anterior resulta cuestionable si se considera lo que ya se señaló al comentar la resolución a la contradicción de tesis 210/2005-SS, en el sentido de que la propia Corte, a través de la Segunda Sala, ha llegado a sostener que los aprovechamientos son ingresos que el Estado no puede tipificar e identificar plenamente al realizar su función pública, dentro de alguna contribución y que, por lo tanto, han sido "receptáculo de todos los ingresos que no pueden encontrar una cabida técnica en el concepto de contribuciones, ni en los ingresos por financiamiento a los que alude la Ley de Ingresos de la Federación, ni los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal" —en términos coloquiales, los aprovechamientos son un "cajón de sastre", en el que caben todos los demás ingresos no identificables bajo algún rubro determinado—.
- En este mismo sentido, acudir a la figura jurídica de los aprovechamientos, cuando existen elementos para identificar a los gastos de ejecución con otros ingresos tributarios —como los derechos—, ameritaba una explicación más amplia que la que formula la mayoría[260].

[260] En este sentido, algunos especialistas de la materia llegan a afirmar que la diferencia entre aprovechamientos y derechos, cuando se refieren a la utilización de bienes públicos o a la prestación de servicios por el Estado, es prácticamente topográfica, pues serán derechos los que así reconozca la Ley Federal de Derechos, mientras que no tendrán tal carácter los que no se ubiquen en tal ordenamiento. Debo decir que dicha posición no la he encontrado por escrito, pero sí la he escuchado en algunos foros de análisis de la materia tributaria.

Por lo que hace a la trascendencia del voto particular del Ministro Cossío, puedo afirmar lo siguiente[261]:

- En primer término, el voto destaca la importancia de que el Tribunal Constitucional adopte un criterio que permita definir qué debe entenderse por contribución desde una óptica constitucional, a fin de que se delimite con claridad el ámbito de aplicación de los principios consagrados por el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna.
- Asimismo, en dicho documento ya se adelanta una propuesta del concepto constitucional de tributo, la cual —independientemente de sus falencias o virtudes— puede ya representar un punto de partida para la construcción de dicho concepto, como instrumento metodológico para la Corte.

9. *Acciones de inconstitucionalidad 10/2006, 11/2006, 12/2006, 13/2006, 14/2006, 15/2006, 16/2006, 17/2006, 18/2006, 19/2006, 20/2006, 21/2006, 22/2006 y 23/2006, relativas al tema de alumbrado público.*

En sesión de fecha 30 de mayo de 2006, se resolvieron diversas acciones de inconstitucionalidad en el Pleno de la Corte, planteadas por el Procurador General de la República en contra de diversos ordenamientos que —a su juicio— establecían impuestos sobre el consumo de energía eléctrica, lo cual consideraba inconstitucional por ser dicha facultad exclusiva de la Federación, en los términos del artículo 73, fracción XXIX, sección 5a., inciso a) de la Constitución Federal.

Particularmente[262], se tachó de inconstitucional el artículo 14, previsto en el Título Tercero denominado “De los derechos”, Capítulo V, denominado “Por

[261] Desde luego, por honestidad intelectual, debo reconocer que mi coincidencia absoluta con la posición del Ministro Cossío Díaz, tanto en lo que se refiere a la metodología seguida, a la definición propiamente de lo que debe entenderse por tributo —que estoy reservando para el último capítulo de este trabajo—, como a la necesidad de proponer tal concepto, no es fortuita. Mi labor en aquel momento como Secretario de Estudio y Cuenta adscrito a la ponencia del Ministro Cossío implicó que se me brindara la oportunidad de colaborar con él en la preparación del voto particular. De dicha labor, inclusive, surgió el interés por desarrollar el tema al que se refiere el presente estudio.

servicios de alumbrado público", de la "Ley de Ingresos para el Municipio de Chavinda, Michoacán, para el Ejercicio Fiscal del año 2006"[263].

A. *Consideraciones de la sentencia*

Entre las consideraciones que sostuvo el Pleno para arribar a la conclusión de que las acciones intentadas resultaban fundadas, y que resultaba procedente declarar la inconstitucionalidad de los preceptos así acusados por el Procurador de la República, deben destacarse las siguientes:

- Primeramente, atendiendo al texto del artículo 73, fracción XXIX, numeral 5º, inciso a) de la Constitución Federal, se señala que corresponde al Congreso de la Unión establecer contribuciones especiales sobre energía eléctrica; asimismo, se precisa que el artículo 115, fracción III, inciso b) prevé que los Municipios tendrán a su cargo, entre otros servicios, el alumbrado público, siendo el caso que la fracción IV, inciso c) del mismo precepto, establece que los Municipios tienen derecho a recibir —entre otros— los ingresos derivados de la prestación de los servicios públicos a

---

[262] En específico, se atiende a las consideraciones de la acción de inconstitucionalidad 10/2006, fallada bajo la ponencia del señor Ministro José Ramón Cossío Díaz, debiendo precisarse que las mismas son reiteradas en los expedientes identificados.

[263] El aludido numeral dispone lo siguiente:

"Artículo 14. El servicio de alumbrado público que se preste por los municipios (sic), de conformidad con lo dispuesto por el artículo 42 último párrafo de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, causará derechos *sobre el importe del consumo de energía eléctrica mensual o bimestral que realicen las personas físicas o morales de cada municipio,* aplicando las siguientes tasas:

I. Por los servicios domésticos, comerciales y de servicios generales en baja tensión 10%;

II. Por los servicios trifásicos industriales, comerciales y de servicios en media tensión de 13.2 KV a 33.0 KV, conforme a los siguientes rangos de consumo en Kw/h:

Hasta 10,000,	6%
de 10,001 y hasta 30,000	5%
de 30,001 y hasta 60,000	4%
de 60,001 en adelante	3%

III. Por los servicios generales en alta tensión de 66 o más KV, conforme a los siguientes rangos de consumo en Kw/h:

Hasta 5'000,000	3%
de 5'000,001 y hasta 15'000,000	2%
de 15'000,001 y hasta 30'000,000	1%
de 30'000,001 y hasta 45'000,000	0.5%
de 45'000,001 en adelante	0.4%".

su cargo y, en caso de que se utilice la figura del "derecho" para el financiamiento del servicio público, conforme al principio de reserva de ley que obliga a que las contribuciones sólo tengan esta fuente normativa, es facultad de las legislaturas aprobar las leyes de ingresos de este nivel de gobierno[264].

---

[264] Los preceptos constitucionales a los que se ha hecho referencia, establecen lo siguiente:
"Artículo 73.- El Congreso tiene facultad:
[…]
XXIX.- Para establecer contribuciones:
[…]
5o.- Especiales sobre:
a) Energía eléctrica
[…]".
"Artículo 115.- Los Estados adoptarán, para su régimen interior, la forma de gobierno republicano, representativo, popular, teniendo como base de su división territorial y de su organización política y administrativa el Municipio Libre, conforme a las bases siguientes:
[…]
III.- Los Municipios tendrán a su cargo las funciones y servicios públicos siguientes:
[…]
b) Alumbrado público.
[…]
Sin perjuicio de su competencia constitucional, en el desempeño de las funciones o la prestación de los servicios a su cargo, los municipios observarán lo dispuesto por las leyes federales y estatales. Los Municipios, previo acuerdo entre sus ayuntamientos, podrán coordinarse y asociarse para la más eficaz prestación de los servicios públicos o el mejor ejercicio de las funciones que les correspondan. En este caso y tratándose de la asociación de municipios de dos o más Estados, deberán contar con la aprobación de las legislaturas de los Estados respectivas. Así mismo cuando a juicio del ayuntamiento respectivo sea necesario, podrán celebrar convenios con el Estado para que éste, de manera directa o a través del organismo correspondiente, se haga cargo en forma temporal de algunos de ellos, o bien se presten o ejerzan coordinadamente por el Estado y el propio municipio;
[…]
IV. Los Municipios administrarán libremente su hacienda, la cual se formará de los rendimientos de los bienes que les pertenezcan, así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor, y en todo caso:
[…]
c) Los ingresos derivados de la prestación de servicios públicos a su cargo. Las leyes federales no limitarán la facultad de los Estados para establecer las contribuciones a que se refieren los incisos a) y c), ni concederán exenciones en relación con las mismas. Las leyes estatales no establecerán exenciones o subsidios a favor de persona o institución alguna respecto de dichas contribuciones. Sólo estarán exentos los bienes de dominio público de la Federación, de los Estados o los Municipios, salvo que tales bienes sean utilizados por entidades paraestatales o por particulares, bajo cualquier título, para fines administrativos o propósitos distintos a los de su objeto público. Los ayuntamientos, en el ámbito de su competencia, propondrán a las legislaturas estatales las cuotas y tarifas aplicables a impuestos, derechos, contribuciones de mejoras y las tablas de valores unitarios de suelo y construcciones que sirvan de base para el cobro de las contribuciones sobre la propiedad inmobiliaria. Las legislaturas de los Estados aprobarán las leyes de ingresos de los Municipios, revisarán y fiscalizarán sus cuentas públicas. Los presupuestos de egresos serán

- La delimitación de competencias que se desprende de lo anterior, se describe en los siguientes términos:
    - El Congreso Federal tiene atribuciones para el establecimiento de las contribuciones sobre el consumo de energía eléctrica;
    - Corresponde a las legislaturas de los Estados fijar las contribuciones que corresponden a los municipios por concepto de los servicios que presten;
    - El servicio de alumbrado público es de competencia exclusiva de los municipios;
    - Como consecuencia de dicha atribución, los municipios pueden realizar el cobro de derechos con motivo de la prestación de dicho servicio.
- En efecto —reitera la ejecutoria—, "los Municipios al tener a su cargo el servicio público de alumbrado, indiscutiblemente pueden gravarlo a efecto de realizar cobros y recaudaciones para poder seguir prestando dicho servicio, sin embargo, *deberán hacerlo como un derecho y no como impuesto*".
- A fin de resolver la problemática de fondo, se determina que debe resolverse si se trata de un derecho —como aduce el Congreso local—, o bien, de una contribución especial sobre energía eléctrica.
- En tal virtud, partiendo del artículo 31, fracción IV, constitucional, y señalando que de los principios en él consagrados se desprenden elementos que pueden llevar a una definición de tributo o contribución, se precisan las siguientes características:
    a. Toda contribución tiene su fuente en el poder de imperio del estado.
    b. Constituyen prestaciones en dinero y excepcionalmente en especie o en servicios.
    c. Sólo se pueden crear mediante ley.

---

aprobados por los Ayuntamientos con base en sus ingresos disponibles. Los recursos que integran la hacienda municipal serán ejercidos en forma directa por los Ayuntamientos, o bien, por quien ellos autoricen, conforme a la ley" (el subrayado es propio).

d. Se encuentran afectos a fines esencialmente recaudatorios, es decir, tienen por destino el gasto público, sin que se niegue la posibilidad de servir a propósitos de política económica.
e. Los criterios de justicia tributaria son el de proporcionalidad o capacidad contributiva y el de equidad.

- Conforme a lo anterior, se propone como concepto jurídico de "contribución" o "tributo", aplicable a todos los niveles de gobierno, el siguiente: "ingreso de derecho público —normalmente pecuniario— destinado al financiamiento de los gastos generales, obtenido por un ente de igual naturaleza —Federación, Distrito Federal, Estados o Municipios—, titular de un derecho de crédito frente al contribuyente, cuya obligación surge de la ley, la cual debe gravar un hecho indicativo de capacidad económica, dando un trato equitativo a todos los contribuyentes". A dicho concepto se hace referencia como uno "constitucional" de tributo.
- Posteriormente, se señala cuáles son los elementos esenciales de las contribuciones: sujeto, hecho imponible, base imponible, tasa o tarifa, y época de pago, definiéndose cada uno de dichos elementos.
- Posteriormente, se señala que, "de acuerdo con la autonomía de las entidades federativas, y con el sistema de distribución de competencias que prevé la Constitución Federal, tanto la Federación como el Distrito Federal y cada Estado para sí y para sus Municipios, *tienen libertad para realizar su propia configuración de las categorías de las contribuciones o tributos, imprimiendo los matices correspondientes a su realidad;* sin embargo, esta libertad *no autoriza al legislador para desnaturalizar estas instituciones, por lo que deben respetar sus notas esenciales tanto en lo referente a su naturaleza como contribución, como a las notas de sus especies*[265]*.*

[265] Son éstos los precedentes a los que aludía al comentar el voto particular de la Ministra Luna Ramos y del Ministro Góngora Pimentel formulado en relación con la contradicción de tesis 210/2005-SS, en relación con los cuales el Pleno de la Corte ha conservado el criterio de que las prestaciones patrimoniales de carácter público pueden ser analizadas desde sus elementos esenciales, y no únicamente desde la designación efectuada por el legislador.

- Posteriormente, se ilustran las especies de tributo, atendiendo a la legislación federal (artículo 2o. del Código Fiscal de la Federación: impuestos, derechos, contribuciones de mejoras y aportaciones de seguridad social).
- Acto seguido, se efectúa el paralelismo de dicha circunstancia, en relación con la tipología tributaria descrita en el Código Fiscal Municipal del Estado de Michoacán de Ocampo, mismo que únicamente reconoce como contribuciones a los impuestos, contribuciones especiales y derechos, definiendo a estos últimos en su artículo 3o.[266], como las contraprestaciones establecidas en ley por pago a los municipios, por los servicios de carácter administrativo prestados directamente o a través de organismos descentralizados que se constituyan para tales efectos.
- En este contexto, se distingue a los derechos, de los impuestos, en los términos que se expresan a continuación:
    - En las contribuciones denominadas “derechos”, el hecho imponible lo constituye una actuación de los órganos del Estado a través del régimen de servicio público, o bien, el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación;
    - En el caso de los impuestos, el hecho imponible está constituido por hechos o actos que, sin tener una relación directa con la actividad del ente público como tal, ponen de manifiesto de manera relevante la capacidad contributiva del sujeto pasivo.
- Se precisa que el hecho imponible no sólo constituye el presupuesto para el nacimiento de la obligación tributaria, sino que, además, sirve como elemento de identificación del tributo, pues en una situación de normalidad evidencia e identifica la categoría de la contribución a la que pertenece.

---

[266] El referido numeral establece lo siguiente:
“Artículo 3º. Derechos son las contraprestaciones establecidas en Ley por pago a los municipios, por los servicios de carácter administrativo prestados directamente o a través de organismos descentralizados que se constituyan para tales efectos”.

- Para explicar dicha “normalidad”, se señala que la misma tiene como presupuesto la congruencia que debe existir entre dicho hecho imponible y la base imponible, ya que mientras el primero ubica la situación, hecho, acto, o actividad denotativa de capacidad contributiva, el segundo representa la magnitud cuantificable de dicha capacidad, erigiéndose en premisa para la determinación en cantidad líquida de la contribución (“congruencia entre el hecho imponible y la cuantificación de su magnitud” —base imponible—).
- Se señala que dicha congruencia puede incidir en la competencia de la autoridad legislativa, pues ésta puede carecer de facultades constitucionales para gravar tal hecho o acto.
- La distorsión de la relación entre el hecho imponible y la base, normalmente nos llevará a una imprecisión respecto del aspecto objetivo u objeto que pretendió gravar el legislador.
    - “Este conflicto debe resolverse —señala la Corte— atendiendo a la base imponible, pues siendo el tributo una prestación dineraria, debe tomarse en cuenta que la base es la que sirve para la determinación pecuniaria del tributo, pues es a la medida que representa a la que se aplica la tasa o tarifa, razón por la cual podrá revelarnos el verdadero aspecto objetivo del hecho imponible gravado por el legislador, que se encuentra oculto en la base y que, inclusive, no necesita de la realización del hecho imponible ficticio para materializar el surgimiento de la obligación, lo cual en algunas ocasiones podrá revelarnos que un impuesto grava un objeto diferente al que refiere su hecho imponible o que una contribución es un impuesto o una contribución de mejoras y no un derecho y viceversa”.

- Posteriormente, analizando la prestación patrimonial de carácter público que establece la disposición que se tacha de inconstitucional, precisa que el legislador local acudió a la figura tributaria denominada derecho.
- No obstante lo anterior —afirma el Tribunal Pleno—, tenemos que la armonía que debe existir en los elementos esenciales del tributo relativos a un derecho, se rompe con el contenido del artículo 14, al regular que la base para el cálculo de este derecho es el importe del consumo de energía eléctrica mensual o bimestral, que realicen las personas físicas o morales de cada municipio, y que a dicha base se aplicarán las tasas contenidas en dicho precepto.
- Con base en lo anterior, se considera que la base imponible establece como magnitud o valor denotativo de capacidad contributiva, el consumo de energía eléctrica.
    - Por ende —a juicio del Pleno—, la base imponible se encuentra relacionada con un hecho imponible que no responde a una actividad del ente público por concepto del servicio de alumbrado público,
    - En este sentido, se afirma que la base imponible se relaciona con un hecho, acto, situación o actividad denotativos de capacidad contributiva ajenos a la actividad del ente público y que, en el caso, consiste en dicho consumo de energía.
        - Si el conflicto ha de resolverse atendiendo a la base imponible, el Tribunal Pleno aprecia que, en el caso, el cálculo del tributo se liquida en atención al consumo de energía eléctrica;
        - Así, se señala que se trata de una contribución perteneciente a la categoría de los impuestos, ya que la naturaleza de las contribuciones se debe apreciar en relación con su propia estructura y no con el nombre con el que el legislador las denomine.

- En este contexto, se retoma el planteamiento original, precisando que, dado que materialmente se estableció un impuesto sobre el consumo de energía eléctrica, y tomando en cuenta que su establecimiento es competencia exclusiva de la Federación, se concluye que resulta contrario a lo previsto por el artículo 73, fracción XXIX, numeral 5º, inciso a) de la Constitución Federal.

  En apoyo a tal consideración, se cita la tesis de jurisprudencia de pleno P.J. 6/88, de rubro "ALUMBRADO PÚBLICO, DERECHOS POR SERVICIO DE. LAS LEYES O CÓDIGOS LOCALES QUE ESTABLECEN COMO REFERENCIA PARA SU COBRO LA CANTIDAD QUE SE PAGA POR EL CONSUMO DE ENERGÍA ELÉCTRICA SON INCONSTITUCIONALES PORQUE INVADEN LA ESFERA DE ATRIBUCIONES DE LA FEDERACIÓN"[267]; así como la tesis de jurisprudencia de la Segunda Sala 2ª./J.25/2004, de rubro: "ALUMBRADO PÚBLICO. LAS DIVERSAS LEYES DE INGRESOS DE LOS MUNICIPIOS DEL ESTADO DE GUANAJUATO PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2003, QUE PREVÉN LA TASA APLICABLE A ESA CONTRIBUCIÓN ESPECIAL, INVADEN LA ESFERA DE ATRIBUCIONES DE LA FEDERACIÓN" [268].

De conformidad con lo expuesto, se declaró la invalidez del artículo 14 de la "Ley de Ingresos para el Municipio de Chavinda, Michoacán, para el Ejercicio Fiscal del año 2006".

B. *Comentarios en relación con la decisión del Tribunal Pleno*

Ninguno de los precedentes a los que se ha hecho referencia en el presente documento tiene la trascendencia de lo resuelto por el Tribunal Pleno en las

[267] Tesis P.J. 6/88, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Octava Época, t. I, enero a junio de 1988, p. 134.
[268] Tesis 2a./J.25/2004, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XIX, marzo de 2004, p. 317.

acciones de inconstitucionalidad previamente identificadas. Ello se debe a varias razones, mismas que se explicitan a continuación.

En primer término, debe destacarse que la decisión comentada proviene del Tribunal Pleno de la Corte, y ese solo hecho es suficiente para dar mayor relevancia al asunto analizado, dado que homologaría las diferencias que pudieran apreciarse en los criterios sostenidos por las Salas del Alto Tribunal.

Adicionalmente, debe reiterarse que, en la resolución referida, el Tribunal Pleno avaló el criterio que sostiene la posibilidad de que se analicen las prestaciones patrimoniales de carácter público, no solamente desde la designación que les otorgan el legislador o las partes, sino desde la valoración que la autoridad jurisdiccional haga en torno a los elementos esenciales de la contribución.

Por otro lado, en el presente asunto se sugiere un método específico para resolver las discrepancias entre lo que la legislación pretendería gravar, y lo que efectivamente grava. Así, el Tribunal Pleno determinó que, ante la diferencia que se pudiera apreciar entre el hecho imponible —y, en ese sentido, la pretensión del legislador de imponer el tributo sobre determinada actividad—, por un lado, y la base del impuesto, por el otro, debe favorecerse el análisis desde la descripción que legislativamente se formule en torno a la base del gravamen.

Lo anterior —según razona el Pleno—, porque la base es la que finalmente determina la medida sobre la cual pesará el gravamen y, en ese sentido, podría revelar el “verdadero aspecto objetivo del hecho imponible gravado por el legislador que se encuentra oculto en la base y que, inclusive, no necesita de la realización del hecho imponible ficticio para materializar el surgimiento de la obligación”.

Asimismo, debe valorarse que, en los precedentes a los que se hace referencia, el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación postula una definición —que pretende ser constitucional— de lo que debe entenderse por tributo. Dicho posicionamiento por parte del Pleno es exactamente uno de los

aspectos que el presente trabajo pretende postular, y por su trascendencia será motivo de posicionamiento específico en el capítulo sexto.

10. *Acción de inconstitucionalidad 15/2007*

En el mes de junio de 2007, el Pleno de la Corte resolvió la acción de inconstitucionalidad 15/2007, promovida por el Procurador General de la República, en contra —entre otros— del artículo 13 de la Ley de Ingresos del Municipio de Guerrero, Coahuila, para el Ejercicio Fiscal de 2007.

En dicho asunto, se debatió ampliamente en torno a si la prestación pública establecida en dicho numeral, es un derecho —*nomen iuris* al que acude el legislador—, o bien, si se trata de un impuesto. Como puede apreciarse, se trata de un planteamiento muy parecido al de las acciones de inconstitucionalidad comentadas en el apartado que antecede[269], con la salvedad de que, en el presente caso, el legislador local acudió a una fórmula muy original para la descripción del hecho imponible.

El debate respectivo resultaba interesante, dado que la prestación de que se trataba es un derecho por el servicio de alumbrado público, en cuya base imponible se atiende al costo generado por la prestación del servicio otorgado por el Municipio, atendiendo al número de usuarios registrados ante la Comisión Federal de Electricidad.

En la discusión se atendió a los criterios tradicionales de justicia tributaria aplicable a los derechos, con base en los cuales se pretendía determinar la inconstitucionalidad del precepto —posición expresada principalmente por el Ministro Góngora Pimentel—; otros Ministros sostuvieron que se trataba de un impuesto y, como tal, inconstitucional —me refiero a los Ministros Aguirre Anguiano, Valls Hernández y Silva Meza—. En cambio, por razones distintas, los Ministros Cossío Díaz, Luna Ramos, Franco González Salas, Gudiño Pelayo,

[269] De hecho, destaco exclusivamente la decisión dictada en autos del expediente aludido, dadas sus peculiares características; sin embargo, debe precisarse que el Pleno resolvió un paquete de 35 acciones de inconstitucionalidad, en las cuales se reiteraron las consideraciones expuestas en el apartado que antecede.

Azuela Güitrón, Sánchez Cordero y Ortiz Mayagoitia, desestimaron tal argumentación y determinaron que se trata de una contribución constitucional, conceptualizándola como un derecho o tasa.

Lo relevante del presente asunto es que en el Pleno se desestimaron las posiciones doctrinarias tradicionales que sostienen que los derechos se justifican en la existencia de un servicio público indivisible, considerando que existen otras posiciones que pueden avalar tal decisión, al apreciar que los derechos también podrían establecerse con el propósito de sufragar gastos públicos indivisibles[270], señalándose que la doctrina predominante —es decir, la tradicional— no resultaría vinculante para la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Asimismo, debe destacarse que todos los Ministros de la Suprema Corte reconocieron —en el presente asunto, o bien, en los 34 expedientes restantes que se resolvieron simultáneamente—, que el Tribunal Constitucional puede analizar a las prestaciones patrimoniales de carácter público sin ceñirse a la designación del legislador, sino atendiendo a los elementos esenciales descritos en el hecho imponible.

11. *Acción de inconstitucionalidad 27/2005*

Con fecha 22 de agosto de 2005, se publicó en el Diario Oficial de la Federación la Ley de Desarrollo Sustentable de la Caña de Azúcar, por virtud de la cual se creó el Centro de Investigación Científica y Tecnológica de la Caña de Azúcar, —en lo subsiguiente, CICTCAÑA—, cuyo propósito es el de orientar los proyectos de investigación y desarrollo para otorgar más competitividad y rentabilidad a la agroindustria de la caña de azúcar.

En contra de dicho ordenamiento, la Procuraduría General de la República interpuso una acción de inconstitucionalidad, en la que esencialmente argumentó

[270] En este sentido, por ejemplo, el Ministro Cossío Díaz hizo referencia a lo sostenido por Heinz Grosskletter, en el sentido de que la financiación basada en tributos guiados por la idea de contraprestación o equivalencia como los derechos o las tasas—, podría resultar conveniente.

que los artículos 98 y 103 de la Ley aludida[271], resultarían violatorios de los artículos 16, párrafo primero, y 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Específicamente, se buscaba que a las cuotas tripartitas establecidas para el financiamiento del CICTCAÑA —a cargo de productores, industriales y del Gobierno Federal—, se les reconociera el carácter de contribución; y,de prosperar dicho argumento, se hacía valer que el Comité Nacional para el Desarrollo Sustentable de la Caña de Azúcar estaría adquiriendo el carácter de autoridad fiscal, posibilitando que éste determinara cargas económicas a los particulares —calificadas como tributarias—.

A. *La decisión del Pleno de la Corte*

Dicha acción de inconstitucionalidad, radicada con el número 27/2005, fue resuelta el 9 de julio de 2007, en el sentido de reconocer la validez de las disposiciones impugnadas.

En lo que hace al argumento enderezado en el sentido de que las cuotas al CICTCAÑA deberían ser consideradas como contribuciones y, por ende, ser analizadas desde los principios constitucionales de justicia fiscal, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación mayoritariamente sostuvo que no resultaba procedente el argumento del accionante.

Al respecto, se afirmó que dichas cuotas y las contribuciones únicamente tendrían en común el hecho de que se trata de prestaciones que se exigen obligatoriamente y que constituyen obligaciones *ex lege.* Sin embargo —a juicio de la posición mayoritaria del Tribunal Pleno—, dichas cuotas no podrían ubicarse

[271] El mencionado artículo 98 de la Ley de Desarrollo Sustentable de la Caña de Azúcar dispone lo siguiente:
"Artículo 98.- Para darle viabilidad al CICTCAÑA se creará un fondo con aportaciones tripartitas, del Gobierno Federal, de los Industriales y de las Organizaciones en los términos, lineamientos y reglamentación que acuerde el Comité Nacional."
Por su parte, el artículo 103 de dicho ordenamientos establece lo que se transcribe a continuación:
"Artículo 103.- A efecto de garantizar la aportación del Gobierno Federal a este Centro, se harán las previsiones necesarias en el Programa Especial Concurrente que incluya el Presupuesto de Egresos de la Federación cada año. Las aportaciones que deban realizar los Abastecedores de Caña y los Industriales se harán por tonelada de caña y serán acordadas en el Pleno del Comité Nacional".

dentro de la clasificación de contribuciones que se aprecia en el artículo 2o. del Código Fiscal de la Federación, ni tendrían como sujeto activo a la Administración Pública Federal, llegando a considerase que ni siquiera se trata de ingresos públicos, y que dichas cuotas no estarían destinadas al levantamiento de los gastos públicos, sino a un fin específico, como lo es el sostenimiento del CICTCAÑA.

Con base en tales consideraciones, la mayoría les negó el carácter de contribuciones y, por ende, también se rechazó su análisis desde los principios constitucionales de justicia fiscal.

B. *Comentarios a la decisión mayoritaria. Voto particular del Ministro Gudiño*

El presente asunto resulta relevante, en tanto que parecería señalar hacia dos notas esenciales que la posición mayoritaria considera que deben apreciarse en las prestaciones patrimoniales de naturaleza tributaria: el destino al gasto público, y las características del sujeto activo de la obligación.

Tal y como quedará de relieve en el siguiente capítulo, coincido con tales criterios como notas esenciales de una contribución desde el punto de vista constitucional. Sin embargo, no estoy de acuerdo con la forma en la que se aplicó tal estándar al caso en concreto, ni con la metodología seguida por el Tribunal Pleno.

Como punto de partida, en el asunto aludido —tanto como en otros casos que he venido desarrollando—, no estoy de acuerdo con que se descarte la naturaleza tributaria de las cuotas reclamadas, simplemente con la mención de que no se ubican dentro de la tipología que describe el artículo 2o. del Código Fiscal de la Federación. No lo señalaré suficientes veces: no me parece adecuado que la determinación de un criterio constitucional parta de una enunciación efectuada por el legislador ordinario.

Ahora bien, en cuanto a lo sostenido en el sentido de que, al estar a favor del CICTCAÑA, las cuotas no se encontrarían a favor de la Administración Pública, considero debatible tal postura, en los términos que señalo enseguida.

Coincido plenamente en que las contribuciones deberían tener como sujeto activo a un ente de carácter público, pero no estimo indispensable que las cantidades que se entreguen por concepto de tributos tengan que ser entregadas directamente a la Administración Pública. Abundan los ejemplos de contribuciones que se entregan a intermediarios: desde las retenciones efectuadas por los patrones en relación con el impuesto sobre la renta a cargo de los trabajadores, hasta la recaudación que efectúan los notarios, pasado por el impuesto sustitutivo del crédito al salario, que se cubría entregando un monto equivalente a los trabajadores.

Entonces, parecería que dicho criterio se aplicó con cierta ligereza en el caso concreto, pues bien podría tratarse de una contribución cuyo cobro es delegado por la Administración Pública —inclusive, la Administración Tributaria—, a favor del CICTCAÑA.

Por otro lado, la mayoría afirma que, al destinarse las cuotas a financiar la operación del CICTCAÑA, ello implicaría que no se encuentran destinadas al sostenimiento de los gastos públicos. También coincidiendo en que las contribuciones efectivamente deben estar dirigidas a tal finalidad, considero que dicho parámetro no se analizó con mayor detenimiento en el caso en concreto.

En efecto, el propio Pleno de la Corte ha sostenido que las características del ente público que lo opere[272], o el destino de una prestación a un gasto público especial[273], no trascienden hasta considerar violado el principio de destino al gasto

---

[272] Según se desprende de la tesis aislada 1a. CXXIII/2005, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXII, octubre de 2005, p. 696, de rubro y texto: “DESTINO AL GASTO PÚBLICO. LA CARACTERÍSTICA DE ESE PRINCIPIO TRIBUTARIO SE DETERMINA POR SU OBJETO MATERIAL Y NO POR EL TIPO DE ENTIDAD PÚBLICA QUE LO OPERE. El hecho de que se esté ante un impuesto de carácter federal no implica que su destino tenga que ser también "federal", pues lo que el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos prescribe es que las contribuciones se destinen al gasto público que pueden realizar tanto la Federación como los Estados de la República o los Municipios, esto es, no puede entenderse que el "gasto público" se asocie exclusivamente con la Federación, sin que los Estados o los Municipios sean considerados como sus destinatarios. Por tanto, la nota que define el principio tributario de destino al gasto público la constituye su objeto material, es decir, la satisfacción de ciertas necesidades de interés colectivo, y no el tipo de entidad pública —Federación, Estados o Municipios—, que lo opere”.

[273] Así se desprende de la tesis de jurisprudencia P./J. 106/99, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. X, noviembre de 1999, p. 26, cuyo rubro y texto se transcriben a

público, lo que implícitamente apunta a que la actualización de dichos supuestos no es indispensable para apreciar que se está ante una prestación patrimonial de naturaleza tributaria.

El Tribunal Pleno también afirmó que podría concluirse que se está ante contribuciones, pues no se encuentran reflejadas en la Ley de Ingresos, lo que de nuevo evidencia el cuestionable criterio de someter la decisión constitucional a un criterio legal. Inclusive, dada la naturaleza del reclamo —de alguna forma, que el legislador estaría eludiendo la aplicación de principios constitucionales de justicia fiscal, al rotular a una exacción bajo una tipología diversa a la propiamente tributaria—, era solamente lógico que tal reclamo también implicara que las cuotas al CICTCAÑA no podrían ubicarse en la Ley de Ingresos.

En relación con el asunto que se comenta, me parece destacable la postura del Ministro José de Jesús Gudiño Pelayo (q.e.p.d), quien sostuvo que le parecía idóneo que los ciudadanos contribuyan voluntariamente con las instituciones que cumplen con el desarrollo de políticas públicas necesarias en un determinado momento, para cierta rama de la economía del país; sin embargo —a su juicio—, si el Estado ordena la creación de un órgano público, a fin de coadyuvar con tal actividad económica, a éste le correspondería velar porque una parte de su gasto público se destine a la creación y funcionamiento del ente en cuestión.

En este sentido, el Ministro Gudiño Pelayo concluye lo siguiente:

> "[…] al convalidar la constitucionalidad de la norma, se está legitimando una facultad no prevista en la Carta Magna, para el efecto de que el Estado

---

continuación: "CONTRIBUCIONES. LAS DESTINADAS AL PAGO DE UN GASTO PÚBLICO ESPECIAL NO VIOLAN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL. Al establecer el precepto constitucional mencionado que los tributos deben destinarse al pago de los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que resida el contribuyente, no exige que el producto de la recaudación relativa deba ingresar a una caja común en la que se mezcle con el de los demás impuestos y se pierda su origen, sino la prohibición de que se destine al pago de gastos que no estén encaminados a satisfacer las funciones y servicios que el Estado debe prestar a la colectividad. Por tanto, si el producto de la recaudación es destinado al pago de un gasto público especial que beneficia en forma directa a la colectividad, no sólo no infringe, sino que acata fielmente lo dispuesto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal".

pueda crear dependencias y entidades, sin mayor compromiso que sufragar sólo una parte de su gasto, en detrimento del patrimonio de los gobernados, imponiendo cargas económicas a los gobernados que no están obligados a soportar.

Ahora bien, no creo que deba propugnarse por la constitucionalidad de la norma a través de una 'interpretación conforme', como lo hace el Tribunal Pleno, pues la lectura que le da a la ley dista demasiado de su texto expreso.

En efecto, la norma es categórica en el sentido de que para la viabilidad del CICTCAÑA se creará un fondo con aportaciones tripartitas. Este sólo enunciado es imperativo y vincula al Comité Nacional a reglamentar la manera en que los industriales deberán colaborar para el fondo.

Una redacción normativa de esta naturaleza no permite suponer que las aportaciones de los industriales serán 'voluntarias', por lo tanto la interpretación del Tribunal Pleno no es sustentable.

[…]"[274].

Coincido plenamente con el Ministro Gudiño: si se persigue determinada política pública, y si se estima pertinente crear un ente que encabece los esfuerzos de una finalidad igualmente relevante desde un punto de vista público, no debería el Estado limitarse a dejar su sostenimiento a cargo de los particulares. En todo caso, las prestaciones que coactivamente se exijan de éstos, deberían encontrarse tuteladas por los principios que se desprenden del artículo 31, fracción IV, constitucional, y que han sido elevados a dicho rango, justamente para tutelar los derechos de los gobernados cuando se les exige que aporten una parte de su patrimonio a un ente público, para el sostenimiento de los gastos públicos.

[274] Voto Particular formulado por el Ministro José de Jesús Gudiño Pelayo en la acción de inconstitucionalidad 27/2005, promovida por el Procurador General de la República.

IV. CONCLUSIÓN PRELIMINAR

Se ha acudido a diversos precedentes, tanto de las Salas como del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, derivados de la tramitación de asuntos de muy diversa índole, a lo largo de un considerable período.

Sin embargo, no se ha encontrado un desarrollo consistente del concepto constitucional de tributo y, por ende, del ámbito de aplicación de los principios constitucionales de justicia fiscal. Ha habido algunos intentos por formular dicha definición, pero aun las propuestas formuladas en algunos precedentes no han tenido una aplicación consistente.

Al nivel de la metodología, se observa que la Corte acude a muy distintos argumentos para acceder o negar la aplicación de los principios tributarios contemplados por el artículo 31, fracción IV, constitucional. Uno de los más recurrentes es el de la decisión del legislador ordinario, de otorgarle el carácter de contribución a la prestación patrimonial de carácter público que se hubiere reclamado.

Pero dicho argumento no debería ser relevante —ya no se diga de uso tan frecuente como ha sido el caso—, pues implica cederle la definición del ámbito de aplicación de dichos principios, al propio creador de la norma ordinaria. Los parámetros que deben regular ese tipo de decisiones deberían derivar de un ejercicio diferente al de la exégesis legal, buscando tener una trascendencia constitucional.

Justamente porque muchas decisiones de la Corte han acudido a la tipología y a las distintas figuras jurídicas a través de las cuales el legislador ejerce el poder tributario, es posible entender que la aludida pluralidad de criterios se ha visto influenciada por dichas posturas legislativas, a partir de las cuales se han generado teorías y doctrinas que parecen sostener la viabilidad de que existan espacios en los que podría eludirse la aplicación del artículo 31, fracción IV, constitucional, con las consecuencias que de ello derivan: tanto la creación de actos —legislativos o, inclusive, administrativos— que podrían escapar al análisis propio de los derechos fundamentales de la materia tributaria; como la posibilidad

de que las autoridades, también legislativas o ejecutivas, puedan establecer o aplicar mecanismos que modulen la obligación tributaria en beneficio de algunas personas o sectores, permitiendo que algunos signos de capacidad queden liberados, sin necesidad de acudir al control de constitucionalidad.

Por lo anterior —y en consonancia con lo que expuse en segundo capítulo del presente trabajo—, queda en evidencia que en la actuación de autoridades del Estado Mexicano, de distintos niveles y pertenecientes a las distintas ramas en las que se divide el ejercicio del poder público, se echa de menos una proyección auténtica y vigente del principio de generalidad tributaria, a fin de que se cumplan sus propósitos y se consiga una tributación que alcance a todos los signos idóneos de capacidad, y que lo haga con justicia, obteniendo exacciones que repartan la carga fiscal de manera equitativa, y atendiendo a la capacidad de las personas.

De esta manera, en el capítulo restante me abocaré a atender dicha cuestión, principalmente, en dos vertientes: por un lado, en lo que corresponde a la materia de la competencia del Poder Judicial de la Federación, mediante la formulación de una propuesta de concepto constitucional de tributo, buscando aportar algunos elementos que puedan contribuir a solucionar al menos algunos de los problemas que se plantean ante nuestros tribunales, cuando se reclama la aplicación del artículo 31, fracción IV, de nuestra Carta Magna, para determinadas prestaciones patrimoniales públicas y, simultáneamente, para delimitar en qué casos dichas prestaciones deben quedar vinculadas a los fines más altos que corresponden a los ingresos fiscales del Estado.

Así, buscaré que el ámbito de aplicación del aludido numeral constitucional se centre en lo tributario, excluyendo los casos que deben quedar fuera de la materia, pero haciendo inexcusable la atención de los que queden dentro, desde los principios constitucionales de justicia fiscal.

Mientras que la segunda vertiente en la que buscaré aterrizar la problemática a la que se enfrentan los juzgadores constitucionales, se refiere a la delimitación adicional del ámbito de aplicación del artículo 31, fracción IV,

constitucional, a fin de que no se centre exclusivamente en los aspectos sustantivos fiscales, sino que pueda abarcar también a cualquier decisión estatal —más allá de la definición legal del hecho imponible— a través de la cual se evite la generación de la obligación fiscal, o bien, se extinga o aminore la deuda tributaria resultante.

Bajo esta óptica, pretendo sostener que el multicitado artículo 31, fracción IV, de la Ley Fundamental, pueda expandir su aplicación a figuras jurídicas que, no siendo esencialmente sustantivas fiscales, tengan repercusiones en el patrimonio del Erario, como sucede con las cancelaciones, condonaciones, con el otorgamiento de estímulos fiscales, o con las obligaciones formales a las que en algún momento se refirió la jurisprudencia de la Corte como “materialmente recaudatorias”.

Como señalé anteriormente: aplicación a toda —toda— la materia fiscal sustantiva —como se delimitará mediante la proyección de los principios de justicia fiscal a cualquier decisión con repercusión en la determinación de los obligados fiscales o en la entidad de sus deudas tributarias con el Estado—, pero solamente a ésta —mediante la delimitación de un concepto constitucional de tributo—, a fin de que en el marco así delimitado, tengan plena vigencia los derechos constitucionales de los contribuyentes, pero también el principio de generalidad, como garantía colectiva de la efectiva tributación de todos los signos idóneos para tal fin.

CAPÍTULO SEXTO

DELIMITACIÓN DEL ÁMBITO DE APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL

Como he venido sosteniendo, en la adecuada definición del ámbito de aplicación del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, descansa la vigencia efectiva de los distintos principios de justicia fiscal que el mismo establece.

En efecto, mediante tal determinación, puede definirse la materia sustantiva que amerita la salvaguarda que la Constitución ofrece para las prestaciones patrimoniales de carácter público, tanto como se logra —según he venido afirmando— a través de la definición de las distintas figuras jurídicas que, sin definir sustantivamente algún componente del hecho imponible, tienen un impacto sobre quiénes de los sujetos normativamente obligados, finalmente atenderán al deber constitucional de contribuir a los gastos públicos, y si ello se dará en una medida razonable, atendiendo a los parámetros constitucionales.

Consecuentemente, en el presente apartado me abocaré a tales propósitos, primeramente, mediante la enunciación de las notas esenciales que —a mi juicio— deben revestir las prestaciones patrimoniales públicas que ameritan recibir un trato constitucional de tributo; para después hacer algunas precisiones en torno a la materia que considero debe también quedar bajo la tutela de los principios constitucionales de justicia tributaria.

Resulta conveniente precisar que mi intención no es necesariamente la de formular una propuesta de modificación al texto constitucional, de tal manera que, desde la propia Ley Fundamental se enumeren las características de los tributos. Si bien una modificación en tal sentido podría ser útil, entiendo también que podría bastar la adopción —y efectiva aplicación— de un criterio judicial que recoja elementos como los que desarrollaré en el presente capítulo.

Adicionalmente, debo reiterar que —como más adelante precisaré— la correcta delimitación del ámbito de aplicación del artículo 31, fracción IV,

constitucional, no se agota en el concepto constitucional de tributo, sino que —a mi juicio— también debe permitir un margen de apreciación al juzgador, a fin de que pueda valorar la repercusión sustantiva —patrimonial— de la disposición de que se trate, a fin de que los principios constitucionales de justicia fiscal cobren plena vigencia frente a cualquier disposición que tenga una repercusión sobre la definición que se haga sobre quiénes finalmente resentirán el impacto de la obligación tributaria, y quiénes no.

I. NOTAS ESENCIALES DEL TRIBUTO, DESDE UN PUNTO DE VISTA CONSTITUCIONAL.

Como punto de partida, resulta conveniente acudir brevemente a algunas referencias formuladas por diversos tratadistas en torno al concepto de contribución o tributo, a fin de verificar los aspectos del mismo en los que pacíficamente podría admitirse un contenido mínimo que no podría ser soslayado en referencia a la abstracción que me he propuesto.

1.1. *A manera de introducción: referencias doctrinales y jurisprudenciales*

En primer término acudo a lo sostenido por Fernando Pérez Royo, autor este que parte de las disposiciones de la Ley General Tributaria[275], y con base en ella adelanta su propuesta de concepto de tributo, la cual enuncia de la siguiente manera: tributo es una prestación pecuniaria exigida por un ente público y que se caracteriza por las siguientes dos notas fundamentales: la coactividad y el carácter contributivo[276].

[275] En el artículo 2.1. de la Ley General Tributaria (España), se menciona lo siguiente: "Los tributos son los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública como consecuencia de la realización del presupuesto de hecho al que la Ley vincula el deber de contribuir, con el fin de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos".

[276] Pérez Royo, Fernando, *"Derecho Financiero y Tributario*, 17a. ed., Madrid, Civitas Ediciones, 2007, pp. 38.

Por otro lado, en el Capítulo XXII del Tratado de Derecho Tributario[277], Andrea Amatucci y Eusebio González García atienden al concepto de tributo, en relación con el cual señalan lo siguiente: "El tributo es en la Constitución la prestación patrimonial impuesta conforme a las leyes, a fin de obtener la contribución de todos a los gastos públicos sobre la capacidad contributiva y en medida más que proporcional". De lo señalado por dichos autores conviene también acudir a su propuesta en relación con las prestaciones públicas que *no* deben ser consideradas como tributos, al precisar que "[…] resultan ajenos a los principios de legalidad, de capacidad contributiva y de progresividad, y se derivan de la actividad *iure gestionis o iure privatorum,* los ingresos del Estado de derecho privado que fundamentalmente son consecuencia de la administración del patrimonio o de la estipulación de negocios de derecho privado, o de la gestión de empresas públicas o de la realización de actos y hechos de relevancia privada".

En un aporte sobre el contenido del concepto de tributo en un Estado social y democrático de Derecho, Cristina Pauner Chulvi delimita las notas esenciales que resultarían indispensables para apreciar la existencia de una prestación patrimonial de naturaleza contributiva, a saber:

- Son un instrumento de financiación pública;
- Que derivan del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos para la consecución de los fines del Estado social y democrático de Derecho[278].

Asimismo, resulta conveniente acudir a lo sostenido por Giuliani Fonrouge, autor éste que señala que se suele concebir al tributo como una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio que da lugar a relaciones jurídicas de derecho público. Dicho autor

[277] Amatucci, Andrea y González García, Eusebio, "El concepto de tributo", en *Tratado de Derecho Tributario*, Bogotá, Editorial Temis, 2001, t.2, pp. 9 y 10.
[278] Pauner Chulvi, Cristina, *El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos*, Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001, pp. 86 a 95.

también considera aceptable la definición propuesta por Blumenstein, para quien los tributos son las prestaciones pecuniarias que el Estado, o un ente público autorizado al efecto por aquél, en virtud de su soberanía territorial, exige de sujetos económicos sometidos a la misma[279].

Por su parte, Schindel, citado por Benítez Rivas[280], apunta hacia los siguientes elementos caracterizadores del tributo:

> "1. Que es una prestación pecuniaria en dinero y que los tributos en especie solo son admisibles en cuatro casos excepcionales[281].
> 2. La coercibilidad como medio del Estado para obligar al contribuyente a satisfacer la obligación debida.
> 3. Unilateralidad por ser una prestación a cargo del sujeto pasivo, salvo en el caso de las tasas y contribuciones que requieren una determinada actividad del ente que presta el Estado [sic].
> 4. Referida a la aplicación del principio conocido como 'nullum tributum sine lege'.
> 5. Finalidad. Coincidiendo en términos generales con las definiciones de tributo formuladas por H. Villegas y F. Sáinz de Bujanda, el tratadista citado excluye de la definición de tributo el que su finalidad sea necesariamente la de cubrir los gastos públicos puesto que también puede perseguir fines extrafiscales, señalando que no siempre la finalidad del tributo es la recaudación sino que puede ser la de otros objetivos disuasivos de ciertos hábitos o incentivar o proteger determinadas actividades".

---

[279] Giuliani Fonrouge, Carlos María, *Derecho Financiero,* 9a. ed., Buenos Aires, La Ley, 2005, t. 1, pp. 249 a 252.

[280] Benítez Rivas, Alfredo, "El concepto del tributo", en García Novoa, César y Hoyos Jiménez, Catalina (coords.), *El tributo y su aplicación; perspectivas para el siglo XXI*, t. I, Buenos Aires, Marcial Pons, 2008, p. 34.

[281] En la cita original se identifican dichas excepciones, aludiendo a lo siguiente: que el pago en bienes esté autorizado por la ley; que se trate de situaciones excepcionales; que dichos bienes sean realmente necesarios para el Estado; y que su valor sea equivalente a los precios de mercado.

En el contexto de las posiciones doctrinarias anteriores, particularmente quiero destacar la aportación de Ángel Aguallo Avilés en torno al concepto constitucional de tributo, tal y como dicho autor lo desprende de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español. En un excepcional análisis elaborado en coautoría con Esther Bueno Gallardo[282], se precisa que el criterio construido por el Tribunal permite apreciar las siguientes notas esenciales:

A. En primer lugar, debe tratarse de una prestación patrimonial (es decir, debe consistir en un dar), no en una prestación personal (que consisten en un hacer).
B. En segundo lugar, debe ser una prestación que se satisfaga a los entes públicos directa o indirectamente, no a particulares.
C. En tercer lugar, la prestación tributaria debe suponer una cesión definitiva de riqueza, no meramente temporal.
D. En cuarto lugar, el tributo debe tener como finalidad, principal o no, el sostenimiento de los gastos públicos.
E. Y, finalmente, el tributo debe gravar un presupuesto de hecho o hecho imponible revelador de capacidad económica.

El documento aludido analiza con profundidad la doctrina jurisprudencial del Tribunal Constitucional español y de ésta va desprendiendo los elementos que permitirían delimitar el concepto constitucional de tributo, lo cual se postula con la intención de delimitar el ámbito de aplicación de los principios de generalidad, capacidad económica, igualdad, progresividad y no confiscatoriedad.

Entre las proposiciones enunciadas en el estudio elaborado por los doctores Aguallo Avilés y Bueno Gallardo, se aprecia la intención de demostrar que los principios recogidos en el art. 31.1 de la Constitución Española se aplican a los tributos, pero también pueden aplicarse si el legislador lo desea a prestaciones de

[282] Aguallo Avilés, Ángel y Bueno Gallardo, Esther, "Observaciones sobre el alcance de los principios Constitucionales del Art. 31.1 CE" en Yábar Sterling, Ana (coord.), *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala*, Madrid, Editorial Dykinson, 2007, pp. 57 a 94.

carácter público que carecen de naturaleza tributaria; asimismo, los mencionados autores se proponen demostrar que los principios constitucionales no se aplican a todas y cada una de las prestaciones a las que el legislador denomine tributos, sino única y exclusivamente a aquellas a las que pueda calificarse constitucionalmente como tributarias —postura esta que claramente comparto, y que pretendo desarrollar en el presente trabajo—; por otro lado, elaboran sobre la posibilidad de que los principios del artículo 31.1 sean aplicables al sistema tributario en su conjunto, o bien, a todos y cada uno de los tributos que conforman dicho sistema. En todos estos aspectos, el aporte del trabajo de los doctores Aguallo y Bueno al presente documento, resulta inconmensurable.

Ya en el capítulo anterior hice mención al voto particular del Ministro José Ramón Cossío Díaz, formulado en relación con la decisión adoptada en el amparo en revisión 1119/2006, en el cual se formuló una propuesta de concepto constitucional de tributo. Sin embargo, había reservado los puntos relevantes de dicho voto para el presente apartado.

En su postura disidente, el Ministro Cossío señaló a las siguientes características, como notas esenciales de las prestaciones contributivas:

- Son satisfechas de manera forzosa, ya sea sin contraprestación mediata o inmediata —impuestos—, o bien, a cambio de determinados servicios públicos —derechos—. Se refiere a dicha característica como “coactividad”.
- Debe tratarse de una obligación —por ende, de contenido patrimonial—, consistente en un dar —en oposición a un hacer—. En relación con lo anterior, aclara el Ministro que no se refiere a formas de pago, sino al contenido de la obligación.
- Por otro lado, debe ser una prestación en la que el sujeto activo de la obligación es un ente de carácter público, sea que se cubra directa o indirectamente a la administración tributaria.
- Asimismo, los ingresos tributarios deben tener como finalidad el sostenimiento de los gastos públicos, sea que ello se aprecie como fin

principal o no, específico o no, o bien, referido a gastos públicos indivisibles o divisibles.

- Finalmente, las prestaciones de naturaleza contributiva deben gravar un presupuesto de hecho o hecho imponible revelador de capacidad económica, lo cual debe ser entendido como una proyección del principio relativo —capacidad económica, como derivación del de proporcionalidad— en su vertiente de fundamento de la imposición, no como medida de ésta[283].

  Esto es, la imposición de una prestación de esta índole presupone necesariamente una manifestación de riqueza, con independencia de que, en un momento posterior, se apliquen diversos parámetros —los cuales pueden variar dependiendo del tipo de gravamen—, a efecto de juzgar su proporcionalidad en una sede constitucional.

Ya he aludido a que mi inclinación por destacar lo señalado por el Ministro Cossío Díaz, no es obra de la casualidad, sino que tuve la fortuna de colaborar con él en la preparación del voto particular al que he hecho referencia. En este contexto, sale sobrando cualquier afirmación de mi parte que aluda a la coincidencia entre mi postura personal, y la del Ministro, misma que de cualquier manera quedará evidenciada líneas más abajo, al desarrollar mi propia propuesta[284].

Por último, es muy importante no concluir el presente apartado sin acudir al concepto de tributo que la Suprema Corte de Justicia de la Nación esbozó al

---

[283] Amparo en revisión 1119/2006, Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, 20 de septiembre de 2006, ponencia del Ministro José de Jesús Gudiño Pelayo, voto particular del Ministro Ramón Cossío Díaz.

[284] Lo que no está sobrando, es apuntar también la influencia que tiene en el voto de Cossío, lo sostenido por el Tribunal Constitucional del Reino de España, según la descripción que sobre el particular formula Ángel Aguallo Avilés De nuevo, dicha coincidencia no es fortuita; la misma deriva de los intercambios que el doctor Aguallo y el autor del presente documento hemos tenido, auspiciados tanto por la Suprema Corte de Justicia de la Nación —y particularmente por el propio Ministro Cossío Díaz—, como por el Tribunal Constitucional Español, corporación en la que el doctor Aguallo se desempeñaba como Letrado, cargo equivalente al que en México tienen los Secretarios de Estudio y Cuenta.

resolver las acciones de inconstitucionalidad 10/2006[285], 11/2006, 12/2006, 13/2006, 14/2006, 15/2006, 16/2006, 17/2006, 18/2006, 19/2006, 20/2006, 21/2006, 22/2006 y 23/2006, a las que también ya hice referencia en el capítulo anterior.

Atendiendo a las consideraciones planteadas en dichos expedientes, el Alto Tribunal señaló como como notas esenciales de los tributos las que a continuación se precisan:

- Toda contribución tiene su fuente en el poder de imperio del Estado.
- Constituyen prestaciones en dinero y excepcionalmente en especie o en servicios.
- Sólo se pueden crear mediante ley.
- Se encuentran afectos a fines esencialmente recaudatorios, es decir, tienen por destino el gasto público, sin que se niegue la posibilidad de servir a propósitos de política económica.
- Los criterios de justicia tributaria son el de proporcionalidad o capacidad contributiva y el de equidad.

A partir de estas notas esenciales —como precisé en el capítulo anterior—, el Pleno de la Corte propuso como concepto de "contribución" o "tributo", el siguiente: "ingreso de derecho público —normalmente pecuniario— destinado al financiamiento de los gastos generales, obtenido por un ente de igual naturaleza —Federación, Distrito Federal, Estados o Municipios—, titular de un derecho de crédito frente al contribuyente, cuya obligación surge de la ley, la cual debe gravar un hecho indicativo de capacidad económica, dando un trato equitativo a todos los contribuyentes"[286].

---

[285] Acción de inconstitucionalidad 10/2006, Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, México, 30 de mayo de 2006, ponencia del Ministro José Ramón Cossío Díaz (resuelta conjuntamente, en los mismos términos, con el resto de las acciones de inconstitucionalidad mencionadas).

[286] Al respecto, debe tomarse en cuenta que dichos postulados no son simples disertaciones teóricas, sino que se trata de consideraciones que tienen fuerza de jurisprudencia, atento a lo

De momento, no formulo comentario alguno en torno a dicha definición, lo que reservaré para la parte final del presente apartado, una vez expuesta mi posición personal sobre el tema.

Con base en las doctrinas citadas en el presente capítulo, y valorando las aproximaciones que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha efectuado en torno al concepto constitucional de tributo, considero pertinente proponer las notas esenciales mínimas que debe cumplir un ingreso público, a fin de ser considerado como tributo desde el punto de vista constitucional.

En mi concepto, un "tributo" o "contribución" debe cumplir con las siguientes notas esenciales:

- Instrumento de financiación pública, que se traduce en una prestación patrimonial de carácter público—;
- establecido en ejercicio de una facultad que constituye una manifestación unilateral de imperio del Estado;
- que debe gravar un presupuesto revelador de capacidad económica;
- derivado del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos;
- para la consecución de los fines del Estado social y democrático de Derecho.

A partir de los elementos anteriores, podría desprenderse un esbozo de aquellas prestaciones patrimoniales de carácter público en relación con las cuales —a mi juicio— deberían tener aplicación los principios constitucionales de justicia fiscal. Se trata, pues, del "núcleo duro" de la materia tributaria; de la delimitación de las obligaciones con trascendencia sobre el patrimonio de los particulares, que

---

establecido por la Primera Sala de la Corte, al tenor de la tesis de jurisprudencia 1a./J. 2/2004, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XIX, marzo de 2004, p. 130, de rubro "JURISPRUDENCIA. TIENEN ESE CARÁCTER LAS RAZONES CONTENIDAS EN LOS CONSIDERANDOS QUE FUNDEN LOS RESOLUTIVOS DE LAS SENTENCIAS EN CONTROVERSIAS CONSTITUCIONALES Y ACCIONES DE INCONSTITUCIONALIDAD, POR LO QUE SON OBLIGATORIAS PARA LOS TRIBUNALES COLEGIADOS DE CIRCUITO EN TÉRMINOS DEL ACUERDO GENERAL 5/2001 DEL PLENO DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN".

deben estar establecidas legalmente, y sobre las cuales debe predicarse la proporcionalidad, la equidad y la vinculación con el gasto público, a las que deberá procurarse la mayor proyección posible, bajo los postulados del principio de generalidad tributaria.

En este contexto, a continuación, elaboraré brevemente sobre las notas apuntadas.

1.2. *"Instrumento de financiación pública, que se traduce en una prestación patrimonial de carácter público"*

Benítez Rivas, citando a Jarach, afirma que "[…] el tributo es un fenómeno propio de las finanzas públicas por ser un recurso financiero del Estado siendo importante considerar sus presupuestos técnicos, económicos, políticos y, particularmente, el hecho de ser una prestación pecuniaria coactiva sujeta al principio fundamental de legalidad expresado en la locución latina 'nullum tributum sine lege'"[287].

En efecto, los tributos son, ante todo, un medio al que acude el Estado para la obtención de recursos, por lo que genéricamente pueden ser referidos como instrumentos de financiación púbica, mismo que, siguiendo la terminología de la Corte, debe tratarse de una prestación patrimonial de carácter público. Respecto a dicho punto —y tomando en cuenta lo sostenido por la doctrina jurisprudencial de nuestro Tribunal Constitucional—, puede agregarse lo siguiente:

Se trata de una obligación consistente en un dar —no un hacer—, afirmación esta que debe entenderse referida al contenido de la obligación, no a las formas de pago; es decir, si bien existe la posibilidad de cumplir con el pago de un impuesto mediante prestaciones personales o pagos en especie[288], ello no

[287] Benítez Rivas, Alfredo, *op. cit.*, página 33.

[288] Como lo evidencia el Capítulo 11.1 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2020, titulado "Del Decreto que otorga facilidades para el pago de los impuestos sobre la renta y al valor agregado y condona parcialmente el primero de ellos, que causen las personas dedicadas a las artes plásticas, con obras de su producción, y que facilita el pago de los impuestos por la enajenación de obras artísticas y antigüedades propiedad de particulares, publicado en el DOF el 31 de octubre de 1994

obedece a la configuración normativa del hecho imponible ni a la forma de determinación de la deuda tributaria, sino que son mecanismos alternativos para cubrir la obligación.

Asimismo, las contribuciones se satisfacen de manera forzosa —sobre lo cual se abundará más adelante—, no siendo relevante si existe una contraprestación mediata o inmediata, o si se justifican en la prestación de servicios públicos, sean divisibles o indivisibles. La distinción que se refiere al tipo contraprestaciones —divisible, indivisible; mediata, inmediata—, así como la justificación relativa al carácter necesario o no del servicio público, únicamente es relevante para definir el tipo de contribución, no si se está ante una contribución.

La enunciación como instrumento de "financiación pública" pone de manifiesto que el sujeto activo de la obligación es un ente de carácter público, sea que el concepto respectivo le sea cubierto de forma directa o indirecta.

1.3. *"Establecido en ejercicio de una facultad que constituye una manifestación unilateral de imperio del Estado"*

Como puede desprenderse del capítulo que antecede, es criterio reiterado de la Suprema Corte que las contribuciones "derivan del ejercicio de una facultad estatal —la tributaria— que es una manifestación unilateral de imperio del Estado, la cual se desarrolla en un procedimiento que no se encuentra condicionado a la audiencia previa de los ciudadanos, ni al acreditamiento de hecho alguno que justifique su creación"[289].

Como ejercicio del poder estatal, las contribuciones llevan implícita la nota esencial de ser exacciones coactivas, que puede apreciarse en su regulación en muchos países, como son, entre otros, Alemania, el Reino Unido, Francia, Bélgica, Luxemburgo, España, Suiza e Italia[290].

---

y modificado a través de los Diversos publicados en el mismo órgano de difusión el 28 de noviembre de 2006 y el 5 de noviembre de 2007".

[289] Amparo en revisión 1162/1996, promovido por Xocongo Mercantil, S.A. de C.V., ya analizado en amplitud en el presente trabajo.

[290] Barassi, Marco, "The notion of tax and the different types of taxes", en Peeters, Bruno (ed.), *The concept of tax*, s.l.i., International Bureau of Fiscal Documentation, 2007, pp. 61, 62 y 327. Si bien

Desde el punto de vista doctrinario, ya desde el capítulo anterior se acudía a autores que han sido citados en precedentes de la Corte, como es el caso de Achille Donato Giannini, quien sostenía que los tributos son percibidos por el Estado en virtud de su potestad de imperio[291]; así como a Dino Jarach, autor ítalo-argentino que afirmaba que el poder estatal se agota en el momento en que el Poder Legislativo, en virtud de principios constitucionales, dicta las normas sustantivas que establecen los supuestos objetivos y subjetivos de la obligación tributaria, precisando que, a partir de tal circunstancia, no existe más una relación de poder, sino una jurídica de carácter obligacional, así como relaciones administrativas y procesales[292].

Finalmente, también conviene destacar lo sostenido por Catalina García Vizcaíno, quien define a la potestad tributaria como el "poder que tiene el Estado de dictar normas a efectos de crear unilateralmente tributos y establecer deberes formales, cuyo pago y cumplimiento será exigido a las personas a él sometidas, según la competencia especial atribuida"[293], afirmación esta que refuerza la característica que se viene apuntando, en el sentido de que los tributos se evidencian como una manifestación unilateral del poder del Estado.

No obstante lo anterior, considero pertinente realizar una precisión en torno a las causas que legitiman el establecimiento del gravamen: es innegable que el ejercicio de la potestad tributaria es un signo inequívoco de la soberanía del Estado; sin embargo, no debe pasarse por alto que, aunque se trata de una

---

la obra colectiva citada se refiere tanto al concepto de tributo, como al de impuesto, en todas las referencias se aprecia la característica de ser una exacción coactiva.

[291] Giannini, Achille Donato, *Instituciones de Derecho Tributario*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1957, citado en la sentencia del amparo en revisión 1162/96, Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, México, 10 de noviembre de 2000, ponencia del Ministro Guillermo I. Ortiz Mayagoitia, pp. 562 y 563.

[292] Jarach, Dino, *Curso de Derecho Tributario*, Buenos Aires, Editorial Liceo Profesional Cima, 1969, p.24, citado en la sentencia del amparo en revisión 1162/96, Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, México, 10 de noviembre de 2000, ponencia del Ministro Guillermo I. Ortiz Mayagoitia, p. 563.

[293] García Vizcaíno, Catalina, *Derecho Tributario, Consideraciones económicas y jurídicas*, Buenos Aires, De Palma, 1996, pp. 225 y 227, citado en la sentencia del amparo en revisión 1162/96, Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, México, 10 de noviembre de 2000, ponencia del Ministro Guillermo I. Ortiz Mayagoitia, p. 564.

imposición a los gobernados, las obligaciones tributarias también se fundan en un deber de solidaridad.

Si se desea, puede afirmarse que la manifestación unilateral de imperio del Estado es la causa incuestionable de la imposición, mientras que el deber de solidaridad es una aspiración, es decir, considero que los fines propios del Estado social y democrático de Derecho se verían mejor servidos si las contribuciones fueran enteradas con consciencia del compromiso social de los causantes, independientemente de que se trate de obligaciones formales en el sentido descrito.

En cuanto a la justificación del establecimiento de obligaciones de naturaleza contributiva en el mencionado deber de solidaridad, debe señalarse que la Primera Sala de la Corte plasmó tal criterio en la siguiente tesis de jurisprudencia:

> "OBLIGACIONES TRIBUTARIAS. OBEDECEN A UN DEBER DE SOLIDARIDAD. El sistema tributario tiene como objetivo recaudar los ingresos que el Estado requiere para satisfacer las necesidades básicas de la comunidad, haciéndolo de manera que aquél resulte justo -equitativo y proporcional, conforme al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos-, con el propósito de procurar el crecimiento económico y la más justa distribución de la riqueza, para el desarrollo óptimo de los derechos tutelados por la Carta Magna. Lo anterior, en virtud de que la obligación de contribuir -elevada a rango constitucional- tiene una trascendencia mayúscula, pues no se trata de una simple imposición soberana derivada de la potestad del Estado, sino que posee una vinculación social, una aspiración más alta, relacionada con los fines perseguidos por la propia Constitución, como los que se desprenden de la interpretación conjunta de los artículos 3o. y 25 del Texto Fundamental, consistentes en la promoción del desarrollo social -dando incluso una dimensión sustantiva al concepto de democracia, acorde a

estos fines, encauzándola hacia el mejoramiento económico y social de la población- y en la consecución de un orden en el que el ingreso y la riqueza se distribuyan de una manera más justa, para lo cual participarán con responsabilidad social los sectores público, social y privado. En este contexto, debe destacarse que, entre otros aspectos inherentes a la responsabilidad social a que se refiere el artículo 25 constitucional, se encuentra la obligación de contribuir prevista en el artículo 31, fracción IV, constitucional, tomando en cuenta que la exacción fiscal, por su propia naturaleza, significa una reducción del patrimonio de las personas y de su libertad general de acción. De manera que la propiedad tiene una función social que conlleva responsabilidades, entre las cuales destaca el deber social de contribuir al gasto público, a fin de que se satisfagan las necesidades colectivas o los objetivos inherentes a la utilidad pública o a un interés social, por lo que la obligación de contribuir es un deber de solidaridad con los menos favorecidos"[294].

1.4. *"Que debe gravar un presupuesto revelador de capacidad económica"*

En el presente aspecto, considero pertinente acudir a lo sostenido por el Ministro Cossío Díaz, en el voto particular formulado en el amparo en revisión 1119/2006, en lo que se refiere a que las contribuciones que se consideren como tales desde una óptica constitucional, deben gravar un presupuesto de hecho o hecho imponible revelador de capacidad económica, lo cual debe ser entendido como una proyección de dicho principio como derivación del de proporcionalidad, en su vertiente de fundamento de la imposición, no como medida de ésta.

Esto es, la imposición de una prestación de esta índole presupone necesariamente una manifestación de riqueza, con independencia de que, en un momento posterior, se apliquen diversos parámetros —los cuales pueden variar

[294] Tesis de jurisprudencia 1a./J. 65/2009, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXX, julio de 2009, p. 284.

dependiendo del tipo de gravamen—, a efecto de juzgar su proporcionalidad en sede constitucional.

En relación con este último punto, señala el Ministro Cossío lo siguiente:

> “La distinción resulta de la mayor trascendencia: a mi juicio, el principio de capacidad económica se aplica con distinta forma e intensidad a las diversas categorías tributarias, pero es una nota esencial de todas las prestaciones de naturaleza contributiva. La doctrina jurisprudencial de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha reconocido —a mi entender, con acierto— que los principios constitucionales de la materia tributaria no tienen igual aplicación en los distintos tipos de contribuciones, resultando de particular importancia las precisiones efectuadas en la tesis de jurisprudencia de rubro "DERECHOS FISCALES. LA PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE ESTOS ESTA REGIDA POR UN SISTEMA DISTINTO DEL DE LOS IMPUESTOS". No obstante, considero que dicho criterio debe entenderse referido a la capacidad contributiva, únicamente como medida de la imposición, pues dicha proyección del principio referido efectivamente resulta aplicable a los impuestos, no así a los derechos.
>
> En cambio, la capacidad económica entendida como fundamento de la imposición, no sólo puede, sino que debe tener aplicación en todas las prestaciones públicas de naturaleza contributiva, de tal manera que el legislador únicamente puede establecer tributos si, para la definición del presupuesto normativo, acude a circunstancias que sean reveladoras de riqueza. En esta vertiente, el principio en comento también puede ser exigido de los derechos fiscales”.

Este punto resulta particularmente controvertido en algún sector de la doctrina, pues se suele negar el presupuesto de capacidad en el caso particular de los derechos o tasas.

Benítez Rivas acude a lo sostenido por Mateo Rodríguez, en el sentido de que “mientras la capacidad económica constituye el fundamento jurídico del impuesto, no lo es de la tasa, que encuentra su razón de ser en ese gasto provocado o en ese perjuicio ocasionado”, así como a Arche, quien señalaba que “el hecho imponible de las tasas no tiene estructura contributiva, ya que las mismas no responden al deber de contribuir a los gastos públicos y, consecuentemente, son ajenas al principio de capacidad contributiva”; todo lo cual es refrendado, en cierto sentido, por Calvo Ortega, quien afirmaba que el principio de capacidad contributiva, en el campo de las tasas, demandaría la exención total o parcial para aquellas personas que carecen de la correspondiente capacidad económica[295].

En relación con lo anterior, considero que los autores citados, tratadistas de primer orden, en todo caso podrían haberse estado refiriendo a la capacidad económica *como medida de la imposición* —aspecto este en el que claramente difieren tasas e impuestos, y que resulta irrelevante para aquéllas—, pero no puedo compartir sus precisiones, si las entiendo referidas a la capacidad como fundamento de la imposición.

Si la determinación de los derechos o tasas debe atender al principio de legalidad —como de hecho, debe ser—, si su imposición obedece a un acto unilateral del Estado —como de hecho, lo es—, entonces difícilmente puede rehuirse a la necesidad de que se legitimen en la capacidad del destinatario de la norma, por más que la cuantificación de la deuda tributaria prescinda de una medición de aquélla.

En este sentido, me adscribo a las ideas de Eusebio González, quien sostenía que las tasas y contribuciones especiales poseen, por separado, características adicionales y de grado diverso, llegando a la conclusión que, si bien en ambas especies tributarias, la capacidad contributiva no es elemento de valoración o medida de la prestación, sí lo es como fundamento del tributo, al

[295] Benítez Rivas, Alfredo, *op. cit.*, pp. 32 a 35.

afirmar que “no se puede exigir el pago de una tasa o contribución especial en ausencia de capacidad contributiva”.

Y abundaba Eusebio González, citado por Benítez Rivas, refiriéndose a los fines a los que se encamina la tributación, que “[…] en un ordenamiento que atribuye al Estado social y económico la tarea de reconocer y garantizar la propiedad privada, la libre iniciativa y la actividad económica, el deber de solidaridad, como síntesis entre socialidad y libertad, exige coherentemente un concurso a los gastos, que consiste en un sacrificio proporcional a la riqueza de los individuos, y en este sentido que el principio de capacidad contributiva contenido en la Constitución italiana, junto con los de legalidad y progresividad, constituye presupuesto, límite y fundamento de pago e idoneidad del sujeto a ser coactivamente sometido a la potestad tributaria según los criterios de progresividad”[296]. Afirmaciones todas estas que solo puedo entender como referencia a todas las especies de tributación, y de las cuales no considero posible excluir a los derechos o tasas.

En tal virtud, debe destacarse que la nota esencial que establece que las contribuciones deben gravar un presupuesto revelador de capacidad contributiva, debe ser entendida como una referencia al fundamento de la imposición, es decir, que los tributos deben diseñarse de tal suerte que pesen sobre actividades o características que demuestren su idoneidad para permitir a la sociedad ser copartícipe del signo material de dicha capacidad. En cambio, dicha referencia no debe entenderse en relación con la medida de la imposición, pues es claro que la capacidad contributiva no es el único parámetro autorizado para ajustar el tributo a una dimensión constitucionalmente aceptable.

En otras palabras, no podríamos calificar de tributo a una imposición que gravara —por acudir a ejemplos absurdos— el uso de gafas o la calvicie, pues en dicha “actividad” o circunstancia, no podríamos ubicar una manifestación de capacidad contributiva, como sí puede hacerse en la obtención de ingresos, en la tenencia de activos, en la adquisición de bienes, en la obtención de premios, en el

[296] *Ibidem*, pp. 32 y 33.

pago de nóminas, en la aceptación —o, inclusive, en la solicitud— de la prestación de algunos servicios públicos, etcétera.

Si el legislador tuviera la ocurrencia de gravar el uso de gafas, deberá apreciarse que se trata de un uso indebido de la potestad tributaria, lo cual tiene implicaciones relevantes desde la propuesta de formular un concepto constitucional de tributo: precisamente porque no se grava un presupuesto revelador de capacidad contributiva, no podríamos hablar de una contribución en sentido constitucional y no resultaría aplicable el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

En otras palabras, no podría violarse la garantía constitucional de proporcionalidad porque la misma resulta aplicable a los tributos; sin embargo, apreciamos que la irregularidad constitucional que efectivamente existiría deriva, no de la violación a una garantía de la materia tributaria, sino del abuso en el ejercicio de la potestad tributaria, irrumpiendo en contra, inclusive, del derecho a la propiedad.

En efecto, el artículo 21 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, establece el derecho a la propiedad privada, en los siguientes términos:

> **"Artículo 21.** Derecho a la Propiedad Privada
>
> 1. Toda persona tiene derecho al uso y goce de sus bienes. La ley puede subordinar tal uso y goce al interés social.
>
> 2. Ninguna persona puede ser privada de sus bienes, excepto mediante el pago de indemnización justa, por razones de utilidad pública o de interés social y en los casos y según las formas establecidas por la ley.
>
> 3. Tanto la usura como cualquier otra forma de explotación del hombre por el hombre, deben ser prohibidas por la ley**"**.

Como puede apreciarse, en caso de que se estableciera un tributo que no se legitimara como imposición sobre un signo de capacidad, sería imposible

justificar la exacción correspondiente como parte del interés social que podría llegar a establecer cualquier especie de restricción sobre la propiedad privada.

¿Cómo resolver, entonces, el abuso en el que incurre el soberano al establecer dicho gravamen? Desde luego el reclamo respectivo puede plantearse en vía de amparo, pero me parece que la violación respectiva debería enderezarse en relación a los artículos 14 y 16 constitucionales —como una intromisión injustificada en la esfera jurídica de los particulares—, así como a los artículos 22 —confiscación de bienes, si bien puede cuestionarse que se trate de una pena— y 27 constitucionales —este último, dada la afectación a la propiedad privada, no justificada en una causa de interés público—, así como al Pacto de San José.

1.5. *"Derivado del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos"*

El aspecto mencionado también es aceptado pacíficamente por la doctrina, si bien se suelen reconocer ciertos matices.

En dicha nota esencial del concepto de tributo no debe incluirse una pretensión de que las prestaciones que puedan calificarse como tales tengan como finalidad exclusiva, la de proporcionar medios al Estado para enfrentar sus requerimientos financieros.

Como señala Giuliani Fonrouge, "[…] el fin principal [de los tributos] es allegar fondos, pero no el único, porque en algunos impuestos modernos lo esencial es obtener ciertos objetivos extrafiscales, como ocurre con los derechos aduaneros, con los tributos que tienden a suprimir manifestaciones de la vida económica o social nocivas para la colectividad (p. ej., latifundio, usura, etc.), con los impuestos que amputan parte del poder adquisitivo de los contribuyentes con fines de regulación económica, en fin, todo ese conjunto de propósitos que se engloba en el concepto tan discutido de *fiscal policy*"[297].

[297] Giuliani Fonrouge, Carlos María, *op. cit*, p. 252

Para diversos autores, la posibilidad de que un tributo persigue alguna finalidad adicional a la propiamente fiscal, desvirtúa de tal manera su propósito, que llegan a negarle el carácter de contribución.

Henk Vording refiere a lo sostenido por John Stuart Mill, en el sentido de que la tributación debe ser equitativa y neutral, porque constituye una exacción, y los ciudadanos tienen un derecho a esperar que no se les exija algún monto en exceso a una tributo justo, y afirma que Mill parece sostener un muy limitado concepto de impuesto, en tanto que cualquier corrección sobre los resultados del mercado, incluyendo la redistribución del ingreso, debe quedar fuera del concepto tradicional de la tributación.

Desde un enfoque aún más extremo, Nozick —también citado por Vording— compara a la imposición sobre el producto del trabajo, con el trabajo forzado, y argumenta a favor de un Estado mínimo, que proteja la libertad y la propiedad privada, sin incurrir en redistribución del ingreso. A juicio de dicho autor, los ciudadanos deben ser incentivados, no forzados, a aportar los recursos que ayuden a los menos favorecidos; por ende, la tributación de dicho "Estado mínimo" debe obedecer a una correlación entre lo que se paga y lo que se recibe[298].

Y si tales calificativos merece una finalidad tan intrínseca a la tributación progresiva[299] como lo es la redistribución de la riqueza, qué podría esperarse de otras finalidades abiertamente extrafiscales, como podrían ser la desincentivación de ciertas conductas, la interiorización de externalidades negativas, o el caso de la tributación medioambiental.

En este sentido, aportando muy pocas líneas sobre un tema decididamente complejo, señalaría que, actualmente, no podría —no debería— sostenerse la

[298] Vording, Henk. "The normative background for a broad concept of tax", en Peeters, Bruno, *The concept of tax*, (ed.), s.l.i., International Bureau of Fiscal Documentation, 2007, pp. 33 y 34.

[299] No es particularmente relevante el tema para el presente trabajo, pero no quiero dejar de destacar que, así como los autores aludidos cuestionan la afectación que tienen los tributos sobre la propiedad privada, cuando persiguen fines redistributivos, existen otros autores —curiosamente, norteamericanos— que sostienen que realmente no existe un derecho "natural" a la propiedad, sino que la única manera como se justifica el derecho de propiedad es si los recursos que conserva el individuo después de pagar impuestos ya se vincularon al sostenimiento de la colectividad y a la redistribución del ingreso —precisamente mediante el tributo cubierto—. Murphy, Liam y Nagel, Thomas, *The myth of ownership*, Nueva York, Oxford University Press, 2002.

neutralidad del sistema fiscal, en los términos en los que lo hacía Mill: la persecución de fines extrafiscales no implica que las exacciones correspondientes, por ese motivo, pierdan la naturaleza de tributo, si bien tal afirmación amerita una precisión casi terminológica.

Algunos autores distinguen a los tributos con finalidades parafiscales —que sí generan recursos que sí obtienen recursos en beneficio de algún sector de contribuyentes en particular—, de los extrafiscales, y señalan —como lo hace Fonrouge— que estos últimos no tienen finalidad recaudatoria. Si se piensa, por ejemplo, en el impuesto especial sobre producción y servicios que pesa sobre la venta de productos de tabaco, se aprecia que tiene la finalidad de disminuir el consumo y proteger la salud de los ciudadanos. Así, mientras más alta sea la tasa y se consiga la disminución del consumo, la recaudación tenderá a cero, si se consiguen la finalidad de evitar del todo el consumo del tabaco.

En este escenario, señala Rivas Benítez: "[…] dicha ley no está inspirada en consideraciones económicas y desde ya es evidente que la eficacia que tenga la ley antitabaco o antialcohólica nada tiene que ver con la capacidad contributiva de sus consumidores sino con la fuerza de voluntad o tratamientos terapéuticos que por vía medicinal logren un menor consumo de tales productos"[300].

Si así se conceptualizara la tributación extrafiscal, coincidiría con Benítez Rivas, y efectivamente ni siquiera es que pudiera aludirse a una violación del principio del destino al gasto público, sino que, si la tasa del impuesto especial a la venta de productos de tabaco fuera de una entidad tal que lograra que nadie los comprara y, por ende, no se recaudara ni un centavo por dicho concepto, difícilmente podría pensarse que se está en presencia de un tributo, pues no podría identificarse una prestación patrimonial coactiva destinada a los gastos públicos, ya no se diga si podría estar legitimada en la capacidad del destinatario, o no.

En cambio —a mi juicio—, no resulta inadecuado que un tributo pueda perseguir finalidades adicionales a las fiscales, siempre y cuando no pierda su

[300] Benítez Rivas, Alfredo, *op. cit.*, p. 26.

capacidad recaudatoria, es decir, mientras se obtengan recursos que ni siquiera tienen que guardar una relación de equivalencia con un propósito en particular, sino que pueden ir al fondo común del "destino al gasto público", con independencia de que de alguna forma se vinculen, regresando al ejemplo del tabaco, al tratamiento de enfermedades pulmonares.

Arriesgando expresar una obviedad: si se diseña un tributo no encaminado a generar recursos fiscales, no puede pensarse que se esté en presencia de una contribución, y mejor haría el aparato estatal en establecer otro tipo de políticas, diferentes a las fiscales, para conseguir el propósito buscado. Pero si se logra un balance que permita obtener recursos que se puedan dirigir al levantamiento de las cargas públicas y, esto siempre se dé en conjunto con otras políticas —como podrían ser campañas del sector salud, promoviendo el no consumo del tabaco, en el mismo caso que se viene comentando—, de tal manera que no sea el impuesto el único método encaminado a combatir el tabaquismo, no aprecio una particular problemática en reconocer el carácter de tributo a aquél que, adicionalmente, se encamine a desincentivar el consumo.

Ya previamente he citado a Casado Ollero, quien —correctamente, a mi juicio— sostenía el carácter instrumental del tributo, al afirmar que "[…] no debe perderse de vista, en efecto, que la percepción del ingreso tributario no es más que un objeto intermedio, encauzado a la realización de una diversidad de fines que son simpre, en último extremo, fines de orden extrafiscal", a lo que el mismo autor agrega enseguida: "[…] creemos que atinadamente, el hecho de que tales fines se persigan *directamente* por el tributo, esto es, sin recorrer el iter normal imposición-ingreso-gasto, para nada hace desaparecer la función propia ni la naturaleza del tributo, sino que únicamnte provoca la aceleración del resutlado final, simplificando el procedimiento de realización"[301].

Aclarado lo anterior, considero pertinente también acudir a la forma en la que la Corte se ha pronunciado sobre algunos aspectos de lo que debe

[301] Casado Ollero, G., op. cit., p. 467.

entenderse por “gasto público”, o bien, sobre la trascendencia que pudiera tener la definición del ente público que finalmente ejerce dicho gasto.

- La Primera Sala de la Corte ha sostenido que la nota que define el principio tributario de destino al gasto público la constituye su objeto material, es decir, la satisfacción de ciertas necesidades de interés colectivo, y no el tipo de entidad pública (Federación, Estados o Municipios) que lo opere[302];
- Por su parte, la Segunda Sala ha precisado que el gasto público tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo, por cuanto el importe de las contribuciones recaudadas se destina a la satisfacción de las necesidades colectivas o sociales, o a los servicios públicos, por lo que el concepto material de “gasto público” se relaciona con el destino de la recaudación que el Estado debe garantizar en beneficio de la colectividad[303];
- Asimismo, la Primera Sala ha efectuado algunas precisiones en torno a que la finalidad de las contribuciones es la de permitir que se cubran los gastos públicos —a lo cual puede adicionarse la consecución de finalidades extrafiscales—, pero no debe perderse de vista que tanto las contribuciones como los demás ingresos públicos no se establecen como finalidades en sí mismos, sino con carácter instrumental. Así, debe reconocerse que todos los ingresos del Estado —aun las contribuciones— “[…] se encuentran indisolublemente destinados a fines delimitados en la política económica estatal, cuya naturaleza será siempre extrafiscal”.

El criterio jurisprudencial referido en último término corresponde a la tesis aislada 1a. XXXVI/2007, cuyo rubro y texto se transcriben a continuación:

---

[302] Tesis aislada 1a. CXXIII/2005, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXII, octubre de 2005, p. 696, de rubro “DESTINO AL GASTO PÚBLICO. LA CARACTERÍSTICA DE ESE PRINCIPIO TRIBUTARIO SE DETERMINA POR SU OBJETO MATERIAL Y NO POR EL TIPO DE ENTIDAD PÚBLICA QUE LO OPERE”.
[303] Tesis aislada 2a. IX/2005, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXI, enero de 2005, p. 605, de rubro “GASTO PÚBLICO”.

“FINES FISCALES Y EXTRAFISCALES. En la teoría constitucional de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha existido una constante en cuanto a la noción de que las contribuciones siempre tienen un fin fiscal -la recaudación- y que adicionalmente pueden tener otros de índole extrafiscal -que deben cumplir con los principios constitucionales aplicables, debiendo fundamentarse, entre otras, en las prescripciones del artículo 25 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos-. Sin embargo, esta Primera Sala estima necesario efectuar una precisión conceptual, a efecto de acotar los ámbitos en que puede contemplarse la vinculación de ambos tipos de fines, para lo cual es necesario distinguir los medios utilizados por el Estado para allegarse de recursos, sin que estas herramientas se confundan con el producto de dicha actividad recaudatoria y financiera, esto es, los recursos en sí. Lo anterior es así, pues mientras los medios tributarios utilizados por el Estado para obtener recursos -las contribuciones- deben tener un fin necesariamente fiscal -al cual, conforme a criterios jurisprudenciales, pueden adicionarse otros fines de índole extrafiscal-, los montos que generen las contribuciones y todos los demás ingresos del Estado apuntarán siempre hacia objetivos extrafiscales. Así, puede afirmarse que en materia de propósitos constitucionales, el ámbito fiscal corresponde exclusivamente a algunos de los medios utilizados por el Estado para allegarse de recursos -a los tributarios, en los cuales también pueden concurrir finalidades extrafiscales-, mientras que los ingresos que emanen de éstos -y de los demás que ingresan al erario, aun los financieros o no tributarios-, se encuentran indisolublemente destinados a fines delimitados en la política económica estatal, cuya naturaleza será siempre extrafiscal. Ello, tomando en cuenta que la recaudación en sí no constituye un fin, sino que es un medio para obtener ingresos encaminados a satisfacer las necesidades sociales, dentro del trazo establecido en el texto constitucional, tal como se desprende del artículo 31, fracción IV, de

la Constitución Federal, que conmina a contribuir a los gastos públicos, y no a la acumulación de recursos fiscales"[304].

Es decir, las contribuciones pueden tener fines fiscales o extrafiscales; no obstante, las contribuciones —y los demás ingresos del Estado— tienden a fines extrafiscales —suprafiscales, constitucionales—, como lo es la consecución de ciertas finalidades reconocidas constitucionalmente. En este sentido, debe apreciarse que la recaudación no es un fin en sí mismo, sino que se trata de un medio para obtener ingresos encaminados a satisfacer necesidades sociales. Lo anterior, de alguna forma coincide con las afirmaciones recientemente citadas de Casado Ollero.

Desde precisiones como ésta, queda clara la justificación por la que se hace mención del último elemento de la definición propuesta, lo cual inclusive se plantea a manera de aclaración, pues podría entenderse subsumido en lo señalado en el presente apartado.

1.6. *"Para la consecución de los fines del Estado social y democrático de Derecho"* Como recién se precisó, dicho aspecto del concepto propuesto, honestamente, podría omitirse, o bien, quedar subsumido en el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. No obstante, considero que dicho elemento del concepto de tributo debe incorporarse como un posicionamiento constitucional que, por principio, se pronuncie sobre el carácter instrumental de la recaudación para la consecución del plan trazado por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y que con tanta facilidad suele soslayarse cuando se justifica el sinfín de razones que los causantes aducen para incumplir con sus obligaciones fiscales[305], y a las que a he hecho referencia previamente en el presente trabajo, cuando aludí a la obra de Tipke.

---

[304] Tesis aislada 1a. XXXVI/2007, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXV, febrero de 2007, p. 643.

[305] El presente apartado también tiene una marcada inspiración en el voto concurrente del Ministro Cossío Díaz, formulado al resolverse la acción de inconstitucionalidad 15/2007, para justificar la

En efecto, debe señalarse que la doctrina jurisprudencial de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha desarrollado abundantemente los principios constitucionales de la materia tributaria, tal y como se desprenden de la fracción IV del artículo 31 de nuestra Ley Fundamental. Dada la naturaleza del juicio de amparo, que permite a los particulares enderezar reclamos en contra de las disposiciones que estiman inconstitucionales, el contenido que se ha dado a los principios constitucionales tributarios se ha desarrollado sobre todo en la vertiente de la defensa de los intereses individuales de los gobernados.

No obstante, la colectividad también tiene intereses salvaguardados constitucionalmente, sobre los cuales escasamente tiene oportunidad de pronunciarse el Tribunal Constitucional mexicano, justamente como sucede con el principio de generalidad tributaria, al que me he venido refiriendo a lo largo del presente trabajo.

Las contribuciones no pueden verse ya como una calamidad común, derivada única y exclusivamente de la potestad de imperio del Estado. Hoy en día debe verse en los tributos el medio que constitucionalmente se ha establecido para la consecución de ciertos fines que, como sociedad, se han elevado al más alto rango; asimismo, debe reconocerse el origen de la obligación tributaria en un deber de solidaridad con los menos favorecidos.

El plan que se describe en nuestra Constitución no es el de un Estado liberal. Por el contrario, con el advenimiento del Estado social se provoca una profunda modificación en el papel del propio Estado, lo cual alcanza de lleno a la finalidad a la que ahora debe servir la Hacienda Pública. El Estado ha asumido la competencia de dar impulso, de organizar y de coordinar la actividad económica, pero principalmente, la de redistribuir la riqueza según criterios de equidad social, corrigiendo las desigualdades que de origen se observan.

---

validez del derecho por alumbrado público establecido para el Municipio de Guerrero, en el Estado de Coahuila. La razón principal de ello, además desde luego de mi coincidencia intelectual con dicho planteamiento, deriva de que tuve oportunidad de participar con el Ministro Cossío en la redacción de dicho voto. Acción de inconstitucionalidad 15/2007, Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, México, 25 de junio de 2007, ponencia de la Ministra Margarita Beatriz Luna Ramos, voto concurrente del Ministro José Ramón Cossío Díaz.

En este sentido, se aprecia que nuestro Estado se compromete a alcanzar la igualdad efectiva, limando las diferencias entre sus ciudadanos y garantizándoles una integración política, económica, cultural y social; las funciones de un Estado calificado como social se amplían y transforman, puesto que cumple con una función asistencial que le convierte en el gestor de toda clase de prestaciones, servicios y asistencias destinadas a asegurar las condiciones fundamentales de la existencia humana; una función de intervención y tutela de la economía; así como una función de remodelación social.

Al respecto, puede decirse que el ente público tiene un gran interés en que *todos* —entendido como todos los que puedan— contribuyan con sus aportaciones al sostenimiento de los gastos públicos, puesto que estas entradas le permiten continuar con vida, desarrollando sus actividades y cumpliendo sus funciones. Pero también los ciudadanos tienen interés en que el Estado pueda cubrir sus finalidades sociales, en cuanto que éstas benefician a todos al responder a sus exigencias; por eso, la actividad impositiva si, por un lado, somete a la colectividad a una privación de la propia riqueza, por otro, permite la potenciación de los derechos cuyo disfrute está subordinado a la existencia de disponibilidad de recursos financieros.

En este sentido, es trascendental la importancia de los postulados del principio de generalidad tributaria, justamente, a fin de que la consecución de dichas finalidades pueda lograrse mediante la participación de todas las personas que manifiesten ser titulares de capacidad idónea para tal fin, buscando un equitativo reparto entre el mayor número posible de personas y disminuyendo al mínimo las excepciones, no solo con el propósito de aligerar la carga común que representa el levantamiento de las cargas públicas, sino también respondiendo al beneficio —igualmente generalizado— que representa la vida en sociedad.

En efecto, como lo afirma Lalanne, parafraseando a la Corte Suprema de Justicia de la República Argentina, “[…] si, como se ha dicho, pues, razones de previsión, policía, asistencia o solidaridad social, fundamentan el propósito del impuesto, ha de ser éste de carácter general y a cargo de todos los habitantes

[…], ya que es igualmente general el beneficio que aquél establece y, como consecuencia, la obligación de soportarlo" [306].

Por ende —concluyo—, no debe soslayarse la enorme importancia de las finalidades que el texto constitucional traza para la obtención de recursos y, en lo que interesa, de los recursos de naturaleza tributaria. El Estado requiere que no se eluda la responsabilidad de permitir la coparticipación de la colectividad en el éxito privado —como sea que se materialice en un presupuesto revelador de capacidad contributiva—, debiendo apreciarse que la Constitución no es un cúmulo de enunciados retóricos, sino que sus postulados buscan materializar un estado de cosas que justifica el hecho mismo de la organización social.

De esta forma, si las condiciones sociales son tales que permitan valorar que existen manifestaciones de capacidad que son reales y efectivas, el deber de solidaridad consistente en contribuir al sostenimiento de las cargas públicas justifica constitucionalmente que aquéllas queden vinculadas a los fines propios del Estado social y democrático de Derecho, proveyendo al Estado de los medios necesarios para buscar aliviar las condiciones de desigualdad, a fin de que a nadie falte lo indispensable para subsistir y desarrollarse conforme al plan que individualmente ajuste mejor a cada persona.

1.7. *Confrontación entre la postura personal y la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación*

La posición que desarrollé conforme en los apartados 2 a 6 del presente capítulo es esencialmente coincidente con la que terminó por configurar el Alto Tribunal, al resolver las acciones de inconstitucionalidad planteadas en el año 2006, en contra de los derechos cobrados por alumbrado público —y reiterados al resolver las acciones planteadas en 2007[307]—.

---

[306] Lalanne, Guillermo A., *op. cit.*, p. 603.

[307] Excepción guardada de la acción 15/2007, en la que se sostuvo la validez del derecho establecido para el Municipio de Guerrero, Coahuila, conforme a los criterios comentados en el capítulo anterior.

En dichos asuntos se propuso el siguiente concepto de tributo: “ingreso de derecho público —normalmente pecuniario— destinado al financiamiento de los gastos generales, obtenido por un ente de igual naturaleza —Federación, Distrito Federal, Estados o Municipios—, titular de un derecho de crédito frente al contribuyente, cuya obligación surge de la ley, la cual debe gravar un hecho indicativo de capacidad económica, dando un trato equitativo a todos los contribuyentes”.

Para arribar a dicha propuesta, el Pleno explicita que tomó en cuenta los principios que se desprenden del artículo 31, fracción IV, constitucional, y señala que las contribuciones deben reunir las siguientes características:

- Toda contribución tiene su fuente en el poder de imperio del Estado;
- Constituyen prestaciones en dinero y excepcionalmente en especie o en servicios;
- Sólo se pueden crear mediante ley;
- Se encuentran afectos a fines esencialmente recaudatorios, es decir, tienen por destino el gasto público, sin que se niegue la posibilidad de servir a propósitos de política económica;
- Los criterios de justicia tributaria son el de proporcionalidad o capacidad contributiva y el de equidad.

Como puede apreciarse, la propuesta del Tribunal Pleno no es incompatible con la que he propuesto, máxime si se toma en cuenta que las notas esenciales que he agregado constituyen posicionamientos relativos a la finalidad de las contribuciones, las cuales —no puedo negarlo— podrían derivar de mi propia ideología y de mis convicciones sobre el Estado social y democrático de Derecho. En tal virtud, desde un punto de vista doctrinario, considero que el concepto constitucional de tributo esbozado por el Pleno de la Corte es un instrumento adecuado para la delimitación del ámbito de aplicación de los principios tributarios.

De cualquier forma, no considero ociosa mi inclinación por incorporar los elementos adicionales que he descrito, pues considero que las condiciones sociales imperantes en el país demandan un pronunciamiento sobre dichos temas, a fin de que el mismo pueda ser resorte de un cambio en la percepción de las obligaciones tributarias, así como una guía para resolver el enorme número de asuntos que se plantean sobre estos temas ante el Poder Judicial de la Federación.

Sin embargo, a pesar de lo adecuado que puede resultar el concepto propuesto por el Tribunal Pleno, aprecio un aspecto en el que —a mi juicio— sí resultaría adecuado formular modificaciones al mismo, específicamente, en lo que se refiere a la inclusión del cumplimiento a los principios tributarios, dentro de las notas esenciales del tributo considerado bajo una óptica constitucional. En este sentido, debe tomarse en cuenta que dicha consideración —por contradictorio que parezca— restaría fuerza normativa a los principios constitucionales de la materia tributaria.

En efecto, el presente apartado de este capítulo se proponía arribar a un concepto constitucional de tributo, no a la definición del “tributo constitucional”: si el cumplimiento de los principios constitucionales fuera uno de los elementos de la definición, la inatención de dicha nota no implicará que se está ante un tributo inconstitucional, sino que no se estaría ante un tributo y, por ende —aunque resulte contradictorio—, se apreciará, a posteriori, que no resulta aplicable el artículo 31, fracción IV, de la Constitución.

En cambio, si se señala —probablemente no como elemento esencial de la contribución, conforme al concepto que he propuesto— que las prestaciones patrimoniales de carácter público de naturaleza contributiva —es decir, las que puedan identificarse como tributos desde un punto de vista constitucional—, deben cumplir con los principios constitucionales de la materia tributaria, éstos tendrán plena eficacia y, en su caso, se determinará si se trata de tributos constitucionales o no, pero no se conceptualizará tal circunstancia.

A manera de conclusión: tras el análisis efectuado a diversos precedentes de la Corte, pude comprobar que la doctrina jurisprudencial mexicana se ha desarrollado en forma tal que ya puede hablarse de un concepto constitucional de tributo o, cuando menos, se cuenta con precedentes que ya delimitan las notas esenciales que éste debe tener.

Conforme a lo descrito en el presente apartado, no pretendía que dicho concepto se formara como una simple abstracción teórica o académica, sino con carácter instrumental, a fin de que se delimitara con exactitud el ámbito de aplicación de los principios constitucionales de la materia tributaria.

Desde luego, ya es un gran avance el contar con decisiones que señalen las notas esenciales de los tributos, pero no deja de llamar mi atención el hecho de que el Tribunal Pleno haya construido dicha posición desde el año de 2006, mientras que existen precedentes posteriores[308] en los que no se ha acudido a lo establecido por el Pleno de la Corte. La inconsistencia apuntada puede obedecer al número tan elevado de asuntos fiscales que debe resolver el Tribunal Constitucional, pero dicha razón apenas explica el estado actual de cosas, sin que el mismo pueda justificarse.

En tal virtud, tan importante es que se haya arribado a un consenso sobre las notas esenciales de los tributos desde el punto de vista constitucional, como el que los órganos jurisdiccionales las utilicen en las decisiones correspondientes a asuntos en los que se cuestione la naturaleza de prestaciones patrimoniales de carácter público.

En este sentido, entiendo que la efectiva adopción de un criterio sobre el tema puede no requerir más que la debida atención de los juzgadores, a los precedentes judiciales que se han venido desarrollando el tema. Sin embargo, el hecho de que existan casos en los que sigue sin acudirse a dicho estándar —lo

[308] El propio amparo en revisión 1119/2006 (referido en el capítulo anterior) es evidencia de ello; también lo son otras resoluciones posteriores, como la del amparo en revisión 1084/2007, en el que se negó el carácter de contribución a un concepto denominado “compensación ambiental”, sin acudir al concepto de tributo adelantado por el Tribunal Pleno. Amparo en revisión 1084/2007, Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, México, 6 de febrero de 2008, ponencia de la Ministra Olga Sánchez Cordero de García Villegas.

que afirmo en relación con el delimitado por el Tribunal Pleno al resolver diversas acciones de inconstitucionalidad planteadas en el año 2006—, puede ser testimonio de que, más allá del debido acatamiento a la jurisprudencia, aun existen algunas resistencias a una apreciación más precisa de la trascendencia que puede tener la decisión estatal de establecer exacciones patrimoniales destinadas a sufragar gastos públicos.

Por ende, más que una particular forma de instrumentar un estándar como el que postulo —o como el que la propia Corte ha adelantado—, parecería que la más efectiva proyección de la tutela que promete el artículo 31, fracción IV, constitucional, puede estar requiriendo una mejor apreciación de tales efectos sustantivos —patrimoniales—, lo que desde luego no es solo labor de los juzgadores, sino también de los creadores de normas, quienes deberían distinguir de mejor manera aquellos casos en los que su intención es la obtención de recursos para sufragar gastos públicos, bajo el marco normativo que la Constitución intenta otorgar a los tributos.

Como un segundo punto a destacar en torno al tema analizado, debe señalarse que este aspecto del presente trabajo se desarrolló con la intención de delimitar el núcleo duro del ámbito de aplicación de los principios tributarios, es decir, para definir con claridad qué prestaciones deberán considerarse contribuciones y, como tales, ser analizadas desde la óptica de la fracción IV del artículo 31 constitucional, aspirando a una más efectiva defensa de los intereses individuales, frente a cualquier pretensión estatal que caiga dentro del ámbito de la materia tributaria, desde un punto de vista constitucional.

Adicionalmente, debe apuntarse que la correcta delimitación de dicho ámbito de aplicación también tiene un impacto sobre derechos colectivos, como los que tutela el principio de generalidad tributaria, de tal manera que, habiendo acotado cuáles son las prestaciones patrimoniales a las que se les debe reconocer naturaleza contributiva, también puedan éstas ser apreciadas como prestaciones trascendentales para lograr los fines a los que apunta la Constitución, a través de la aplicación de recursos fiscales.

Sin embargo, el problema relativo a la definición del ámbito de aplicación de dichos derechos fundamentales no termina por resolverse con el instrumento metodológico propuesto. A mi juicio, contar con las notas definitorias de un tributo es una condición necesaria para enfrentar el problema aludido, pero no es una condición suficiente para resolverlo.

Me explico: a todas las prestaciones patrimoniales de carácter público que puedan calificarse como contribuciones desde el punto de vista constitucional, les resultarán aplicables los principios del artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna. Sin embargo, los aludidos principios de justicia fiscal no deben ser aplicables exclusivamente a los tributos, sino que existen otras obligaciones y figuras jurídicas susceptibles de ser analizadas conforme a los referidos principios superiores, por su repercusión sustantiva tributaria.

En efecto, si bien las prestaciones patrimoniales de naturaleza tributaria representan el universo sobre el que primordialmente deben proyectarse los principios constitucionales de justicia fiscal, no debe perderse de vista que las autoridades legislativas y las administrativas cuentan con atribuciones que les permiten decidir sobre quiénes efectivamente pesarán las obligaciones fiscales sustantivas, y sobre quiénes no —ya sea al acudir a las facultades que permiten evitar la generación de la deuda tributaria o dar pie a su extinción, o bien, al establecer obligaciones formales con trascendencia sobre las sustantivas—.

En este sentido, considero que debe delimitarse dicho ámbito de aplicación, a fin de que —como he venido sosteniendo— también cobre vigencia frente a cualquier decisión estatal que se traduzca en una afectación a la recaudación, mediante las figuras jurídicas que provoquen que no surja la obligación fiscal, que la extingan o que disminuyan la entidad de la deuda tributaria, aspecto este al que ya me he referido, y que retomaré en el último apartado del presente capítulo, al comentar lo relativo a la trascendencia sustantiva —es decir, patrimonial— de las obligaciones formales.

1.8. *Breve reflexión sobre el presupuesto de licitud en el hecho imponible*

Antes de concluir el apartado en el que busqué identificar las notas esenciales de un tributo, quisiera brevemente comentar un aspecto que puede resultar relevante, como lo es el debate en torno a la posibilidad de que las contribuciones puedan pesar sobre actos ilícitos.

Tal circunstancia tiene trascendencia para el tema que abordo, en tanto que, por un lado, podría sostenerse —como lo hace un sector de la doctrina— que la licitud del hecho imponible debe ser una de las características propias de los tributos y, por ende, podría ser un elemento que se echaría de menos en la disertación que recién elaboré.

Por otro lado, en términos del principio de generalidad tributaria, la decisión de hacer tributar, o no, a los actos ilícitos también implica formular juicios sobre la idoneidad de los signos de capacidad económica involucrados en dichas actividades, para el establecimiento legítimo de contribuciones. Expresado en otros términos, el establecimiento de tributos sobre actos ilícitos conlleva analizar si quienes los realizan deben estar tan vinculados al deber constitucional de contribuir a los gastos públicos, como lo están quienes se dedican a otras actividades, y si el no establecimiento de tales eventuales impuestos implica una liberación sobre dicho deber, que en su caso debería justificarse constitucionalmente.

Conforme a la doctrina, los actos ilícitos son aquellas conductas en las cuales se configura la omisión de los mandatados establecidos por las normas jurídicas, así como aquellas en las que se actualiza la ejecución de actos prohibidos por esas mismas normas[309]. Al respecto, el artículo 1830 del Código Civil Federal indica que es ilícito el acto jurídico contrario a las leyes de orden público o a las buenas costumbres, y lo sanciona con la nulidad absoluta o relativa conforme al diverso 2225.

[309] Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México *Diccionario Jurídico Mexicano*, t. VI, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, p. 110, https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/3/1173/5.pdf

Como es sabido, la nulidad absoluta constituye la nada jurídica, y es consecuencia de la falta de alguno de los elementos esenciales del acto jurídico que imposibilitan su nacimiento, a saber: el consentimiento de las partes, o el objeto que pueda ser materia de ellos. Sin embargo, esto no impide que, generalmente, el acto produzca provisionalmente sus efectos, los cuales serán destruidos retroactivamente cuando se pronuncie por el juez la nulidad, pues es la autoridad judicial la única facultada para hacer tal declaración de invalidez.

Por su parte, la nulidad relativa siempre permite que el acto produzca provisionalmente sus efectos y es el resultado del incumplimiento de requisitos legales de carácter subsanable, como pudieran ser la forma del contrato, los vicios del consentimiento (el error, el dolo, la violencia, la lesión), la capacidad de las partes o, en ciertos casos, la ilicitud en el objeto, según lo dispuesto en la Ley. Por tal razón, en la nulidad relativa se permite la convalidación del acto por las partes, sea por su confirmación expresa o por confirmación tácita al no ejercer la acción de nulidad en los plazos previstos en la ley.

En relación con lo anterior, se ha llegado a señalar que el legislador se encuentra impedido para establecer gravámenes sobres actos afectados de nulidad absoluta pues, si aquéllos no producen efectos jurídicos conforme al Derecho Civil, es insoslayable que no podrán provocar efectos tributarios. En el mismo sentido, se ha indicado que, si el legislador, por razones de justicia tributaria, seleccionó determinado acto para el establecimiento del tributo y éste no nació en la vida jurídica, también desparecen las razones de justicia tributaria[310].

Pero el problema puede ser un poco más compleja.

En efecto, atendiendo a la unidad de un sistema jurídico, parecería ilógico que, por un lado, ese sistema elimine los efectos de un determinado acto y, por el otro, los considere válidos y aptos para el nacimiento de derechos y obligaciones, como lo es la tributaria[311]. Sin embargo, parecería que tal premisa se encuentra confrontada con la realidad, en tanto que se aprecia una aceptación tácita, por

[310] Galarza, César José, *La tributación de los actos ilícitos,* Navarra, Thomson Aranzadi, 2005, p. 54.
[311] *Ibidem*, p. 86.

parte del legislador y de los tribunales respecto de la tributación de los actos ilícitos.

Así, por ejemplo, en Alemania, la Sección 40 de la Ordenanza Tributaria Alemana indica “a efectos tributarios es irrelevante que una conducta, que cumple total o parcialmente el supuesto de hecho de una ley tributaria, infrinja un mandato o prohibición legales o atente contra las buenas costumbres”. En opinión de H.W. Kruse —citado por Herrera Molina—, esto no implica que todo acto ilícito se encuentre sujeto a tributación, sino que únicamente se impondrá cuando el acto ilícito actualice el hecho imponible (salvo que exista una excepción expresa para su aplicación)[312].

Por su parte, en Estados Unidos, en la sección 61(a) del *Internal Revenue Code*, se establece que son rentas computables todos los ingresos con independencia de cuál sea la fuente de que provengan y, de forma inmediata, el precepto enumera una serie de ingresos de manera ilustrativa, en la que también se incluyen las ganancias ilícitas.

En el mismo sentido, el artículo 12 del Modelo de Código Tributario para América Latina señala:

> “Artículo 12. Validez de los actos.
> La obligación tributaria no será afecta por circunstancias relativas a la validez de los actos o a la naturaleza del objeto perseguido por las partes, ni por los efectos que los hechos o actos gravados tengan en otras ramas jurídicas”.

Adicionalmente, en el apartado de Comentarios a este artículo, se expone lo siguiente:

> “1. Se desvincula la validez, licitud o moralidad de los hechos o actos que se encuadren en el presupuesto de hecho del tributo, para que surtan

[312] Herrera Molina, Pedro Manuel, *Fiscalidad de los actos ilícitos, La antijuridicidad en los supuestos de hecho de la obligación tributaria*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2003, p. 16.

efectos tributarios. Una vez verificado ese presupuesto, el correspondiente tributo se hace exigible, sin que interese cualquier calificación del mismo.

2. El objetivo de la disposición es impedir que la obligación tributaria se eluda realizando la operación con algún defecto, de fondo o forma, que pudiera acarrear su anulación cuando sea procedente el gravamen. Así, si un hecho o negocio se ha realizado tiene efectividad, se entiende que se ha manifestado capacidad económica y por tanto, debe ser objeto de gravamen.

3. No obstante, quedan fuera de la regla establecida respecto a la subsistencia de la consecuencia tributaria de los actos, como no podría ser de otra manera, los supuestos de anulación, rescisión o resolución de los actos jurídicos que dan lugar a la obligación tributaria.

4. Asimismo, quedan fuera de la regla comentada, los ingresos por actos ilícito, cuando exista una sanción penal que absorba al ilícito fiscal a través de haber dispuesto el comiso de las ganancias obtenidas con ocasión de la comisión del delito o la condena a su devolución como responsabilidad civil. De no producirse la devolución de los ingresos ilícitos en alguna de las formas mencionadas, sí corresponderá declarar fiscalmente los incremente patrimoniales de ellos derivados, en aplicación del principio de igualdad que prohíbe un tratamiento fiscal más favorable a quien viole el derecho que a quien lo respete"[313].

Por otro lado, también puede argumentarse, desde el principio de equidad tributaria —así como del de generalidad tributaria, al que me vengo dedicando en el presente trabajo—, que sería válida o necesaria la tributación de los actos ilícitos a fin de no favorecer a aquéllos que obtienen ingresos de manera ilegal, en

[313] Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, *Modelo de Código Tributario para América Latina del CIAT: un enfoque basado en la experiencia iberoamericana 2015*, Panamá, 2015, pp. 44 y 45, https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2015_Modelo_Codigo_Tributario_CIAT.pdf

perjuicio de quienes lo hacen a través de actividades lícitas[314]. En opinión de algunos autores, éste es el fundamento de mayor peso en algunos países como España o Estados Unidos de América para estimar válida la sujeción tributaria de rentas obtenidas a través de una forma ilícita. Así, en *Sullivan v. United States* se señaló lo siguiente:

> "No satisface nuestro sentido de justicia, el sujetar a tributación las personas con empresas legítimas y permitir a los que se benefician de violar las leyes, escapar. No nos parece probable que el Congreso haya querido permitir a un individuo delinquir con el propósito de evadir su obligación contributiva, aumentando con ello el peso sobre los respetuosos del derecho" 315.

Asimismo, el principio de capacidad económica puede aportar argumentos a favor de la tributación de los actos ilícitos, en el entendido de que, si la mera realización del acto jurídico produce ganancias a un contribuyente, acrecentando su haber patrimonial, resulta lógico que dichos ingresos sean objeto de tributación.

Sin embargo, conviene precisar que, si el hecho imponible tiene como base la mera realización de un acto jurídico y éste se lleva a cabo de forma que se afecte de nulidad absoluta, el hecho imponible no se actualizaría. De igual manera, si para el establecimiento del hecho imponible se consideraron los efectos jurídicos del acto jurídico, tampoco se configuraría el hecho imponible dado que la nulidad del acto acarrearía la nulidad de sus efectos jurídicos[316].

Si bien es necesario analizar caso por caso la imposición de un tributo sobre el acto ilícito, es conveniente tomar en cuenta lo relativo a aquellos casos en los que, aun configurándose la hipótesis normativa, eventualmente no se

---

[314] Lúgaro Aponte, Alexandra, *La tributación de las rentas de origen ilícito delictivo*, Madrid, Universidad Complutense de Madrid, 2014, p. 77, https://www.academia.edu/11192075/La_Tributaci%C3%B3n_de_las_Rentas_de_Origen_Il%C3%ADcito_Delictivo

[315] Sullivan v. United States 15 F. 2d 809 (4th Cir. 1926), Suprema Corte de Justicia de los Estados Unidos de América.

[316] Galarza, César José, *op. cit.*, pp. 95 a 100.

materializaría la sujeción tributaria, tal y como sucede cuando, derivado de la comisión de un acto ilícito, tiene lugar la reparación del daño, el decomiso o, de manera general, la obligación de restituir, casos estos en los que la capacidad contributiva desaparece[317].

Por otra parte, existen también posturas diversas, que refieren que, al ingresar recursos de origen ilícito a las arcas públicas, el Estado se convertiría en una especie de cómplice de la actividad ilícita. Según señalan, el cobro de un impuesto sobre los ingresos provenientes de actos ilícitos es una práctica administrativa que equipararía, dentro de un plano de ilicitud, al Estado y a los sujetos que infringen las normas legales, pues el aumento de la recaudación será directamente proporcional al acrecentamiento de actividades ilícitas[318].

Este argumento ha encontrado resonancia en los tribunales. Así, mediante sentencia del 12 de abril de 1996, el Tribunal Constitucional del Reino de España revocó una sentencia de un tribunal penal relacionada con la tributación de los ingresos procedentes de un negocio involucrado en actividades de lenocinio, exponiendo:

> "El Estado que reprueba determinadas conductas ilícitas, sancionándolas, se transforma en participe a través del impuesto, de los beneficios obtenidos mediante las mismas, de modo que se produce una lesión de los principios de Estado de Derecho e igualdad".

En contra de la teoría del Estado cómplice, se ha señalado, por ejemplo, que la legislación penal establece la figura del decomiso, a través de la cual se priva del producto o de los instrumentos de un acto ilícito al agente infractor, sin que por esa razón se entienda que el Estado es partícipe de la comisión del acto ilícito.

[317] *Ibidem*, p. 102.
[318] *Ibidem*, p. 2.

Asimismo, se ha afirmado que esta postura se compone únicamente de una base moral, que aparentemente no derrotarían la teoría jurídica que apoya la tributación de actos ilícitos, cuyos fundamentos son el principio de capacidad económica y el diverso de igualdad.

Finalmente, suele afirmarse que, en la actualidad, existen diversos ejemplos que apoyan la tributación de los actos ilícitos, al observarse que el Estado obtiene beneficios de la realización de actos que, aun siendo lícitos, en alguna medida, resultan perjudiciales para la salud, como sucede con la tributación medioambiental o la que persigue fines extrafiscales, recaudando a partir del consumo de tabaco, bebidas alcohólicas, del uso de plaguicidas (atendiendo a su toxicidad) o de la realización de juegos de azar.

A todo lo cual puede agregarse que, en algunos países, se permite la tributación de actos ilícitos, como sucede en Alemania y Estados Unidos de América, país este en el que se ha observado que la función del Internal Revenue Service en la represión del fraude fiscal, igualmente ha sido útil en la persecución penal, por lo que pareciera que no existe una complicidad del Estado con el infractor criminal, sino más bien una coadyuvancia para la persecución de otros delitos[319].

Como puede apreciarse, se trata de un tema bastante complejo, con argumentos en ambos sentidos. Sin embargo, en lo que interesa para el presente trabajo, tal debate era relevante exclusivamente para determinar si, entre las notas esenciales de un tributo, desde el punto de vista constitucional, debería hacerse alguna mención a la licitud en el objeto del hecho imponible. O, tal vez con mayor precisión u honestidad, para justificar por qué no he incluido dicha característica en la exposición anterior.

Como punto de partida, debe tomarse en cuenta que —como pacíficamente sostienen tanto la doctrina como la jurisprudencia— el legislador cuenta con plena libertad para la configuración del hecho imponible, al estarle permitido atraer

[319] Becerra Becerril, Mario Alberto, “La tributación de actos ilícitos”, *Revista Foro Jurídico*, *Asociación Nacional de Doctores en Derecho, Colegio de Profesionistas, A.C.*, México, número 73, octubre de 2009, pp. 48 a 50.

cualquier circunstancia del mundo fáctico como presupuesto de hecho del impuesto, siempre y cuando esta circunstancia revele la capacidad contributiva de los gobernados, siendo ésta el fundamento legitimador de mayor importancia en el hecho imponible.

Por lo tanto, en principio, y siempre que se encuentre revelada la capacidad contributiva del sujeto pasivo en el hecho imponible, podría afirmarse que no existiría problema alguno para el establecimiento de un impuesto sobre los ingresos obtenidos a través de la realización de actividades ilícitas, siempre y cuando el legislador hiciere pesar el gravamen sobre los efectos del acto jurídico, y no directamente sobre éste, tal y como se precisa a continuación.

En efecto, resulta necesario distinguir entre la imposición de un tributo sobre actos intrínsecamente ilícitos —por ejemplo, matar—; en oposición al gravamen sobre actos lícitos en su origen, que encuadran en un hecho imponible —digamos, la enajenación de bienes o la prestación de servicios—, pero que, ya sea por tener un objeto ilícito —la venta de estupefacientes—, por las personas que intervienen —como sucede con la venta de alcohol a menores de edad—, por las circunstancias en las que se desarrollan —por ejemplo, un servicio prestado por alguien que no cuenta con un título legítimo para ejercerlo, cuando ello es requerido—, o por otros motivos, finalmente asumen el carácter de actos ilícitos.

En el primer caso, estando ante actos dañinos para la sociedad, reprobables perseguibles y punibles, el legislador no podría tomarlos en cuenta para el establecimiento del hecho imponible, pues los actos ilegales no pueden tener consecuencias legales y porque resultaría ilógico que el Estado castigue esos actos y posteriormente les otorgue una apariencia de validez. En el segundo caso, si se actualiza el hecho imponible —enajenación o prestación de servicios— surgiría la obligación tributaria, por lo que no se tributaría por la realización de un acto ilícito, ni con la intención de hacer tributar a los ilícitos en sí, sino porque el hecho imponible se configuró[320].

[320] Galarza, César José, *op. cit.*, pp. 66 a 70.

En este último supuesto, la autoridad administrativa, en principio, debe hacer efectivo el cobro del impuesto, pues no se encuentra facultada para realizar una calificación sobre la licitud del acto jurídico y, además, porque dicha tarea obstruiría enormemente la facultad recaudatoria de la administración tributaria.

Sin perjuicio de lo anterior, en aquellos casos en los que un acto jurídico adolezca de nulidad absoluta, cuando ésta sea declarada por la autoridad judicial y sus efectos jurídicos sean revertidos, ello debería implicar la restitución del recurso fiscal, a favor del sujeto pasivo[321]. Ello es así porque, como se señaló en párrafos precedentes, el acto jurídico afectado con nulidad absoluta no podría surtir efectos legales.

En relación con los casos en los que una conducta ilícita actualiza el hecho imponible —como señala Galarza—, "[…] la reacción del legislador tributario puede darse de dos maneras: hacer caso omiso de la ilicitud, exigiéndoles tributos idénticos a cualquier actividad asimilable, dejando su censura y regulación a otras ramas del ordenamiento jurídico más apropiadas para ello; o bien, sumarse expresamente al intento de control y desincentivo ejercido por el ordenamiento jurídico en general, imponiéndoles en esta línea una tributación más gravosa que la establecida para sus partes lícitas (extrafiscalidad del tributo); como una forma de 'desincentivar una actividad sin transformarla en ilícita'"[322].

Entonces, a manera de resumen, afirmaría que, de hecho, me parece imposible distinguir, entre los recursos tributarios que recibe el Erario, aquellos que provienen de actos ilícitos que —sin que el Estado propiamente buscara hacerlos tributar en cuanto ilícitos *per se*— actualizan el hecho imponible. Así sucede, por ejemplo, con la venta de piratería o con los recursos que obtienen las empresas factureras, tan mencionadas en época reciente.

Ni la administración tributaria puede calificar la ilicitud del hecho como para no perseguir el pago de la contribución causada, ni el Estado puede distinguir los

[321] *Ibidem,* p. 70.
[322] *Ibidem,* pp. 67 y 68.

recursos provenientes de dichos actos antes de su calificación propiamente como actos ilícitos.

Por ende, aclarando que en ningún caso podría sostenerse como válida desde un punto de vista constitucional la tributación sobre actos intrínsecamente ilícitos —es decir, acudiendo el legislador a conductas ilícitas o delictivas para la configuración del elemento objetivo del hecho imponible—, las complicaciones que apunté en los párrafos precedentes, representan —a mi juicio— un obstáculo para incluir entre las notas esenciales del tributo la necesidad de que los recursos correspondientes necesariamente deban provenir de actividades lícitas.

En tal virtud, también podría concluirse que, en la no necesaria imposición sobre los signos de capacidad que podrían evidenciar los actos ilícitos, no va implícita una violación al principio de generalidad, en tanto que no se trata de una exoneración injustificada, sino parte de un debate de mayor complejidad, que —de nuevo— debe distinguir entre la tributación sobre actos intrínsecamente ilícitos, de la que pesa sobre actos ilícitos que actualizan el hecho imponible sin que así se lo hubiere propuesto el legislador.

La distinción entre los recursos provenientes de actos lícitos, por un lado, e ilícitos, por el otro, así como su destino final —sea la restitución al particular si el acto es declarado nulo, su vinculación a la reparación del daño, o su decomiso por ser instrumento para la comisión del delito— son problemas mucho más complejos, de los que no me ocupo en el presente trabajo, y que desde luego ameritan un análisis caso por caso.

II. APLICACIÓN DE LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE JUSTICIA FISCAL MÁS ALLÁ DE LA CONFIGURACIÓN DEL HECHO IMPONIBLE EN LAS PRESTACIONES PÚBLICAS DE NATURALEZA TRIBUTARIA.

Como he venido anticipando —a mi juicio—, el ámbito de aplicación de los principios constitucionales de la materia tributaria no debe limitarse exclusivamente a las prestaciones patrimoniales de carácter fiscal ni a las

disposiciones legales que definen los elementos de sus respectivos hechos imponibles, sino que también debe incluir la posibilidad de analizar cualquier decisión estatal que tenga repercusión sobre quién cumple, y quién no, con el deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

Bajo esta óptica, dichos principios resultarían aplicables a dos rubros que ya he venido anticipando: por un lado, a las obligaciones formales de la materia fiscal que trasciendan en la determinación de la obligación sustantiva; así como a las distintas figuras jurídicas —a veces recogidas por la doctrina como “beneficios tributarios”— que tienen como efecto la extinción o minoración de la deuda tributaria.

Lo anterior, en atención al impacto que ambos pueden tener sobre el cumplimiento efectivo del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, en la medida en la que pueden tener repercusiones sobre quiénes efectivamente desembolsan las cantidades que finalmente se destinaran para tal fin, en los términos que he venido desarrollando a lo largo del presente trabajo.

En efecto, desde el segundo capítulo he venido señalando que, sin desdeñar las importantes distinciones doctrinarias que existen entre las múltiples figuras jurídicas a las que hice referencia, pueden éstas encontrar un punto en común —que no he dejado de reconocer que puede ser algo simplista—, específicamente, todas ellas trascienden sobre la decisión de quiénes efectivamente desembolsarán los recursos monetarios que derivan de la actualización del hecho imponible y de la cuantificación de la deuda tributaria respectiva.

Las exenciones y los supuestos de no sujeción claramente generan categorías entre los gobernados, distinguiendo a aquéllos para quienes no surgirá la obligación fiscal; por su parte, las condonaciones, eximentes, reducciones y demás figuras jurídicas que tienen como efecto la extinción o minoración de la deuda tributaria, si bien no crean categorías de contribuyentes, sí tienen en común el efecto de lograr que determinado grupo de personas queden liberados de la

obligación fiscal —total o parcialmente—, tanto como si ésta no hubiere nacido, o si se hubiere determinado en una menor cantidad.

Ya he apuntado que autores como Lalanne, reconocen que, tanto las exenciones como los beneficios tributarios o fiscales constituyen conceptos jurídicos equivalentes[323], a lo que Corti —citado por el mismo Lalanne— agrega que las exenciones y beneficios fiscales afectan al hecho imponible y a la obligación tributaria, respectivamente, en dos niveles: modificando parcialmente alguno de los elementos configuradores del hecho imponible (material, espacial, temporal y personal) —en el caso de exenciones y, agregaría yo, supuestos de no sujeción—; o bien, modificando parcialmente la obligación tributaria (suspensión, minoración, desplazamiento temporal, reducción indirecta vía reintegro)[324]. En ambos casos —a mi juicio— se puede apreciar un efecto liberador, extintor o minorativo en la obligación fiscal que hubiera podido surgir o en la resultante.

Y lo mismo pude decirse de las obligaciones formales con repercusión sustantiva: el mandato legal de llevar cuentas como la de utilidad fiscal neta, o la de capital de aportación, no puede ser visto como una obligación simplemente adjetiva, sino que necesariamente debe apreciarse su contenido recaudatorio y debe valorarse su trascendencia en la determinación de la obligación fiscal, tanto como sucede con las disposiciones que establecen el objeto de un gravamen.

Bajo esta óptica, considero indispensable que, así como pacíficamente puede aceptarse que los principios constitucionales de justicia fiscal resultan ineludiblemente aplicables a los elementos que configuran el sistema del hecho imponible, debe reconocerse que también debe juzgarse, en sede constitucional, cualquier decisión estatal —ya legislativa, ya administrativa— que tenga repercusión en la cuantificación de la deuda tributaria, en su extinción parcial o total, o en su minoración por cualquier fórmula jurídica; así como a las obligaciones formales que tenga trascendencia sobre la determinación de la obligación fiscal sustantiva.

---

[323] Lalanne, Guillermo A., *op. cit.*, pp. 609 y 610.
[324] *Ibidem*, p 610.

Esta noción de ampliar el ámbito de aplicación de los principios constitucionales de justicia fiscal podría parecer contradictorio con lo que he postulado, buscando limitarlo a las prestaciones patrimoniales de naturaleza tributaria. Sin embargo, sostengo que no es el caso: efectivamente, uno de los propósitos del presente trabajo es el de lograr, sobre dichas prestaciones, la efectiva tutela que les promete el artículo 31, fracción IV, constitucional.

Sin embargo, en mi experiencia —tanto dentro como fuera del Alto Tribunal—, también he podido apreciar que se suele negar la aplicación de dichos postulados de justicia fiscal, tanto a cargas adjetivas o formales —lo que, en principio, podría no ser equivocado, a menos que dichas obligaciones tengan una trascendencia sustantiva—, como a varias atribuciones con las que cuentan el Legislativo y el Ejecutivo, para evitar el nacimiento de la obligación tributaria, o bien, para aminorar o, inclusive, extinguir por completo la deuda resultante.

Así, por los mismos motivos por los que me he abocado a procurar delimitar lo que aquí he referido como el “núcleo duro” de la materia tributaria, considero que también debo pronunciarme en relación con otras disposiciones y decisiones que deberían recibir la misma tutela constitucional, por tener efectos sustantivos semejantes, como lo es el de determinar que una persona o grupos de personas, finalmente se encuentren conminados —o no— a desembolsar recursos dinerarios, entregándolos a la administración pública, a título de contribuciones que entonces deberán destinarse al levantamiento de las cargas públicas.

Como apuntaba más arriba, dicho análisis se encaminará a postular que el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, debe aplicarse a *todo* lo que tenga repercusión sustantiva fiscal —sea que se trate de una obligación formal, o de una atribución que tenga como objeto delimitar a los obligados fiscales, o la entidad de la deuda tributaria—, pero *solo* a lo que tenga repercusión sustantiva fiscal, pues.

En efecto, en todos los casos anteriores me parece indispensable que las autoridades jurisdiccionales debidamente aprecien las repercusiones que, desde el control de constitucionalidad, puede tener la aplicación de los principios que

consagra el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna, en los términos que explico a continuación.

A. En primer término, podrán revisarse las eventuales repercusiones sustantivas —monetarias personales, pues— de las disposiciones legales que, siendo ajenas a los elementos esenciales de la contribución, trasciendan sobre la cuantificación de la obligación fiscal, como sucede, entre muchos casos, con las cuentas que la legislación tributaria conmina a los causantes a llevar; con la obligación de presentar —o no— declaraciones de impuestos; con la limitante legal para modificar la situación fiscal del contribuyente; o con las declaraciones informativas cuya omisión tiene repercusiones sustantivas[325]. De esta manera, la legalidad, la proporcionalidad o la equidad, en sentido tributario constitucional, de tales obligaciones formales podría ser revisada por el Tribunal Constitucional, tanto como su vinculación con el gasto público, y arribar a determinaciones que permitan una más efectiva defensa de los derechos de los contribuyentes.

Y no es que la Corte sea ajena a aceptar tales cuestiones, pues —como señalé en el cuarto capítulo, al resolver la contradicción de tesis 45/2012, el Pleno del Alto Tribunal sostuvo que los principios constitucionales de justicia fiscal pueden ser aplicables a los aspectos financieros de naturaleza tributaria que se vinculen directamente con todos los aspectos de las contribuciones, haciendo esto extensivo a obligaciones adjetivas y deberes formales, siempre y cuando tengan origen y consecuencias tributarios.

Asimismo, al resolver la diversa contradicción de tesis 375/2010 —a la que también he hecho alusión con antelación—, el propio Pleno sostuvo que el principio de equidad tributaria está vinculado con aspectos sustantivos de la obligación tributaria, reconociendo la posibilidad de que opera sobre obligaciones de carácter formal, pero únicamente cuando éstas incidan directamente en la obligación sustantiva, apreciándose que, para el Tribunal Pleno, es trascendente

[325] Como sucede, por ejemplo, con algunas personas morales no contribuyentes, que estarían obligadas a determinar remanente distribuible presunto, ante la omisión de declarar ingresos, en los términos del penúltimo párrafo del artículo 79 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

la vinculación con el deber de pago que se desprende del artículo 31, fracción IV, constitucional[326].

En relación con este punto, prevaleciendo un criterio favorable a la aplicación de los principios constitucionales de justicia fiscal a las obligaciones formales que tengan una repercusión en la obligación tributaria sustantiva, lo que se echa de menos es un criterio que delimite dichos casos, así como consistencia en su aplicación efectiva, con un entendimiento más preciso de las repercusiones de las obligaciones adjetivas, pues no debe pasarse por alto que los 2 criterios aludidos derivan de contradicciones de tesis resueltas en el Pleno de la Corte, lo que implica que aun existe un debate importante sobre el tema al interior de las Salas del Alto Tribunal.

B. Por el otro lado, debe también cobrar aplicación el principio de generalidad tributaria, sobre todas las figuras jurídicas expuestas en el segundo capítulo del presente trabajo, a fin de que no haya condonaciones, eximentes,

---

[326] Si bien en dicho criterio se negó tal incidencia sobre la obligación sustantiva, a la obligación de presentar declaraciones de impuesto sobre la renta, aspecto este con el que difiero.
En este mismo sentido, se formularon diversos votos particulares, como el del Ministro Aguilar Morales, quien sostuvo que las normas que rigen la obligación de efectuar la declaración anual, sí deberían ser sometidas al escrutinio constitucional aplicando el principio de equidad tributaria, con lo cual se estaría en posibilidad de asegurar un trato igualitario a los causantes que se encuentren en las mismas circunstancias de presentar su declaración en cuanto a oportunidad, forma y requisitos.
Asimismo, la Ministra en retiro Sánchez Cordero afirmó que el principio constitucional de equidad no debe entenderse limitado a las cuestiones relacionadas con los elementos esenciales del gravamen, sino también a cualquier obligación que se encuentra vinculada a la materia recaudatoria, como lo es la obligación de presentar declaraciones fiscales; y concluye que, si bien la obligación consistente en efectuar la declaración anual forma parte de la autoliquidación de la obligación fiscal, ello también se vincula con la potestad recaudatoria, misma que regula las relaciones que surgen entre la autoridad fiscal y los causantes, como son las relativas a la época de pago del tributo, la forma de pago de éste y desde luego la obligación formal consistente en la formulación de la declaración de impuestos.
Finalmente, los Ministros en retiro Cossío Díaz y Luna Ramos, afirmaron en un voto de minoría que el principio de equidad no debe limitarse a cuestiones relacionadas con los elementos esenciales del gravamen, sino también a cualquier obligación que se encuentre vinculada a la materia recaudatoria, como lo es la obligación de presentar declaración anual por los ingresos acumulables, toda vez que no es posible desvincular dicha obligación de aquellas materialmente recaudatorias, pues sería imposible cumplir la obligación sustantiva de contribuir al gasto público sin acudir a la declaración anual, en la medida en que paralelamente a la presentación de la declaración, se verifica el entero del tributo; y concluyeron que la obligación de formular declaración anual únicamente puede entenderse en un contexto esencialmente tributario, al ser la que permite a la autoridad un primer conocimiento de la situación fiscal del contribuyente y, en todo caso, es en ella en la que el causante determina el impuesto a su cargo o a favor suyo.

reducciones, facilidades o estímulos acreditables, en fin, que no haya una sola decisión estatal que trascienda sobre la existencia o entidad de la deuda tributaria, que escape al control de constitucionalidad, permitiendo, específicamente, que se revise que el ejercicio de dichas atribuciones no se traduzca en el otorgamiento indebido de privilegios, y que se efectúe bajo parámetros razonables, y atendiendo a finalidades constitucionalmente avaladas.

Es importante reiterar que no me opongo *per se* al ejercicio de dichas atribuciones —si bien existen algunas, como la cancelación a la que se refiere el artículo 146-C del Código Fiscal de la Federación, que no parece encontrar un asidero razonable en el marco constitucional—, ni he postulado su expulsión del ordenamiento jurídico mexicanos. Sin embargo, sí estimo que el principio de generalidad tributaria sugiere que su utilización sea excepcional y siempre justificada en el marco constitucional, motivo por el cual no debería limitarse la posibilidad de revisar cada ejercicio de dichas facultades, desde los principios constitucionales de justicia fiscal —y, particularmente, desde el principio de generalidad tributaria—, contrariamente a lo que viene sosteniendo el Alto Tribunal, por ejemplo, en el caso de los eximentes.

En relación con la manera en la que el texto constitucional puede justificar el uso de dichas atribuciones —y, por ende, agregaría yo, resulta indispensable el control de constitucionalidad— se ha pronunciado Rodríguez Bereijo —citado por Guillermo Lalanne—, al afirmar que "[…] no está vedada constitucionalmente la concesión de exenciones o bonificaciones tributarias o la utilización del tributo con fines extrafiscales o de política económica. Es más, en ocasiones el establecimiento de tales beneficios fiscales puede ser constitucionalmente legítimo e, incluso, venir exigido bien para la realización efectiva de otros principios constitucionales (como la igualdad, capacidad económica o la progresividad tributaria) o bien para la consecución de otros bienes u objetivos constitucionalmente protegidos (singularmente, los denominados 'derechos económicos y sociales' […]). En tales casos, la desigualdad del trato que la

exención o el beneficio supone ha de ofrecer una justificación razonable y ser proporcionada al fin perseguido"[327].

Igualmente, el Tribunal Constitucional del Reino de España, en una sentencia previamente referida al exponer lo relativo a las exenciones, sostiene la necesidad de que los beneficios fiscales, tanto como las exenciones, se justifiquen en la consecución de finalidades justificadas constitucionalmente, al afirmar que "[…] la exención o la bonificación —privilegio de su titular— como quiebra del principio de generalidad que rige la materia tributaria (art. 31.1. CE), en cuanto que neutraliza la obligación tributaria derivada de la realización de un hecho generador de capacidad económica, solo será constitucionalmente válida cuando responda a fines de interés general que la justifiquen (por ejemplo, por motivos de política económica o social, para atender al mínimo de subsistencia, por razones de técnica tributaria, etc.), quedando, en caso contrario proscrita, pues no hay que olvidar que los principios de igualdad y generalidad e lesionan cuando 'se utiliza un criterio de reparto de las cargas públicas carente de cualquier justificación razonable y, por tanto, incompatible con un sistema tributario justo como el que nuestra Constitución consagra en el art. 31 (STC 134/1996, de 22 de julio, FJ 8)"[328].

Ante la aplicación del principio de generalidad tributaria, queda pendiente también su efectiva justiciabilidad como derecho colectivo, pues también debería permitirse que se enderecen reclamos por aquellos agentes excluidos de la aplicación del beneficio tributario, no cuando lo reclaman para sí —casos que suelen admitirse sin mayor complicación ante el Poder Judicial de la Federación, siendo los llamados "amparos del envidioso"—, sino cuando demandan su expulsión del ordenamiento, a fin de que su efecto de privilegio se desvanezca y se restaure el reparto general, equitativo y adecuado a la capacidad económica, de la carga fiscal —los que he denominado "amparo del rencoroso"—, y que sorprendentemente, aun con la posibilidad de acudir al amparo con un interés

[327] Lalanne, Guillermo A., *op. cit.*, p. 611.
[328] STC 96/2002, de 25 de abril, Tribunal Constitucional Español.

legítimo, encuentran mayor dificultad procedimental, al negarse legitimación procesal activa.

Pero, aún con dicho pendiente —que no abordo mayormente en el presente trabajo—, lo que considero relevante es que el Poder Judicial de la Federación no cierre la puerta a la posibilidad de analizar los reclamos que vengo señalando en el presente apartado, desde los principios constitucionales de justicia fiscal.

A mi juicio, en la medida en la que no se limite el control de constitucionalidad sobre las disposiciones que tengan trascendencia sobre quiénes erogan —y quiénes no— recursos dinerarios destinados al pago de tributos, las decisiones jurisdiccionales podrán acercarse en mucho mayor medida a la intención del Constituyente de tutelar tanto los derechos individuales de quienes son llamados a contribuir al sostenimiento del Estado, como los que corresponden a la colectividad, específicamente, el derecho a una distribución más homogénea y generalizada de dicho deber constitucional.

Sin embargo, tal y como fue evidenciado en apartados previos del presente trabajo, no han sido pocas las ocasiones en las que el Poder Judicial de la Federación ha determinado que se está ante atribuciones o disposiciones que no deberían ser analizadas desde los postulados del artículo 31, fracción IV, constitucional, lo que —reitero— considero desacertado, en tanto aquéllas efectivamente hubieren tenido repercusión sobre el nacimiento de la obligación tributaria, o bien, sobre su minoración o, inclusive, extinción.

En relación con este tema, la repercusión constitucional de los beneficios fiscales también fue motivo de pronunciamiento en el seno del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT), de manera específica, en las VII y XXI Jornadas Latinoamericanas que tuvieron como sede, respectivamente, a las ciudades de Caracas (1975) y Barcelona-Génova (2002).

En la primera de ellas, se emitió una recomendación en el siguiente sentido:

> “2o. Los regímenes de incentivos fiscales tributarios a veces contrarían el principio de igualdad concebido como principio de capacidad contributiva;

en tales casos, debe admitirse su armonización con otros valores de interés público, consagrados expresa o implícitamente en la Constitución".

Por su parte, en las XXI Jornadas, pueden apreciarse las siguientes conclusiones, en la relatoría efectuada por el profesor González García:

"El empleo de los beneficios fiscales se fundamenta en la causa final del Estado, es decir, en el bien común, entendido éste como el conjunto de condiciones que favorecen el desarrollo de las personas en sociedad. Por tanto, los beneficios fiscales no constituyen una violación o excepción al principio de generalidad, siempre que estén fundados en otros principios o derechos de igual rango jurídico".

Asimismo, en las recomendaciones de dichas Jornadas Latinoamericanas, se concluyó lo siguiente:

"Que en la medida en que los beneficios fiscales pretendan objetivos económico-sociales directamente relacionados con el desarrollo económico o una más equitativa redistribución de la renta, no pueden ser incompatibles con el principio de capacidad contributiva, pues aunque distribución de la renta y distribución de las cargas fiscales son operaciones sustancialmente distintas, una equitativa distribución de las cargas fiscales puede ser el camino utilizado por el legislador para favorecer la equitativa distribución de la riqueza".

Asimismo —según relata Lalanne—, en el considerando 3 de las recomendaciones de las XXI Jornadas Latinoamericanas, se incluyeron las siguientes consideraciones: "[…] no constituyen violación al principio de generalidad o al de igualdad, que se establezcan normas que otorguen un tratamiento diferente o más beneficioso a determinados sectores o personas,

siempre que ello encuentre fundamento en la normativa constitucional y responda a criterios de justicia"[329].

En relación con dicha conclusión, el profesor Ferreiro Lapatza sostuvo que "[…] los beneficios fiscales excepcionan y, por tanto, contradicen los principios de generalidad, igualdad, capacidad y no discriminación; que impiden la simplificación del ordenamiento y la creación de una normativa clara, segura, cierta y eficaz; que distorsionan la libre competencia y la neutralidad del sistema tributario; que dificultan una política económica rigurosa al servicio del desarrollo e instalan al país que los utiliza en una competencia fiscal internacional en donde sólo los más débiles pueden resultar vencidos"[330].

Como puede apreciarse, el debate en torno a la regularidad constitucional de los beneficios fiscales se centra en determinar si éstos, por su solo otorgamiento, contradicen irremediablemente a los principios de generalidad, equidad y capacidad económica; o si, más bien, cuando dichos beneficios se otorgan bajo formulaciones razonables y con la finalidad de perseguir finalidades avaladas constitucionalmente, no contradicen dichos principios.

Personalmente, me adscribo a la segunda postura. Sin embargo, la resolución de tal debate trasciende lo que vengo comentando, en la medida en la que, con independencia del resultado, me pronuncio, simplemente, por la pertinencia de que se posibilite el control de constitucionalidad y el análisis correspondiente conforme a los principios contemplados en el artículo 31, fracción IV, de la Ley Fundamental y, destacadamente, del principio de generalidad tributaria.

Y ello, como sostuve anteriormente, no solo por los beneficios que en sí mismo ofrece el control de constitucionalidad para la solución de los casos individuales que lleguen a plantearse, sino por la importancia que tiene la plena eficacia del principio de generalidad, tanto frente a la consecución de los fines que

[329] Lalanne, Guillermo A., *op. cit*., p. 611.
[330] Voto del profesor Ferreiro Lapatza en las XXI Jornadas del ILADT, citado por Lalanne, Guillermo A., *op. cit.*, p. 610.

traza la Constitución para los recursos dinerarios provenientes de la tributación, como frente a la correcta administración pública.

En efecto, lograr una mejor y más equitativa distribución de la carga fiscal entre todos los signos de capacidad idóneos para tal fin, puede repercutir en menores resistencias al cumplimiento del deber constitucional de contribuir a los gastos públicos —si implicara que, siendo más los que asumamos la obligación, ésta no tendrá que ser tan pesada y podrá reconocer de mejor manera las diferencias en la capacidad de los individuos—, y también logrará una obtención más eficiente de recursos, para su destino hacia los propósitos que el orden jurídico postula desde el texto constitucional, cualesquiera que éstos sean.

Pero, como recién apunté, también deberá tener un efecto en la administración pública: si los poderes públicos titulares de las atribuciones que tengan tienen como efecto la extinción total o parcial de la deuda tributaria, o su reducción por cualquier vía, incluyendo facilidades administrativas, regímenes optativos u otorgamiento de estímulos acreditables, se saben sujetas al escrutinio del juez constitucional y, específicamente, conforme a los criterios de justicia fiscal que establece la Ley Fundamental, ello debería traducirse en un mucho más cuidadoso ejercicio de las facultades correspondientes.

En contraposición, actualmente tenemos criterios jurisprudenciales que niegan la aplicación del artículo 31, fracción IV, de la Constitución, coexistiendo con atribuciones cuya aplicación no se justifica —como sucede con exenciones como la que dio pie al amparo #YoContribuyente, o la cancelación regulada por el artículo 146-C del código tributario federal—, así como con autoridades que, desde los puntos considerativos de sus decretos, apuntan —casi presumen— la no justiciabilidad de sus acciones en el marco de la justicia tributaria constitucional —como se aprecia en el “Decreto de estímulos fiscales región fronteriza norte”—.

Lo que en el presente trabajo sostengo es una alternativa, que entiendo dirigida hacia una mejor distribución de la carga fiscal, generalizada entre *todos* los signos idóneos de capacidad —respetando desde luego a los casos que no superen el mínimo existencial—, equitativa entre las distintas personas,

atendiendo los diferentes niveles de capacidad, y desde luego respetuosa del principio de no confiscatoriedad. Siendo éste un enunciado muy simple, plasmado de distintas formas en textos constitucionales y en construcciones de afamados tratadistas, no deja de ser un postulado de increíble dificultad en su ejecución que, ya en tan lejana data como la que vio escribir a Montesquieu, lo hizo señalar que ninguna acción necesita de tanta sabiduría y prudencia como regular la parte que se extrae de la población para el sostenimiento del Estado, y la que se deja en su poder.

Sin pretender ejecutar una fórmula tan sencilla y compleja a la vez, me limito a señalar que, en el Estado Mexicano, no se ha tomado en serio el papel de la generalidad tributaria, y son muchas y muy variadas las figuras jurídicas a disposición de algunas personas, para evitar su concurrencia al levantamiento de las cargas públicas.

Revisémoslas. En un estudio serio sobre las razones que pueden justificarlas y las finalidades a las que pueden estar sirviendo —algunas de ellas, correctamente adecuadas al texto constitucional—, analicemos la pertinencia de su conservación o su eliminación. Pero, sobre todo, no cerremos la puerta al escrutinio propio de los principios constitucionales de justicia fiscal, para cualquier decisión estatal que tenga un impacto sobre el no surgimiento de la obligación fiscal o sobre la cuantificación de la deuda tributaria —incluyendo desde luego las disposiciones legales que forman parte del sistema del hecho imponible, así como las relativas a obligaciones formales que tengan una repercusión sustantiva—; y aquellas que se traduzcan en extinción parcial o total de la deuda tributaria, su minoración o su reducción, aun por conducto de estímulos o subvenciones.

Busquemos, en resumen, que el sistema de pesos y contrafrenos logre en el marco del Derecho Tributario, la conjunción de esfuerzos de los tres poderes, para enraizar el respeto a los postulados del principio de generalidad tributaria, y lograr así una más adecuada distribución de la carga fiscal.

CONCLUSIONES

1. Históricamente, ha sido un reto para las distintas sociedades lograr la mayor difusión posible del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Desde el repudio que puede generar la obligación tributaria, hasta los argumentos de ciertos sectores que reclaman para sí algún beneficio. No obstante, en la propia Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano (1789), ya se reconoce la necesidad de distribuir dicha carga entre todos los ciudadanos, de acuerdo a la capacidad de cada quien.

2. Esta noción ha sido constitucionalizada en diversos Estados modernos, a través del denominado principio de generalidad tributaria, consagrado en nuestro país en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

3. Reconocido en la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación desde la quinta época del Semanario Judicial de la Federación, el principio de generalidad tributaria, en realidad, no fue mayormente desarrollado, sino hasta fechas recientes. En los criterios de la Corte, siguiendo a doctrinarios reconocidos como Neumark, se reconocen dos aspectos del principio de generalidad tributaria:

A. En un sentido afirmativo, todos —excepto los que no cuenten con un nivel económico mínimo— deben contribuir, por lo que corresponderá al legislador cuidar que los signos demostrativos de capacidad contributiva sean recogidos en una norma tributaria como supuesto de hecho al que se vincula la obligación de contribuir. En este sentido, se afirma que nadie tiene un derecho constitucionalmente tutelado a un beneficio tributario, llámese exención, condonación, etcétera.

B. En un sentido negativo, el principio de generalidad se refiere a la interdicción de todo privilegio o de áreas exceptuadas del pago de los tributos. Específicamente, se busca la proscripción de beneficios no razonables, a los dotados de capacidad contributiva idónea. Lo anterior no implica que la mecánica de un tributo no pueda contemplar excepciones o

ser utilizado con fines extrafiscales, pero sí que su establecimiento ha de ofrecer una justificación razonable y ser proporcional al fin perseguido.

4. Lo anterior no se traduce en que la tributación deba extenderse sin freno alguno, aun poniendo en peligro la subsistencia de la persona. Por el contrario, el deber de contribuir debe abarcar a todos los signos de capacidad *idóneos* —lo que no incluye a quienes no alcanzan un mínimo de subsistencia—, pero no agotarlos; asimismo, el tributo debe tasarse atendiendo a la capacidad de las personas, y en ningún caso debe llegar al extremo de la confiscatoriedad.

5. La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece finalidades trascendentales para los recursos económicos provenientes de la recaudación. En tal medida, el Estado Mexicano debe cuidar que, de conformidad con los postulados del principio de generalidad tributaria, las excepciones al deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, sean las menos posibles y siempre justificables desde el cumplimiento de objetivos también avalados a nivel constitucional.

6. La necesidad de dar la mayor eficacia posible al principio de generalidad requiere, no solo su proyección sobre las decisiones legislativas que configuran el hecho imponible, sino también sobre cualquier decisión estatal que se traduzca en que alguna persona o grupo de personas termine por no erogar las cantidades que corresponden a la deuda tributaria, sea por vía de minoraciones, descuentos, facilidades, opciones de pago o beneficios acreditables contra aquélla.

Lo anterior, en razón de que todas las decisiones apuntadas tienen efectos semejantes —al permitir que el beneficiario de la medida, finalmente, no desembolse los recursos correspondientes—, por lo que algunos doctrinarios sostienen que tanto las exenciones como los beneficios fiscales o tributarios constituyen conceptos jurídicamente equivalentes, toda vez que en ambas situaciones nos encontramos ante normas cuya finalidad es ajena a los fundamentos en los que se basa el hecho imponible del impuesto.

7. La obligación de contribuir al sostenimiento del gasto público, se materializa en mandatos legales a través de los cuales se establece la obligación

coactiva de efectuar transmisión de valores dinerarios a favor de los propios sujetos activos que señalan las normas tributarias, correspondiendo al legislador determinar los supuestos y condiciones por cuya virtud surge dicha obligación, específicamente, definir con claridad elementos como el sujeto pasivo, el objeto material, la causa del gravamen, la forma de realizar la transmisión de valores que éste supone, y la determinación de las particularidades que concurren en dicha transmisión.

8. Ante la existencia del deber del sujeto pasivo de cubrir la prestación en la que se traduce el tributo, y el deber de la administración fiscal de exigir el pago de la misma, llama la atención que existan tantas y tan variadas formas de evitar el nacimiento o provocar la extinción de la deuda tributaria, y que se ocupe de tal manera el ordenamiento jurídico de atribuir competencias y establecer mecanismos liberatorios de la obligación, máxime frente al principio de justicia colectiva que se desprende de la generalidad tributaria, al buscar que la carga fiscal se distribuya de la mejor manera posible entre todos los signos de capacidad idóneos para tal propósito.

9. Las figuras jurídicas a través de las cuales se logra el no surgimiento de la obligación fiscal, o bien, la minoración o extinción de la deuda tributaria, pueden diferenciarse doctrinalmente y justificarse en un sinfín de razones, pero no debe perderse de vista que todas ellas tienen repercusión sobre la recaudación esperada y, en esa medida, potencialmente podrían impactar al principio de generalidad tributaria. En esa medida, es muy importante que el ejercicio de cualquier atribución que tenga como efecto que la contribución no se cause o entere conforme al signo de capacidad exhibido por el particular, no escape al control de constitucionalidad.

10. No son cuestionables *per se* las atribuciones que tienen como efecto el no nacimiento de la obligación fiscal, o la extinción parcial o total de la deuda tributaria. Inclusive, algunas de ellas pueden y deben conservarse, sobre todo si se encaminan a ajustar la recaudación en términos del principio de capacidad, pero también para otorgar un margen de maniobra en aquellos casos en los que

otras finalidades constitucionalmente avaladas recomienden o demanden un refreno sobre la facultad recaudatoria.

11. Desde la configuración misma del hecho imponible, el legislador decide que algunos signos de capacidad queden libres de la obligación de contribuir, a través de figuras claramente diferenciable desde un punto de vista doctrinario, como lo son las exenciones y los supuestos de no sujeción o no objeto a gravamen, mismas que, en cualquier caso, también deben justificarse en razones válidas de política social o económica, sustentadas en la Ley Fundamental. Por su propia naturaleza, dichas figuras jurídicas no implican una extinción de la obligación, sino un impedimento para su nacimiento, pero desde luego tienen un impacto sobre la recaudación que podría generarse.

12. Otras atribuciones —adicionales a las señaladas en el punto que antecede— a través de las cuales el legislador ordinario puede participar en una modulación del deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, son las siguientes:

A. Mediante el establecimiento de programas generales de condonación, también llamados amnistías fiscales, que no son sino perdones parciales o totales sobre obligaciones tributarias causadas y exigibles.
B. A través de programas de condonación que permiten, muchas veces protegiendo el anonimato, la repatriación de capitales que, en alguna medida, no fueron considerados por sus titulares al momento de declarar sus obligaciones fiscales. Dichos programas, en ocasiones, suelen ser referidos como “escudos fiscales”.
C. Mediante programas de condonación específicos, establecidos en beneficio de entes públicos, a la manera del otorgado mediante el artículo 9o. de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2013, mismo que dio pie a la tramitación del amparo #YoContribuyente.
D. Al establecer regímenes optativos, mediante los cuales se ofrece al particular la posibilidad de elegir entre distintas consecuencias jurídicas o,

con mayor especificación, entre obligaciones fiscales de distinta entidad frente a la materialización del hecho imponible.

E. Mediante el otorgamiento de estímulos fiscales acreditables contra las contribuciones causadas.

13. Por su parte, el titular del Poder Ejecutivo también cuenta con atribuciones que ordinariamente le permiten modular la obligación constitucional de tributar, como puede apreciarse en los siguientes casos:

A. Decretos delegados, expedidos con fundamento en el segundo párrafo del artículo 131 constitucional, por virtud de los cuales el Ejecutivo puede crear, eliminar, reducir o aumentar las cuotas de los impuestos al comercio exterior.

B. Condonación total o parcial de contribuciones —causadas y exigibles, supuestamente— y accesorios, mediante disposiciones de carácter general, efectuada en los términos de la fracción I del artículo 39 del Código Fiscal de la Federación, misma que podría materializarse cuando se haya afectado o trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, una rama de actividad, la producción o venta de productos, o la realización de una actividad, así como en casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias.

C. Otorgamiento de eximentes totales o parciales de contribuciones —futuras y aún no causadas, supuestamente— y accesorios, mediante disposiciones de carácter general, efectuada en los términos de la fracción I del artículo 39 del Código Fiscal de la Federación, misma que podría materializarse cuando se haya afectado o trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, una rama de actividad, la producción o venta de productos, o la realización de una actividad, así como en casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias.

D. Otorgamiento de estímulos fiscales acreditables en contra de las contribuciones causadas a cargo de los contribuyentes.

14. Asimismo, las autoridades fiscales competentes cuentan con la posibilidad de omitir el ejercicio de sus facultades comprobatorias o de recaudo y, por ende, facilitar, permitir o tolerar la disminución o extinción de las contribuciones causadas, en casos como los siguientes:

A. Condonación total o parcial de recargos derivados de ajustes en materia de precios de transferencia, siempre que ésta provenga de un acuerdo con la autoridad fiscal competente de otro país, sobre las bases de reciprocidad, en los términos del décimo párrafo del artículo 21 del Código Fiscal de la Federación.

B. Condonación de multas por infracción a las disposiciones fiscales, beneficio que encuentra fundamento en el artículo 74 del Código Fiscal de la Federación, sujeto a los requisitos y condiciones que al efecto disponen el propio numeral, así como las reglas 2.17.5 a 2.17.16 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2020.

C. Condonación de multas por infracción a las disposiciones fiscales, disponible para los contribuyentes que acudan al procedimiento de acuerdo conclusivo ante la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, si bien ello se encuentra limitado a la primera vez que se suscriba uno de dichos acuerdos, según dispone el artículo 69-G del Código Fiscal de la Federación.

D. Cuando se esté tramitando un concurso mercantil, cancelación de multas y accesorios que se hayan causado durante la etapa de conciliación, condicionado a que se celebre el convenio con los acreedores.

E. Cuando se esté tramitando un concurso mercantil, y los adeudos al Fisco Federal representen menos del 60% del total de los créditos reconocidos en el procedimiento concursal, condonación parcial que no podrá exceder del beneficio mínimo de entre los otorgados por los acreedores que, no siendo partes relacionadas, representen en conjunto cuando menos el 50% del monto reconocido a los acreedores no fiscales, condicionado a que se celebre el convenio con los acreedores.

F. Cuando se esté tramitando un concurso mercantil, y los adeudos al Fisco Federal representen más del 60% del total de los créditos reconocidos en el procedimiento concursal, condonación parcial que no podrá exceder del beneficio mínimo de entre los otorgados por los acreedores que, no siendo partes relacionadas, representen en conjunto cuando menos el 50% del monto reconocido a los acreedores no fiscales, condicionado a que se celebre el convenio con los acreedores, sujeto también a que el beneficio no exceda de los accesorios de las contribuciones adeudadas.

G. Reducción de multas, misma que puede ir acompañada de descuentos en la tasa de recargos que debe cubrirse al fisco federal, conforme a lo establecido en el artículo 70-A del Código Fiscal de la Federación.

H. Los casos en los que resulta aplicable la dación en pago, que tiene como efecto la extinción total del adeudo en aquellos casos en los que el sujeto activo de la obligación —la administración tributaria— reciba en pago una cosa distinta, en lugar de la debida —como acontecería al adjudicarse el fisco federal los bienes que están siendo sujetos al procedimiento de remate, cuando no hubiere postores o no se hubieren presentado posturas legales—, en aquellos casos en los que el 60% del valor de avalúo de los bienes asciende a una cantidad considerablemente menor que el adeudo fiscal, lo que implicaría una afectación a la Hacienda Pública, que recibiría mucho menos de lo adeudado, con un efecto semejante al que tendría una condonación.

I. En aquellos casos en los que se permita la consumación del plazo de prescripción que establece el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación.

J. En la medida en la que se otorguen facilidades de pago que —de manera cuestionable— podrían premiar a los morosos, como sucede cuando dichas medidas impliquen algún perdón parcial sobre el adeudo principal, escenario este que únicamente podría tener cabida en los convenios a los que se refiere el artículo 66 del Código Fiscal de la Federación.

K. En los casos de cancelación de créditos fiscales por incosteabilidad en el cobro o por insolvencia del deudor, en el entendido de que, aunque no se extingue la obligación, la cancelación implica que la autoridad omitirá la persecución del adeudo correspondiente.

L. La extinción, de pleno derecho, de los créditos fiscales adeudados por cualquier entidad paraestatal de la Administración que se encuentre en proceso de extinción o liquidación, o bien, por cualquier sociedad, asociación o fideicomiso en el que, sin tener el carácter de entidad paraestatal, el Gobierno Federal o una o más entidades de la Administración Pública paraestatal, conjunta o separadamente, aporten la totalidad del patrimonio o sean propietarias de la totalidad de los títulos representativos del capital social, que se encuentre en proceso de liquidación o extinción. Lo anterior, bajo la pretendida configuración de algo semejante a la confusión de derechos, en los términos regulados, de manera redundante, tanto por el artículo 146-C del Código Fiscal de la Federación, como por el artículo 23 bis de la Ley Federal para la Administración y Enajenación de Bienes del Sector Público.

M. La abstención de liquidación de adeudos por contribuciones y sanciones, por parte de la autoridad fiscal, en aquellos casos en los que ésta contara con elementos para determinar omisiones que podrían ascender hasta 3,500 unidades de inversión.

15. La Suprema Corte de Justicia de la Nación sostiene criterios que limitan el análisis de varias de estas atribuciones, desde los principios constitucionales de justicia fiscal. Así sucede con lo relativo a las siguientes facultades:

A. La de crear, eliminar o alterar las cuotas de los impuestos al comercio exterior, conforme al artículo 131 constitucional, llegándose a afirmar que las cargas patrimoniales impuestas a los particulares con fundamento en dicho numeral son ajenas a la potestad tributaria del Estado (tesis aislada 2a. CXXXV/2009);

B. La de condonar deudas tributarias, conforme a lo dispuesto en la jurisprudencia del Tribunal Pleno de número P./J. 3/2016 (10a.).

C. La facultad de eximir del pago de contribuciones, según consideraciones apreciadas en los siguientes expedientes: amparo en revisión 229/2002, amparo en revisión 2197/2003, y amparo en revisión 334/2004, resueltos por la Segunda Sala de la Corte, así como en el amparo en revisión 1188/2004, resuelto por el Pleno de la Corte.

D. La facultad de otorgar estímulos fiscales acreditables mediante decretos emitidos por el Poder Ejecutivo, tal y como se desprende de la tesis de jurisprudencia 1a./J. 69/2017 (10a.), de la aislada 1a. CXXIV/2011, ambas de la Primera Sala de la Corte; así como de la jurisprudencia 2a./J. 185/2010, emitida por la Segunda Sala, si bien en esta última se distingue entre los estímulos fiscales con relevancia impositiva —que sí podrían ser analizados desde los principios constitucionales de justicia fiscal—, y los que carecen de ésta.

A pesar de lo anterior, en términos generales, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que el ejercicio de dichas atribuciones puede revisarse atendiendo al derecho fundamental a la igualdad, y verificando que exista una relación de conexidad entre las causas que motivan el ejercicio de la atribución y las medidas establecidas para tal efecto, de tal manera que éstas se justifiquen frente a aquéllas, y sean decretadas en condiciones razonables.

16. Entre las distintas figuras jurídicas que tienen como efecto el no surgimiento de la obligación tributaria, o bien, la disminución o extinción de la deuda tributaria, existen algunas que, en principio, parecen no representar perjuicio alguno para la mayor efectividad del principio de generalidad tributaria. Entre ellas, destacan las siguientes:

A. El establecimiento de exenciones o supuestos de no sujeción a gravamen, cuando se encuentran efectivamente encaminados a diseñar un sistema tributario que pese únicamente sobre los signos idóneos de capacidad, o

bien, a modular la deuda tributaria resultante, justamente en términos del principio de capacidad contributiva.

B. Desde luego, el pago oportuno y completo de la deuda tributaria causada.

C. En la misma medida, la compensación de créditos recíprocos entre la administración tributaria y los contribuyentes, cuando ésta se efectúa válidamente.

D. El cobro coactivo del adeudo, cuando éste se efectúe sobre bienes que permitan cubrirlo, sin apropiaciones indebidas que afectaran, por otro lado, los derechos de los contribuyentes.

E. El otorgamiento de facilidades de pago, cuando simplemente otorgan un plazo adicional, con un costo financiero para el moroso.

F. La condonación de multas que atienda a diversos criterios, como serían desde luego, la importancia de que se cubra el pago del adeudo principal, la antigüedad del adeudo, la capacidad económica del deudor, si se está en presencia de agravantes o de reincidencia, entre otros.

17. En contraposición a las anteriores, algunas atribuciones que tienen como efecto el no surgimiento de la obligación tributaria, o la extinción o minoración de la deuda fiscal, difícilmente pueden justificarse, tal y como sucede con los siguientes:

A. Los programas de condonación asociados con repatriaciones de capitales, cuando éstos impliquen el anonimato, y no incluyeran requisitos o condiciones que sujetaran el beneficio a la inversión y permanencia de los recursos en Territorio Nacional.

B. Los programas de condonación específicos establecidos a favor de entes públicos, en tanto que suelen otorgarse prácticamente sin condiciones o requisitos que contribuyan a mejores prácticas para la administración tributaria, o a la recaudación de algún porcentaje de la deuda condonada; así como por el hecho de implicar algún grado de tolerancia a infracciones cometidas en contra del correcto ejercicio de cargos públicos.

C. La facultad de eximir o condonar contribuciones, cuando se ejecute aludiendo a una afectación o a la intención de impedir una afectación a una rama de actividad, a la producción o a la venta de productos, o a la realización de una actividad; lo anterior, por tratarse de conceptos genéricos y con una carga importante de subjetividad.

D. La extinción de pleno derecho de adeudos fiscales que regulan los artículos 146-C del Código Fiscal de la Federación y 23 bis de la Ley Federal para la Administración y Enajenación de Bienes del Sector Público, como una especie de confusión de derechos entre el fisco federal y el deudor, cuando esta característica recaiga en cualquier entidad paraestatal de la Administración que se encuentre en proceso de extinción o liquidación, o bien, en el caso de cualquier sociedad, asociación o fideicomiso en el que, sin tener el carácter de entidad paraestatal, el Gobierno Federal o una o más entidades de la Administración Pública paraestatal, conjunta o separadamente, aporten la totalidad del patrimonio o sean propietarias de la totalidad de los títulos representativos del capital social, que se encuentre en proceso de liquidación o extinción.

18. En cambio, existen otras atribuciones que, en punto de principio, podrían no explicarse como mecanismos de modulación para que el pago de contribuciones se ajuste a la auténtica capacidad del destinatario de la norma, pero que, a pesar de ello, su ejercicio podría justificarse en algunos casos, como los siguientes:

A. Programas generales de condonación, también denominadas amnistías fiscales, mismas que podrían justificarse en la medida en la que se encuentran limitadas a un período determinado; que permitan identificar al beneficiario de la condonación; que no impliquen un perdón absoluto, sino que generen recaudación al Erario; que permitan identificar áreas de oportunidad para la administración tributaria, de tal manera que se genere conocimiento sobre los vehículos que estaban favoreciendo el incumplimiento de la obligación; que permitan identificar casos análogos; y,

desde luego, que motiven programas de fiscalización, inclusive agresivos, aplicables a quienes no se hubieren apegado a los beneficios de la condonación.

Asimismo, los programas generales idealmente deberían materializarse cuando la administración tributaria cuente con una noción previa del potencial universo de beneficiarios, a fin de acotarlo debidamente. Finalmente, deberían procurarse que se limiten a casos específicos en los que la administración tributaria reconozca un problema difícil de fiscalizar, o lo suficientemente extendido como para aumentar de manera considerable los costos de la revisión.

B. El establecimiento de regímenes optativos de tributación, en aquellos casos en los que se otorguen facilidades administrativas indispensables, incentivos a la inversión —siempre y cuando ésta genere un efecto multiplicador relevante—, o bien, si obedecen al reconocimiento, por parte del propio sistema tributario, de capacidades limitadas para auditar o recaudar recursos de parte de ciertos contribuyentes.

C. La cancelación de créditos fiscales por incosteabilidad en el cobro, siempre y cuando la autoridad efectivamente se cerciore de que su aplicación se limite a casos en los que los recursos destinados a las gestiones de cobro impliquen un uso ineficiente de los mismos, en términos de la cantidad que podría ser recuperada.

D. La cancelación de créditos fiscales por insolvencia del deudor, siempre que la autoridad tenga certeza efectiva de que los deudores no hubieren incurrido en actuaciones fraudulentas que provocaran tal efecto, y en tanto se conserven protocolos que permitan retomar al cobro del crédito si el deudor saliera del estado de insolvencia. En este caso, convendría que la autoridad y el particular agotaran previamente la posibilidad de cubrir el adeudo en alguna de las formas que establece el artículo 66 del Código Fiscal de la Federación.

E. La abstención de liquidación a la que se refiere el artículo 20-A del Servicio de Administración Tributaria, en tanto se limite a adeudos en los que los costos de determinación y cobro podrían exceder el valor que recaudaría la autoridad fiscal.

Lo anterior, siempre y cuando finalidades y parámetros como los apuntados pudieran justificarse en términos constitucionales, lo que —previsiblemente, y sin que sea motivo de estudio en el presente trabajo— no parece inalcanzable.

19. En el punto anterior describo algunas atribuciones que individualmente podrían justificarse atendiendo a determinadas finalidades, a pesar del riesgo que pueden implicar para la efectiva proyección del principio de generalidad tributaria. Sin embargo, debe valorarse que dichas figuras jurídicas, adicionadas a las demás que fueron analizadas, pueden tener un efecto conjunto que podría introducir redundancias o excesos, lo que no debería suceder.

20. En relación con atribuciones como las que he señalado en el punto anterior, es importante tomar en cuenta que el Poder Judicial de la Federación ha complicado la justiciabilidad del principio de generalidad tributaria. Específicamente, en materia de equidad tributaria, en el caso de que un contribuyente o grupo de ellos reclame una medida legislativa o administrativa que tenga como propósito excluir a una persona o personas del deber de contribuir, o bien, extinguir o aminorar la deuda tributaria, no con la intención de obtener dicho beneficio para sí, sino a fin de que el privilegio de que se trate sea retirado. En estos casos, no se ha reconocido interés legítimo a quien acude al juicio de amparo, y mucho menos se logró un pronunciamiento sobre el fondo que reconociera lo inherentemente incorrecto que resulta que el propio Estado Mexicano se provoque una merma en la recaudación, vinculada con incumplimientos que en otros casos son severamente sancionados, generando desincentivos para el cumplimiento, minando la cultura contributiva y, más importante aún, logrando una indebida distribución de la carga fiscal entre el resto de los contribuyentes.

21. Desde los postulados de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, nuestras autoridades han manifestado la intención de buscar una mayor eficacia para los postulados del principio de generalidad tributaria, entre otros puntos, al prohibir las exenciones y condonaciones de impuestos, esta última de manera reciente. Sin embargo, dichas prohibiciones —y, particularmente la relativa a las condonaciones, pues las exenciones pueden justificarse en aras de salvaguardar el principio de capacidad contributiva— son tímidos intentos de proscribir los beneficios indebidos, pues quedan acotadas a "los términos y condiciones que fijen las leyes", y se limita a las figuras aludidas, sin referirse a todas las demás que se vienen comentando —destacadamente, a los eximentes, que difícilmente pueden distinguirse de la condonación, por más que existan criterios jurisdiccionales que se esfuercen en hacerlo—.

No estando en absoluto desacuerdo a la posibilidad de que se otorguen condonaciones, me parece que, desde el propio texto constitucional, deben establecerse parámetros generales que permitan limitar los casos o condiciones bajo los cuales pueda ser permisible tal beneficio.

En todo caso, no dejo de reconocer la reforma constitucional como algo positivo, pues traza un contexto que permite que todas las autoridades del Estado Mexicano aprecien que lo habitual, lo ordinario, lo deseable, es que no existan los beneficios tributarios indebidos, reconociendo que la no-exclusión de la obligación de pago es el tratamiento que la Ley Fundamental prescribe.

Finalmente, considero que la regulación —aun a nivel legal— de las condonaciones debería ser mucho más específica, debiéndose distinguir entre la posibilidad de condonar contribuciones, por un lado —lo que debería ser verdaderamente excepcional—, y accesorios de éstas (principalmente, de multas), por el otro —caso este en el que podría pensarse en aplicación un poco menos restringida, pues finalmente no implican una atemperación del poder recaudatorio del Estado, sino de su facultad sancionatoria—.

22. Frente a la pluralidad de atribuciones que permiten de cualquier manera modular la obligación tributaria, considero de la mayor importancia que en ningún

caso se restrinja la posibilidad de ejercer control de constitucionalidad. No son equivocados los criterios que doctrinalmente distinguen a las figuras jurídicas que forman parte del sistema del hecho imponible, de aquéllas que no lo son; sin embargo, los principios constitucionales de justicia fiscal —y, en particular, el principio de generalidad tributaria— pueden ofrecer elementos de juicio adicionales, valiosos para determinar la corrección o incorrección constitucional de cualquier beneficio fiscal, también desde una perspectiva colectiva, propia de derechos sociales.

No tendría sentido sostener que el legislador está obligado a contemplar las manifestaciones de capacidad en un sentido amplio al momento de delimitar el objeto de los tributos, pero que las formas de minoración o extinción de la deuda tributaria podrían manejarse libremente, pues de nada serviría al sistema tributario un esquema normativo incluyente y amplio, en el que finalmente no se cumplan las obligaciones fiscales, no solo por las omisiones de los sujetos pasivos, sino por la voluntad del Estado de permitir que éstas no sean sancionadas.

Por ello, sostengo que debería repensarse la no aplicación de los principios de justicia fiscal que consagra el artículo 31, fracción IV, constitucional a los actos —legislativos y de la administración pública— a todas las atribuciones que he venido comentando. De ser así, los órganos del Estado que decidan otorgar cualquier beneficio fiscal sabrán que no se encuentran exentos de justificar sus actuaciones en el contexto de dicho numeral superior, y estarán conscientes de lo delicado que resulta la acción de liberar de la obligación de pago a los destinatarios de la norma fiscal.

23. Tan importante como resulta que las autoridades legislativas y administrativas procuren otorgar la mayor eficacia posible al principio de generalidad, lo es que el Poder Judicial de la Federación se encamine hacia tal propósito, no solo en los términos que se han venido apuntando, sino también definiendo con precisión el ámbito de aplicación del artículo 31, fracción IV, constitucional, de tal manera que se pueda saber a qué prestaciones patrimoniales

de carácter público les resultan aplicables los principios constitucionales de justicia fiscal.

24. Sin embargo, la doctrina jurisprudencial de la Suprema Corte de Justicia de la Nación es omisa en la aplicación de un criterio orientador sobre lo que debe entenderse por tributo desde un punto de vista constitucional, con el propósito de que —más allá de las decisiones que pudieran corresponder al legislador en el diseño del sistema tributario, claramente insuficientes en el caso de lo dispuesto por el artículo 2o. del Código Fiscal de la Federación— quede en claro, por un lado, cuál es el ámbito de aplicación de los derechos fundamentales consagrados por el artículo 31, fracción IV; y, por el otro, cuáles son las prestaciones patrimoniales que la propia Constitución considera vinculadas al sostenimiento de los gastos públicos.

25. Entre los puntos que considero criticables dentro de la doctrina jurisprudencial de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se encuentran aquellas decisiones que han considerado que debe limitarse la aplicación de los principios constitucionales de justicia fiscal a “las contribuciones” —lo que, en el punto de partida podría parecer correcto—, pero concluyendo que no deben aplicarse a las disposiciones que establecen algún elemento esencial de los tributos —en decisiones que, debo reconocer, no son la norma—, así como a las que se refieren a aspectos ajenos a la obligación sustantiva fiscal, sin reparar en la repercusión —muchas veces muy trascendental— que éstas podrían tener en la determinación de la deuda tributaria.

26. Contrario a tales pronunciamientos, considero que el artículo 31, fracción IV, debe ser aplicable sin excepción alguna a los elementos que puedan identificarse como tributos desde el punto de vista constitucional, pero no solamente a éstos, sino que también debería aplicarse a cualquier decisión estatal que tenga repercusión sobre quién cumple, y quién no, con el deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, como sucede con las obligaciones formales que trasciendan en la determinación de la obligación sustantiva, así como a las figuras jurídicas que tienen como efecto la extinción o

minoración de la deuda tributaria. En otras palabras, a *todo* lo que tenga repercusión sustantiva fiscal, pero *solo* a lo que tenga repercusión sustantiva fiscal.

27. En la definición del ámbito de aplicación de los principios constitucionales de justicia fiscal, no es el legislador, al elegir el nombre bajo el cual presenta una determinada prestación patrimonial de carácter público, quien determina su naturaleza. Por el contrario, es lícito que el Tribunal Constitucional pueda desentenderse de la presentación hecha por el creador de la norma, y juzgue con base en sus propias apreciaciones de las características de la obligación patrimonial de que se trate, no solo para determinar si se trata de un tributo, sino sobre su especie.

28. A través de diversos precedentes analizados por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la doctrina jurisprudencial del Alto Tribunal ha ido realizando aproximaciones graduales hacia un concepto constitucional de tributo. En dicho ejercicio, se fueron configurando como requisitos de las prestaciones patrimoniales públicas de naturaleza tributaria, el que tienen como sujeto activo al Estado o a un ente público autorizado por éste; que su imposición es un ejercicio del poder de imperio del Estado —destacando que la participación de los gobernados no es una condición para su establecimiento—; que debe tratarse de prestaciones en dinero o, excepcionalmente, en especie o en servicios; que se trata de una obligación que debe ser contemplada legalmente; y que los recursos obtenidos a partir de la obligación tributaria deben destinarse a sufragar gastos públicos.

29. En los casos en los que se ha planteado ante la Corte la posibilidad de que determinadas prestaciones patrimoniales públicas puedan ser consideradas como contribuciones desde un punto de vista constitucional, es común encontrar que la solución formulada por la Corte descansa en la tipología de contribuciones que contempla la legislación federal, lo que considero equivocado, pues los reclamos aludidos precisamente aspiraban a un análisis desde parámetros constitucionales.

30. En la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se ha llegado a acuñar un concepto constitucional de tributo, aplicable a todos los niveles de gobierno, en los siguientes términos: “ingreso de derecho público, normalmente pecuniario, destinado al financiamiento de los gastos generales, obtenido por un ente de igual naturaleza —Federación, Distrito Federal, Estados o Municipios—, titular de un derecho de crédito frente al contribuyente, cuya obligación surge de la ley, la cual debe gravar un hecho indicativo de capacidad económica, dando un trato equitativo a todos los contribuyentes”.

Sin embargo, no se aprecia un uso constante, sistemático o reiterado del concepto de tributo construido por el Pleno de la Corte.

31. Entre las posiciones doctrinales que buscan identificar las notas esenciales con las que debe cumplir un tributo desde el punto de vista constitucional, destaco la sostenida por Angel Aguallo Avilés y Esther Bueno Gallardo, quienes las identifican en los siguientes términos:

A. En primer lugar, debe tratarse de una prestación patrimonial (es decir, debe consistir en un dar), no en una prestación personal (que consisten en un hacer).
B. En segundo lugar, debe ser una prestación que se satisfaga a los entes públicos directa o indirectamente, no a particulares.
C. En tercer lugar, la prestación tributaria debe suponer una cesión definitiva de riqueza, no meramente temporal.
D. En cuarto lugar, el tributo debe tener como finalidad, principal o no, el sostenimiento de los gastos públicos.
E. Y, finalmente, el tributo debe gravar un presupuesto de hecho o hecho imponible revelador de capacidad económica.

32. Por mi parte, en el presente trabajo postulo como notas esenciales de los tributos, desde un punto de vista constitucional, las siguientes:

- Se trata de un instrumento de financiación pública, que se traduce en una prestación patrimonial de carácter público—;

- Establecido en ejercicio de una facultad que constituye una manifestación unilateral de imperio del Estado;
- Que debe gravar un presupuesto revelador de capacidad económica;
- Derivado del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos;
- Para la consecución de los fines del Estado social y democrático de Derecho.

33. Entre las posturas jurisprudenciales y doctrinarias analizadas, no se aprecia la existencia de alguna reflexión sobre la licitud del hecho imponible, como parte de las notas esenciales que pudieran observarse en los tributos. Tras la revisión efectuada a precedentes y legislación de otros países —en los que se encontraron criterios que avalan la posibilidad de gravar actos ilícitos, así como otros que la condenan—, puede afirmarse que, en principio y como una cuestión de hecho, parece imposible distinguir, de entre los recursos tributarios que recibe el Erario, a aquellos que provienen de actos ilícitos que —sin que el Estado propiamente buscara hacerlos tributar en cuanto ilícitos *per se*— actualizan el hecho imponible. Así sucede, por ejemplo, con la venta de piratería o con los recursos que obtienen las empresas factureras.

Con la salvedad anterior, considero que no puede sostenerse como válida desde un punto de vista constitucional la tributación sobre actos intrínsecamente ilícitos —es decir, acudiendo el legislador a conductas ilícitas o delictivas para la configuración del elemento objetivo del hecho imponible—.

34. El ámbito de aplicación de los principios constitucionales de la materia tributaria, no debe limitarse exclusivamente a las prestaciones patrimoniales de carácter fiscal —entendiendo por tales a las que reúnan las notas esenciales que han quedado descritas— ni a las disposiciones legales que definen los elementos de sus respectivos hechos imponible, sino que también debe incluir la posibilidad de analizar cualquier decisión estatal que tenga repercusión sobre quién cumple, y quién no, con el deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

Bajo esta óptica, dichos principios resultarían aplicables a dos rubros adicionales:

A. Por un lado, a las obligaciones formales de la materia fiscal que trasciendan en la determinación de la obligación sustantiva, como sucede con la obligación de llevar algunas cuentas con repercusiones sobre la determinación de contribuciones —por ejemplo, la cuenta de utilidad fiscal neta o la cuenta de capital de aportación—, o bien, en los procedimientos para determinar la entidad de la deuda tributaria o aquellos que permiten la solicitud de devoluciones, ya sea de saldos a favor o de pagos de lo indebido.

B. Por el otro, a las distintas figuras jurídicas —previamente aludidas, y a veces recogidas por la doctrina como "beneficios tributarios"— que tienen como efecto la extinción o minoración de la deuda tributaria, como sucede con las que regulan las condonaciones o los eximentes, entre otras.

35. Apreciando el amplio y variado catálogo de las figuras jurídicas que pueden afectar el surgimiento de la obligación fiscal, o bien, la extinción total o parcial de la deuda tributaria, postulo que resulta necesario la revisión de las mismas, a fin de determinar si resulta pertinente conservarlas, ajustarlas, regularlas con mayor detalle, o simplemente eliminarlas. Y —no se puede insistir lo suficiente sobre el tema— en ningún caso debería permitirse que el ejercicio de tales atribuciones escape al control de constitucionalidad y, específicamente, al que pudiera efectuarse desde los principios constitucionales de justicia fiscal, de manera destacada, desde los postulados del principio de generalidad tributaria, a fin de lograr una más adecuada distribución de la carga fiscal.

BIBLIOGRAFÍA Y FUENTES CONSULTADAS

AGUALLO AVILÉS, Ángel y BUENO GALLARDO, Esther, “Observaciones sobre el alcance de los principios Constitucionales del Art. 31.1 CE” en Yábar Sterling, Ana (coord.), *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala*, Madrid, Editorial Dykinson, 2007.

ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús, “La extinción de la deuda tributaria”, *Manual de Derecho Tributario*, México, Porrúa, 2005.

AMATUCCI, Andrea y GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, “El concepto de tributo”, *Tratado de Derecho Tributario*, Bogotá, Editorial Temis, t.II, 2001.

ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, *Derecho Fiscal*, 19a. ed. México, Themis, 2007.

BARASSI, Marco, “The notion of tax and the different types of taxes”, en PEETERS, Bruno (ed.), *The concept of tax*, s.l.i., International Bureau of Fiscal Documentation, 2007.

BENÍTEZ RIVAS, Alfredo, “El concepto del tributo”, en GARCÍA NOVOA, César y HOYOS JIMÉNEZ, Catalina (coords.), *El tributo y su aplicación; perspectivas para el siglo XXI*, t. I, Buenos Aires, Marcial Pons, 2008.

CASADO OLLERO, Gabriel, “Los fines no fiscales de los tributos”, en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje a Fernando Sáinz de Bujanda*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1991.

CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS, *Modelo de Código Tributario para América Latina del CIAT: un enfoque basado en la experiencia iberoamericana 2015*, Panamá, 2015.

CORDERO GARCÍA, José Antonio, *La condonación en el ámbito tributario,* Barcelona, Marcial Pons, 1999.

COPI, Irving M., *Introducción a la lógica*, Buenos Aires, Universitaria de Buenos Aires, 1972.

D’AMATI, Nicola, *Derecho tributario, Teoría y Crítica*, Madrid, Derecho Financiero, 1985.

DE LA GARZA, Sergio F., *Derecho Financiero Mexicano*, 18a. ed., México, Porrúa, 1994.

FERNÁNDEZ PROVOSTE, Mario y FERNÁNDEZ PROVOSTE, Héctor, *Principios de derecho tributario*, Santiago, Jurídica de Chile, 1952.

FERREIRO LAPATZA, José Juan, *Curso de Derecho financiero español,* 18a. ed., Madrid, Marcial Pons, 1996.

FRAGA, Gabino, *Derecho Administrativo*, 39a. ed., México, Porrúa, 1999, p. 202.

GALARZA, César José, *La tributación de los actos ilícitos,* Navarra, Thomson Aranzadi, 2005

GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, *Derecho Tributario, Consideraciones económicas y jurídicas*, Buenos Aires, De Palma, 1996.

GIANNINI, Achille Donato, *Instituciones de Derecho Tributario*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1957.

GIL VALDIVIA, Gerardo, *Diccionario Jurídico Mexicano,* México*,* Suprema Corte de Justicia de la Nación, 1994, *https://mexico.leyderecho.org/hecho-imponible/*

GIULIANI FONROUGE, Carlos María, *Derecho Financiero,* 9a. ed., Buenos Aires, La Ley, t.1, 2005.

GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio y PÉREZ DE AYALA, José Luis, *Derecho tributario I*, Salamanca, Plaza Universitaria, 1994.

HERRERA MOLINA, Pedro Manuel, *Fiscalidad de los actos ilícitos, La antijuridicidad en los supuestos de hecho de la obligación tributaria*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2003.

INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS DE LA U.N.A.M., *Diccionario Jurídico Mexicano*, t. VI, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, *https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/3/1173/5.pdf*

--- *Enciclopedia Jurídica Mexicana del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México*, t. I, México, Porrúa, 2002.

JARACH, Dino, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario,* 3a. ed., Buenos Aires, Abeledo Perrot, 2003.

--- *El hecho imponible*, 3a. ed., Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1982.

--- *Curso de Derecho Tributario*, Buenos Aires, Editorial Liceo Profesional Cima, 1969.

KOLLER LUCIO, Carl E., *La obtención de una renta real y disponible*, México, Themis, 2006.

LALANNE, Guillermo A., "El principio de generalidad", en GARCÍA NOVOA, César y HOYOS JIMÉNEZ, Catalina (coords.), *El tributo y su aplicación; perspectivas para el siglo XXI*, t. I, Buenos Aires, Marcial Pons, 2008.

LÚGARO APONTE, Alexandra, *La tributación de las rentas de origen ilícito delictivo*, Madrid, Universidad Complutense de Madrid, 2014, *https://www.academia.edu/11192075/La_Tributaci%C3%B3n_de_las_Rentas_de_Origen_Il%C3%ADcito_Delictivo*

MEDRANO CORNEJO, Humberto, "Hecho imponible y objeto del tributo", en GARCÍA NOVOA, César y HOYOS JIMÉNEZ, Catalina (coords.), *El tributo y su aplicación; perspectivas para el siglo XXI,* Buenos Aires, Marcial Pons, t.1., 2008.

MONTESQUIEU, *El espíritu de las leyes*, México, Oxfor University Press, 1999.

MURPHY, Liam y NAGEL, Thomas, *The myth of ownership*, Nueva York, Oxford University Press, 2002.

NEUMARK, Fritz, *Principios de la imposición*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1974.

ORTEGA MALDONADO, Juan Manuel, *Primer Curso de Derecho Tributario Mexicano*, México, Porrúa, 2004.

PAUNER CHULVI, Cristina, *El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos*, Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001.

PÉREZ DE AYALA, José Luis, PÉREZ DE AYALA, Miguel, *Fundamentos de Derecho Tributario*, Madrid, Edersa, 1998.

PÉREZ ROYO, Fernando, *"Derecho Financiero y Tributario*, 17a. ed., Navarra, Thomson Civitas Ediciones, 2007.

PLAZAS VEGA, Mauricio Alfredo, *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario*, Bogotá, Temis, t. II, 2005.

REAL ACADEMIA ESPAÑOLA, *Diccionario de la Lengua Española*, 22a. ed., Madrid, Real Academia Española, t.6, 2001.

ROA JACOBO, Juan Carlos, "Artículo 131", en Cossío Díaz, José Ramón (coord.), *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos Comentada,* México, Tirant Lo Blanch, t. III, 2017.

--- "Sobre las denominadas 'amnistías fiscales' como método alternativo para la extinción de la deuda tributaria, y los efectos que éstas tienen en la distribución de las cargas fiscales entre los gobernados", inédito, anteriormente disponible en *http://www.scjn.gob.mx/2010/transparencia/Documents/Becarios/Becarios_116.pdf*

SAINZ DE BUJANDA, Fernando, *Notas de derecho financiero*, Madrid, publicación de la Facultad de Derecho de Madrid, 1976.

SHAKESPEARE, William, *Romeo y Julieta*, Madrid, Luarna Ediciones, *http://www.ataun.eus/BIBLIOTECAGRATUITA/Cl%C3%A1sicos%20en%20Espa%C3%B1ol/William%20Shakespeare/Romeo%20y%20Julieta.pdf*

SPISSO, Rodolfo R., *Derecho constitucional tributario*, Buenos Aires, Ediciones De Palma, 2000.

SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, *Informe de Labores Primera Sala 2006,* México, Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2006.

TIPKE, Klaus, *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*, Madrid, Marcial Pons, 2002.

VANONI, Ezio, *Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias*, traducción de Queralt, Juan Martin, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1973.

VILLEGAS, Héctor Belisario, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, 8a. ed., Buenos Aires, Editorial Astrea, 2002.

VORDING, Henk. “The normative background for a broad concept of tax”, en PEETERS, Bruno, *The concept of tax*, (ed.), s.l.i., International Bureau of Fiscal Documentation, 2007.

Fuentes hemerográficas

BECERRA BECERRIL, Mario Alberto, “La tributación de actos ilícitos”, *Revista Foro Jurídico*, *Asociación Nacional de Doctores en Derecho, Colegio de Profesionistas, A.C.*, México, número 73, octubre de 2009, pp. 48 a 50.

BRAVO ARTEAGA, Juan Rafael, “Tipología de las prestaciones pecuniarias obligatorias en la jurisprudencia de la Corte Constitucional”, *Revista del Instituto Colombiano de Derecho Tributario*, Bogotá, núm. 49, 1999.

GONZÁLEZ AMADOR, Roberto, “Despachos de abogados y notarios, en la mira del SAT”*, La Jornada,* 3 de junio de 2020, *https://www.jornada.com.mx/2020/06/03/economia/019n1eco*.

NÁJAR, Alberto, “La condonación de impuestos del SAT: el escándalo de los famosos, empresarios y políticos de México a los que perdonaron sus deudas con hacienda”, *BBC Mundo News*, México, 2 de octubre de 2019 *https://www.bbc.com/mundo/noticias-america-latina-49914364.*

PÉREZ DE ACHA, Luis Manuel y ROLDÁN XOPA, José, “El amparo #YoContribuyente y la justicia de nuestros impuestos”. *Nexos*, *El juego de la Suprema Corte,* México, 7 de agosto de 2013, *https://eljuegodelacorte.nexos.com.mx/?p=2960*

PÉREZ DE ACHA, Luis Manuel y ROLDÁN XOPA, José, “#YoContribuyente: deliberación en la prensa, oscuridad en la Corte”, *Nexos. El juego de la Suprema Corte,* México, agosto 3 de 2014, *https://eljuegodelacorte.nexos.com.mx/?p=3999&*

Redacción, “AMLO dice que va por reducción de IVA e ISR”, *El Financiero*, México, 15 de abril de 2018, *https://www.elfinanciero.com.mx/elecciones-2018/amlo-dice-que-va-por-reduccion-de-iva-e-isr*.

ROLDAN XOPA, José, “#YoContribuyente: Interés Legítimo y la envidia. Red por la Rendición de Cuentas”, *La Silla Rota*, México, 4 de agosto de 2014, *http://rendiciondecuentas.org.mx/yocontribuyente-interes-legitimo-y-la-envidia/*

ZAVALA, Misael, “Promete AMLO reducir IVA e ISR en frontera norte” *El Universal*, México, 5 de septiembre de 2018, *https://www.eluniversal.com.mx/nacion/politica/promete-amlo-reducir-iva-e-isr-en-frontera-norte*.

Legislación, decretos y disposiciones administrativas nacionales

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

Código Fiscal de la Federación

Ley de Comercio Exterior

Ley de Concursos Mercantiles

Ley Federal para la Administración y Enajenación de Bienes del Sector Público

Ley del Impuesto al Valor Agregado

Ley del Impuesto sobre la Renta

Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2013

Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2006

Ley de Protección al Ahorro Bancario

Ley del Servicio de Administración Tributaria

Ley del Servicio de Tesorería de la Federación (abrogada)

Resolución Miscelánea Fiscal para 2020, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 28 de diciembre de 2019

Decreto de estímulos fiscales región fronteriza norte, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 2018

Decreto por el que se otorgan diversos beneficios fiscales a los contribuyentes de las zonas afectadas que se indican por el sismo ocurrido el 7 de septiembre de 2017, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 11 de septiembre de 2017.

Acuerdo General 9/2015, Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, México, 8 de junio de 2015, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 12 de junio de 2015.

Decreto por el que se otorgan diversos beneficios fiscales en materia del impuesto sobre la renta, de derechos y aprovechamientos, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 5 de diciembre de 2008.

Decreto por el que se exime del pago del impuesto al activo y se otorgan diversas facilidades administrativas a los contribuyentes que se mencionan, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 11 de octubre de 2005

Decreto por el que se otorgan a las entidades federativas los estímulos fiscales que se indican, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 5 de marzo de 2003 y modificado mediante los diversos publicados en el mismo órgano los días 23 de abril de 2003, 26 de enero de 2005, 12 de mayo y 28 de noviembre de 2006

Decreto por el que se exime del pago de los impuestos que se mencionan y se otorgan facilidades administrativas a diversos contribuyentes, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de mayo de 2002

Legislación extranjera e internacional

Convención Americana sobre Derechos Humanos

Ley General Tributaria (España)

Ordenanza Tributaria Alemana

Internal Revenue Code (Estados Unidos de América)

Criterios de tribunales

1. *Tesis de jurisprudencia y aisladas del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación*

Tesis de jurisprudencia P./J. 3/2016 (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, libro 33, t. I, agosto de 2016, p. 9

Tesis de jurisprudencia P./J. 17/2013 (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. 1, junio de 2013, p. 5

Tesis de jurisprudencia P./J. 8/2012 (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. 1, julio de 2012, p. 5

Tesis de jurisprudencia P./J. 72/2006, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIII, junio de 2006, p. 918

Tesis de jurisprudencia 2a./J. 50/2003, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XVII, junio de 2003, p. 252

Tesis de jurisprudencia P./J. 31/2002, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XVI, julio de 2002, p. 998

Tesis de jurisprudencia P./J. 30/2002, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XVI, julio de 2002, p. 999

Tesis de jurisprudencia P./J. 120/2001, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XIV, octubre de 2001, p. 11

Tesis de jurisprudencia P./J. 24/2000, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XI, marzo de 2000, p. 35

Tesis de jurisprudencia P./J. 106/99, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. X, noviembre de 1999, p. 26

Tesis de jurisprudencia P./J. 1/98, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. VII, enero de 1998, p. 40

Tesis de jurisprudencia P./J. 41/97, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. V, junio de 1997, página 43

Tesis de jurisprudencia P./J. 39/97, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. V, junio de 1997, p. 139.

Tesis de jurisprudencia P./J. 38/97, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. V, junio de 1997, p. 100.

Tesis de jurisprudencia P./J. 18/95, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. II, septiembre de 1995, p. 62.

Tesis de jurisprudencia P./J. 25/91, *Semanario Judicial de la Federación*, Octava Época, t. VII, junio de 1991, p. 54

Tesis de jurisprudencia P.J. 6/88, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Octava Época, t. I, enero a junio de 1988, p. 134.

Tesis de jurisprudencia con número de registro 233086, *Semanario Judicial de la Federación*, Séptima Época, vol. 66, primera parte, p. 81

Tesis de jurisprudencia con número de registro 233449, *Semanario Judicial de la Federación,* Séptima Época, vol. 42, primera parte, p. 63.

Tesis de jurisprudencia con número de registro 233843, *Semanario Judicial de la Federación,* Séptima Época, volumen 12, primera parte, p. 44

Tesis aislada P. VIII/2013 (9a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación,* libro 1, Novena Época, diciembre de 2013, tomo I, p. 138

Tesis aislada P. XI/2001, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XIV, julio de 2001, p. 9

Tesis aislada P. CXXVII/97, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. VI, agosto de 1997, p. 39

Tesis aislada P. LXX/95, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. II, octubre de 1995, p. 74

Tesis aislada P. XXI/94, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, núm. 77, mayo de 1994, p. 43.

Tesis aislada P. XX/94, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Octava Época, núm. 77, mayo de 1994, p. 42

Tesis aislada con número de registro 206016, *Semanario Judicial de la Federación*, Octava Época, t. II, primera parte, julio a diciembre de 1988, p. 120

Tesis aislada con número de registro 206014, *Semanario Judicial de la Federación*, Octava Época, t. II, primera parte, julio a diciembre de 1988, p. 37

Tesis aislada con número de registro 232852, *Semanario Judicial de la Federación*, Séptima Época, vol. 79, primera parte, p. 28

Tesis aislada, número de registro 233838, *Semanario Judicial de la Federación*, Séptima Época, volumen 12, primera parte, p. 30

2. *Tesis de jurisprudencia y aisladas de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación*

Tesis de jurisprudencia 1a./J. 69/2017 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, t. I, septiembre de 2017, p. 87

Tesis jurisprudencia 1a./J. 3/2013 (9a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, libro XVII, t. 1, febrero de 2013, p. 298

Tesis de jurisprudencia 1a./J. 107/2011, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, tomo XXXIV, septiembre de 2011, p. 506

Tesis jurisprudencia 1a./J. 65/2009, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXX, julio de 2009, p. 284

Tesis jurisprudencia 1a./J. 159/2007, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXVI, diciembre de 2007, p. 111

Tesis jurisprudencia 1a./J. 132/2007, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXVI, septiembre de 2007, p. 296

Tesis jurisprudencia 1a./J. 97/2006, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. XXV, enero de 2007, p. 231

Tesis de jurisprudencia 1a./J. 84/2006, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIV, noviembre de 2006, p. 29

Tesis de jurisprudencia 1a./J. 2/2004, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XIX, marzo de 2004, p. 130

Tesis aislada 1a. CXXIV/2011, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXXIV, julio de 2011, p. 301

Tesis aislada 1a. CVIII/2010, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXXII, septiembre de 2010, p. 182

Tesis aislada 1a. CVII/2010, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXXII, septiembre de 2010, p. 177

Tesis aislada 1a. IX/2009, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIX, enero de 2009, p. 552

Tesis aislada 1a. XXXVI/2007, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXV, febrero de 2007, p. 643.

Tesis aislada 1a. XXXIV/2007, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXV, febrero de 2007, p. 639

Tesis aislada 1a. XXXIII/2007, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXV, febrero de 2007, p. 640

Tesis aislada 1a. CXL/2005, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXII, noviembre de 2005, p. 41

Tesis aislada 1a. CXXXIX/2005, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXII, noviembre de 2005, p. 36

Tesis aislada 1a. CXXXIV/2005, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXII, noviembre de 2005, p. 37

Tesis aislada 1a. CXXVI/2005, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. XXII, octubre de 2005, p. 702

Tesis aislada 1a. CXXIII/2005, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXII, octubre de 2005, p. 696

Tesis aislada 1a. LXXX/2004, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. XX, julio de 2004, p. 194

Tesis aislada 1a. XVII/2003, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XVII, mayo de 2003, p. 24

3. *Tesis de jurisprudencia y aisladas de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación*

Tesis de jurisprudencia 2a./J. 104/2018 (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. I, octubre de 2018, p. 848.

Tesis de jurisprudencia 2a./J. 56/2015 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, t. II, mayo de 2015, p. 1260.

Tesis de jurisprudencia 2a./J. 86/2014 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, t. II, agosto de 2014, p. 646

Tesis de jurisprudencia 2a./J. 139/2012 (10a.), *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, t. 2, noviembre de 2012, p. 1243

Tesis de jurisprudencia 2a./J. 185/2010, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta,* Novena Época, t. XXXII, diciembre de 2010, p. 497

Tesis de jurisprudencia 2a./J. 28/2010, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXXI, marzo de 2010, p. 953.

Tesis de jurisprudencia 2a./J. 50/2009, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIX, mayo de 2009, p. 119

Tesis de jurisprudencia 2a./J. 54/2006, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIII, mayo de 2006, p. 281

Tesis de jurisprudencia 2a./J. 141/2004, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XX, octubre de 2004, p. 377

Tesis 2a./J.25/2004, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XIX, marzo de 2004, p. 317.

Tesis jurisprudencia 2a./J. 27/93, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Octava Época, diciembre de 1993, p. 25.

Tesis de jurisprudencia 2a./J. 19/2003, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XVII, marzo de 2003, p. 301.

Tesis de jurisprudencia 2a./J. 120/2002, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XVI, noviembre de 2002, p. 208

Tesis aislada 2a. CXXXVI/2009, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXX, diciembre de 2009 p. 361

Tesis aislada 2a. CXXXV/2009, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXX, diciembre de 2009, p. 361.

Tesis aislada 2a. LXXXII/2005, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXII, julio de 2005, p. 500

Tesis aislada 2a. IX/2005, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXI, enero de 2005, p. 605.

Tesis aislada 2a. CLVII/2003, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XVIII, diciembre de 2003, p. 103

Tesis aislada 2a. CLII/2003, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XVIII, diciembre de 2003, p. 104

Tesis aislada 2a. CL/2003, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XVIII, diciembre de 2003, p. 108

Tesis aislada 2a. CCXVIII/2001, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XIV, diciembre de 2001, p. 364

Tesis aislada 2a. CXCVIII/2001, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XIV, octubre de 2001, p. 431

Tesis aislada 2a. CXXIII/2001, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XIV, agosto de 2001, p. 221

Tesis aislada 2a. CXX/2001, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XIV, agosto de 2001, p. 218

Tesis aislada 2a. CXIX/2001, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XIV, agosto de 2001, p. 217

Tesis aislada 2a. CXVII/2001, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XIV, agosto de 2001, p. 214

Tesis aislada 2a. CXVI/2001, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XIV, agosto de 2001, p. 212

4. *Tesis aislada de la Tercera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación*

Tesis aislada con número de registro 358633, *Semanario Judicial de la Federación*, Quinta Época, t. XLVIII, p. 1906

5. *Tesis aislada de la Sala Auxiliar de la Suprema Corte de Justicia de la Nación*

Tesis aislada con número de registro 384838, *Semanario Judicial de la Federación*, Quinta Época, t. CXXIII, p. 1538

6. *Tesis de jurisprudencia y aisladas de Tribunales Colegiados de Circuito*

Tesis I.4o.A.103 A (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, t. III, abril de 2018, p. 1916

Tesis I.15o.A.114 A, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIX, enero de 2009, p. 2688.

Tesis V.2o.P.A.15 A, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXVIII, octubre de 2008, p. 2362

Tesis I.3o.C.605 C, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXV, marzo de 2007, p. 1643

Tesis V.4o. J/1, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXI, enero de 2005, p. 1566

Tesis II.1o.C.173 C, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. IX, enero de 1999, p. 845

Tesis I.6o.C.100 C, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. VII, febrero de 1998, p. 518

Tesis con número de registro 256839, *Semanario Judicial de la Federación*, Séptima Época, volumen 30, sexta parte, p. 33

Expedientes consultados

1. *Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación*

Acción de inconstitucionalidad 15/2007, Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, México, 25 de junio de 2007, ponencia de la Ministra Margarita Beatriz Luna Ramos, voto concurrente del Ministro José Ramón Cossío Díaz.

Acción de inconstitucionalidad 10/2006, Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, México, 30 de mayo de 2006, ponencia del Ministro José Ramón Cossío Díaz (resuelta conjuntamente, en los mismos términos, con las acciones de inconstitucionalidad 11/2006, 12/2006, 13/2006, 14/2006, 15/2006, 16/2006, 17/2006, 18/2006, 19/2006, 20/2006, 21/2006, 22/2006 y 23/2006)

Acción de inconstitucionalidad 27/2005, Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, México, 9 de julio de 2007, ponencia del Ministro Juan N. Silva Meza, voto particular del Ministro José de Jesús Gudiño Pelayo.

Acción de inconstitucionalidad 6/2005, Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, México, 29 de septiembre de 2005, ponencia del Ministro José de Jesús Gudiño Pelayo, voto particular del Ministro Genaro David Góngora Pimentel

Controversia constitucional 32/2002, Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, México, 12 de julio de 2002, ponencia del Ministro José Vicente Aguinaco Alemán.

Amparo en revisión 1188/2004, Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, México, 28 de mayo de 2005, ponencia del Ministro Juan N. Silva Meza

Contradicción de tesis 7/1996, Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, México, 6 de mayo de 1997, ponencia del Ministro Guillermo I. Ortiz Mayagoitia.

2. *Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación*

Amparo en revisión 1084/2007, Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, México, 6 de febrero de 2008, ponencia de la Ministra Olga Sánchez Cordero de García Villegas

Amparo en revisión 1119/2006, Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, México, 20 de septiembre de 2006, ponencia del Ministro José de Jesús Gudiño Pelayo, voto particular del Ministro Ramón Cossío Díaz.

Amparo en revisión 1637/2006, Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, México, 22 de noviembre de 2006, ponencia del Ministro José Ramón Cossío Díaz.

Amparo en revisión 1629/2004, Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, México, 24 de agosto de 2005, ponencia del Ministro José Ramón Cossío Díaz.

Amparo en revisión 40/2005, Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, México, 3 de marzo de 2005, ponencia del Ministro José de Jesús Gudiño Pelayo

Amparo en revisión 272/2001, Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, México, 8 de enero de 2003, ponencia del Ministro Juan N. Silva Meza

3. *Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación*

Contradicción de tesis 210/2005-SS, Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, México, 31 de marzo de 2006, ponencia del Ministro Sergio Salvador Aguirre Anguiano

Amparo en revisión 866/2004, Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, México, 18 de agosto de 2004, ponencia del Ministro Genaro David Góngora Pimentel

Amparo en revisión 334/2004, Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, México, 7 de mayo de 2004, ponencia del Ministro Juan Díaz Romero

Amparo en revisión 2197/2003, Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, México, 30 de abril de 2004, ponencia del Ministro Juan Díaz Romero

Amparo en revisión 145/2003, Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, México, 31 de octubre de 2003, ponencia del Ministro José Vicente Aguinaco Alemán

Amparo en revisión 229/2002, Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, México, 7 de febrero de 2003, ponencia del Ministro Juan Díaz Romero

Amparo en revisión 249/2002, Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, México, 15 de noviembre de 2002, ponencia del Ministro Guillermo I. Ortiz Mayagoitia

Amparo en revisión 1070/2000, Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, México, 26 de octubre de 2001, ponencia del Ministro Mariano Azuela Güitron

Amparo en revisión 1162/96, Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, México, 10 de noviembre de 2000, ponencia del Ministro Guillermo I. Ortiz Mayagoitia.

Criterios de tribunales extranjeros

Sullivan v. United States 15 F. 2d 809 (4th Cir. 1926), Suprema Corte de Justicia de los Estados Unidos de América

Compañía General de Tabacos de Filipinas Vs. Collector of Internal Revenue, Suprema Corte de los Estados Unidos de América, decisión del 21 de noviembre de 1927, *https://tile.loc.gov/storage-services/service/ll/usrep/usrep275/usrep275087/usrep275087.pdf*

Sentencia STC 121/2005, de 10 de mayo de 2005, Tribunal Constitucional del Reino de España

Sentencia STC 102/2005, de 20 de abril de 2005, Tribunal Constitucional del Reino de España

Sentencia STC 96/2002, de 25 de abril de 2002, Tribunal Constitucional del Reino de España

STC 27/1981, de 20 de julio de 1981, Tribunal Constitucional del Reino de España